

Praktyczne problemy z interpretacjami ZUS

Paweł Ziółkowski

Podstawa wymiaru składek ZUS

- Podstawę wymiaru składek ZUS stanowi u pracowników przychód w rozumieniu podatkowym (art. 18 ust. 1 SUS)
- Przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. 1 PIT)

Podstawa wymiaru u zleceniobiorców

- Podstawę wymiaru składek zleceniobiorców stanowi przychód w rozumieniu PIT, 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.
- Podstawę wymiaru składek zleceniobiorców, oraz ubezpieczonych podlegających dobrowolnie tym ubezpieczeniom, stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak niż kwota minimalnego wynagrodzenia.

Przychody w rozumieniu TK

Trybunał Konstytucyjny uznał w wyroku z dnia 8.07.2014 r. (sygn. K 7/13), że za przychód pracownika mogą być uznane takie świadczenia, które:

1) **zostały spełnione za zgodą pracownika** (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie) – przykładowo zapewnienie możliwości dowozu do pracy nie będzie przychodem pracownika, jeżeli ten nie chce z możliwości tej korzystać, gdyż np. woli jeździć samochodem (dzięki temu może chociażby odstawić dzieci do przedszkola),

2) **zostały spełnione w jego interesie** (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenie aktywów lub uniknięcie wydatku, który musiałby ponieść – noclegi handlowców czy budowlańców są ponoszone przez pracodawcę w interesie pracodawcy, a nie pracowników, a korzyść pracowników jest w tym przypadku dość wątpliwa – tym samym nie jest to przychód podatkowy,

3) **korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi** (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów) – na imprezie nie wiadomo, kto ile zjadł i wypił, a więc nie da się przypisać tego przychodu do osoby.

Nocleg jako (nie)przychód

- Dnia 10.12.2015 r. SN wydał uchwałę w trzyosobowym składzie (III UZP 14/15), w której co prawda odwołał się do wyroku TK, ale doszedł do całkowicie przeciwnego wniosku. W opinii SN wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników, w tym pracowników mobilnych, jest przychodem ze stosunku pracy i stanowi ona podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.
- Co istotne wyrok SN jest nie tylko sprzeczny z wyrokiem TK, ale także z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego i bieżącym stanowiskiem resortu finansów. Za stanowiskiem TK opowiadał się także Sąd Apelacyjny, który wystąpił do SN z pytaniem prawnym.

Sposób na ucieczkę od składek

- Podstawy wymiaru składek nie stanowią korzyści materialne wynikające z układów zbiorowych pracy, regulaminów wynagradzania lub przepisów o wynagradzaniu, a polegające na uprawnieniu do zakupu po cenach niższych niż detaliczne niektórych artykułów, przedmiotów lub usług oraz korzystaniu z bezpłatnych lub częściowo odpłatnych przejazdów środkami lokomocji
- § 2 ust. 1 pkt 26 rozp. ZUS

Sprzedaż za złotówkę

- SN w wyroku z 6.05.2010 r. (II UK 337/09) uznał, że formą prawną przepisów o wynagradzaniu mogą być także postanowienia uchwały wspólników. Tym samym należy dopuścić także uchwały zarządu i zarządzenia właściciela.
- W przypadku sprzedaży towarów i usług za częściową odpłatnością ZUS zazwyczaj nie robi problemów - zob. np. pismo ZUS z 11.08.2015 r. (sygn. WPI/200000/451/505/2011)

Auto nie jest środkiem lokomocji!!!

- ZUS twierdzi, że zwolnienia dotyczy korzystania z transportu publicznego na podstawie przekazywanych przez pracodawcę biletów lub z transportu organizowanego przez pracodawcę - zob. pismo ZUS z 12.07.2013 r. (sygn. WPI/200000/451/886/2013).
- Tym samym domaga się składek od wartości przychodu z tytułu używania auta firmowego do celów firmowych.

Auto nie jest środkiem lokomocji!!!

