



Sygn. akt I UK 122/19

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 października 2020 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Krzysztof Staryk (przewodniczący)

SSN Leszek Bielecki (sprawozdawca)

SSN Zbigniew Korzeniowski

w sprawie z odwołania A. K.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w Z.
o składki,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 21 października 2020 r.,
skargi kasacyjnej ubezpieczonej od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)
z dnia 13 listopada 2018 r., sygn. akt III AUa (...),

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi
Apelacyjnemu w (...) do ponownego rozpoznania i orzeczenia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 1 lutego 2017 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z., stwierdził, że ubezpieczona A. K. jest dłużnikiem ZUS z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Zadłużenie wraz z

należnymi odsetkami za zwłokę, naliczonymi na dzień wydania decyzji, wynosi łącznie 19.700,33 zł, w tym z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne za okres od września 2014 r. do sierpnia 2016 r. w kwocie 13 581,60 zł wraz z odsetkami w kwocie 1.471 zł; z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne za okres od lutego 2015 r. do stycznia 2016 r. w kwocie 2.915,06 zł wraz z odsetkami w kwocie 324 zł; z tytułu składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres od września 2014 r. do sierpnia 2016 r. na w kwocie 1.324,67 zł wraz z odsetkami w kwocie 84 zł.

W odwołaniu od decyzji A. K. domagała się jej zmiany i orzeczenie co do istoty sprawy przez ustalenie, że spełnia warunki do zastosowania preferencyjnych zasad opłacania składek na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w art. 18a ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, względnie uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

W odpowiedzi na odwołanie organ rentowy wniósł o jego oddalenie, powołując się na argumentację przywołaną w uzasadnieniu do zaskarżonej decyzji.

Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w G. wyrokiem z dnia 11 sierpnia 2017 r. zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że stwierdził, iż ubezpieczona nie jest dłużnikiem Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za sporny okres a w punkcie 2 zasądził na jej rzecz od organu rentowego kwotę 3.600 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd pierwszej instancji ustalił, że w okresie od 15 września 2007 r. do 2 września 2009 r. ubezpieczona prowadziła działalność gospodarczą w zakresie fryzjerstwa i pozostałych zabiegów kosmetycznych. Od 2 września 2009 r. do 26 września 2014 r. nie pracowała zawodowo, nie prowadziła również działalności gospodarczej. W dniu 26 września 2014 r. ubezpieczona zarejestrowała działalność gospodarczą pod nazwą R. Podobnie, jak w przypadku poprzedniej działalności, przedmiotem były usługi fryzjerskie oraz pozostałe zabiegi kosmetyczne. Studio fryzjerskie znajdowało się przy ul. G. w miejscowości T.. W związku z tym, że wcześniej znajdował się tam inny salon fryzjerski, ubezpieczona nie musiała ponosić większych nakładów finansowych w celu dostosowania lokalu do

charakteru działalności. W dniu 26 września 2014 r. ubezpieczona zgłosiła do ubezpieczenia pracowników, którzy pomagali jej w przygotowaniu lokalu. W dniu 29 września 2014 r. lokal został pomalowany przez męża ubezpieczonej. Większość sprzętu służącego do prowadzenia działalności gospodarczej ubezpieczona posiadała z poprzedniego studia fryzjerskiego. W dniu 18 sierpnia 2016 r. przedsiębiorstwo „R.” zostało wykreślone z ewidencji przedsiębiorców. Decyzją z dnia 20 września 2016 r. organ rentowy stwierdził, że ubezpieczona jako osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą, podlega obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu w okresie od 26 września 2014 r. do 18 sierpnia 2016 r.

W rozważaniach prawnych Sąd pierwszej instancji wskazał, iż przedmiotem sporu było ustalenie, czy ubezpieczona miała prawo do skorzystania w okresie spornym z ulg w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne i Fundusz Pracy na podstawie art. 18a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 266 ze zm.). Zasadnicze znaczenie miało ustalenie, czy pomiędzy datą zaprzestania prowadzenia poprzedniej działalności gospodarczej, tj. 2 września 2009 r., a podjęciem nowej, tj. 26 września 2014 r., upłynął okres 60 miesięcy kalendarzowych. Zdaniem organu, początek biegu terminu powinien być liczony nie od dnia 2 września 2009 r., lecz od końca miesiąca kalendarzowego, tj. od dnia 30 września 2009 r.

W dalszej kolejności Sąd Okręgowy odniósł się do treści art. 18a ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z którym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych, o których mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1 (tj. prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie przepisów o działalności gospodarczej lub innych przepisów szczególnych), w okresie pierwszych 24 miesięcy kalendarzowych od dnia rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak, niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia. Po myśli ust. 2 pkt 1, przepisy ust. 1 nie mają zastosowania do osób, które prowadzą lub w okresie ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej prowadziły pozarolniczą działalność. Zdaniem Sądu

Okręgowego, organ rentowy błędnie wyliczył okres 60 miesięcy kalendarzowych, wskazany w art. 18a ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, przyjmując, iż termin ten powinien być liczony od dnia 30 września 2009 r., a