- Wbrew rozporządzeniu, ZUS twierdzi, że auto firmowe nie jest środkiem lokomocji w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia (wg. ZUS pojęcie „środek lokomocji” utożsamiane jest z pojęciem „środek lokomocji publicznej”). Tym samym - według organu rentowego - nie mają znaczenia zapisy wewnętrzne (np. w regulaminie wynagradzania). Co ciekawe ZUS nie godzi się także na skorzystanie ze zwolnienia w przypadku częściowej odpłatności.
- W interpretacji z 24.07.2014 r. (sygn. DI/100000/43/803/2014) czytamy, że odpłatność za używanie auta bynajmniej nie zwalnia od oskładkowania. ZUS uznał, że udostępnienie pracownikowi składników majątku służbowego za niewielką odpłatnością nie stanowi korzyści z tytułu zakupu po cenie niższej niż detaliczna niektórych artykułów, przedmiotów lub usług. Jest to jednak pogląd całkowicie pozbawiony jakichkolwiek podstaw prawnych. Udostępnienie auta do używania to usługa, a jeżeli pracownik za nią płaci, to uzyskuje korzyść z tytułu nabycia usługi po cenie niższej niż detaliczna.

Ekwiwalent za pranie

- W piśmie ZUS z 3.03.2014 r. (sygn. DI/100000/43/57/2014) czytamy: **aby ekwiwalent za pranie odzieży był wolny od składek ZUS musi być wypłacony na podstawie przepisów kodeksu pracy, a to – według ZUS – oznacza konieczność wypłaty w wysokości odzwierciedlającej koszty faktyczne poniesione przez pracownika.**
- „Wymóg ekwiwalentu pieniężnego nie będzie spełniony w sytuacji, gdy pracodawca zapewnia każdemu z pracowników tę samą stałą wartość pieniężną z przeznaczeniem na pranie przez nich odzieży roboczej oraz odzieży prywatnej wykorzystywanej przy wykonywaniu obowiązków pracowniczych. Wypłacone w ten sposób środki pieniężne przybiorą postać ryczałtu pieniężnego i nie zmienia tego okoliczność ustalenia jego w różnej wysokości w zależności od rodzaju pracy wykonywanej przez danego pracownika jako pracownika fizycznego, bądź pracownika umysłowego”.

Ekwiwalent za pranie

- Z pisma ZUS z 1.10.2013 r. (sygn. WPI/200000/451/1330/2013): „Opierając się na definicjach słownikowych należy zauważyć, że ekwiwalent oznacza rzecz zastępującą inną rzecz o równej wartości, odpowiednik, równoważnik (Współczesny słownik języka polskiego, Dunaj B., Warszawa 2007), natomiast ryczałt to kwota pieniężna w ustalonej z góry wysokości”. Tym samym ZUS odróżnił ekwiwalent od ryczałtu, a jako nagrodę za rozwój teorii prawa zażądał składek.
- Podobnie: Pismo ZUS z 11.04.2013 r. (sygn. WPI/200000/451/382/2013).

Napoje dla pracowników

- W interpretacji indywidualnej z 2.10.2008 r. (sygn. IBPB2/415-1205/08/ASz) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach po wnikliwej analizie stanu faktycznego organ podatkowy uznał, że kawa i herbata to nie napój, jeżeli nie jest w postaci płynnej.

BHP

Z kodeksu pracy:

Art. 304. § 1. Pracodawca jest obowiązany zapewnić bezpieczne i higieniczne warunki pracy, o których mowa w art. 207 § 2, osobom fizycznym wykonującym pracę na innej podstawie niż stosunek pracy w zakładzie pracy lub w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę, a także osobom prowadzącym w zakładzie pracy lub w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę na własny rachunek działalność gospodarczą.

Art. 207. § 2. Pracodawca jest obowiązany chronić zdrowie i życie pracowników przez zapewnienie bezpiecznych i higienicznych warunków pracy przy odpowiednim wykorzystaniu osiągnięć nauki i techniki.

W szczególności pracodawca jest obowiązany:

1) **organizować pracę w sposób zapewniający bezpieczne i higieniczne warunki pracy**

BHP

Z kodeksu pracy:

Art. 304¹. Obowiązki, o których mowa w art. 211, w zakresie określonym przez pracodawcę lub inny podmiot organizujący pracę, ciąży również na osobach fizycznych wykonujących pracę na innej podstawie niż stosunek pracy w zakładzie pracy lub w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę lub inny podmiot organizujący pracę, a także na osobach prowadzących na własny rachunek działalność gospodarczą, w zakładzie pracy lub w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę lub inny podmiot organizujący pracę.

Art. 211. Przestrzeganie przepisów i zasad bezpieczeństwa i higieny pracy jest podstawowym obowiązkiem pracownika. W szczególności pracownik jest obowiązany:

- 1) znać przepisy i zasady bezpieczeństwa i higieny pracy, brać udział w szkoleniu i instruktażu z tego zakresu oraz poddawać się wymaganym egzaminom sprawdzającym;
- 5) poddawać się wstępnym, okresowym i kontrolnym oraz innym zaleconym badaniom lekarskim i stosować się do wskazań lekarskich;

Badania zleceńobiorców

W decyzji ZUS nr 288 z 22 lipca 2013 r. (sygn. DI/100000/451/910/2013) czytamy, że „w sytuacji poniesienia przez zleceniodawcę kosztów wstępnych badań lekarskich zleceńobiorcy, ich wartość podlega uwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Podobnie koszty te będą podlegać włączeniu do podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, co wynika z faktu, iż do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników stosuje się przepisy określające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe tych osób”.

Podróże służbowe

- 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 (§ 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia ZUS),
- Na mocy § 5 ust. 2 rozporządzenia ZUS przepisy § 2-4 tego rozporządzenia stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek:
 - 1) członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych;**
 - 2) 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;**
 - 3) członków rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tej funkcji.**

Zwolnienie od składek

Wolna od ZUS jest:

część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, których przychód jest wyższy niż przeciętne wynagrodzenie, z wyłączeniem członków służby zagranicznej - 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 prognozowanego wynagrodzenia na dany rok (w 2017 r.: 4263 zł) 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia ZUS

Interpretacja ZUS

- ZUS twierdził, że mamy do czynienia z minimalną podstawą wymiaru składek za granicą
- Sąd Najwyższy w tych wyrokach uznał, że Minister Pracy był uprawniony jedynie do określenia zasad ustalania podstawy wymiaru składek oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych przychodów (art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Tym samym Minister mógł w rozporządzeniu obniżyć podstawę wymiaru składek, ale nie był uprawniony do jej podwyższania.
 - wyrok SN z 2.10.2013 r. (sygn. akt II UK 78/13),
 - wyrok SN z 14.11.2013 r. (sygn. akt II UK 204/13).
- **Wyrok TK z 28.10.2015 r. (sygn. SK 9/14):**
 - **§ 2 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia jest niezgodny z Konstytucją**

Menedżer

- **Od strony PIT (art. 13 ustawy):** Za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej.
- **Od strony ZUS:** Umowy o świadczenie usług uznaje się za zlecenie (art. 6 ust. 1 pkt 4 ZUS) – przepisy milczą jednak o umowach wykonywanych w ramach działalności gospodarczej.

Menedżer w SN

SN z 17.06.2015 r. (sygn. III UZP 2/15):

menedżer działający w ramach działalności gospodarczej płaci składki ubezpieczeniowe tak, jak zleceniobiorca.

Przedsiębiorca to też zleceniobiorca?

- Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 27 kwietnia 2017 r. (sygn. I UK 182/16) uznał, że w przypadku lekarza, który z inną przychodnią zawarł umowę jako prowadzący działalność gospodarczą, ale na jej podstawie nadal świadczy usługi na rzecz szpitala pracodawcy, pracodawca powinien opłacać składki ZUS.
- W podobnym duchu wypowiedział się także w dwóch wyrokach z 21 września 2017 r. (sygn. I UK 370/16 i I UK 383/16).

Uczeń lub student do lat 26

- **Umowa zlecenia z uczniem lub studentem do lat 26** – brak składek ZUS (także zdrowotnej)
- Art. 63 ustawy o systemie oświaty:
 - Rok szkolny we wszystkich szkołach i placówkach rozpoczyna się z dniem 1 września każdego roku, a kończy - z dniem **31 sierpnia** następnego roku.
- Art. 167 ust. 2-2a ustawy o szkolnictwie wyższym:
 - Datą ukończenia studiów jest data złożenia egzaminu dyplomowego, w przypadku kierunków lekarskiego, lekarsko-dentystycznego i weterynarii - data złożenia ostatniego wymaganego planem studiów egzaminu, a w przypadku kierunku farmacja - data zaliczenia ostatniej, przewidzianej w planie studiów praktyki.
 - Osoba, która ukończyła studia pierwszego stopnia, zachowuje prawa studenta do dnia 31 października roku, w którym ukończyła te studia.

Umowa zlecenia z emerytem

- art. 9 ust 4a ZUS:
Zleceniobiorcy mający ustalone prawo do emerytury lub renty podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, **jeżeli równocześnie nie pozostają w stosunku pracy**, z zastrzeżeniem ust. 2c i 4b.
- ust. 4b mówi, że umowy z własnym pracodawcą należy traktować jak stosunek pracy
- ust. 2c wprowadza zasadę 2000+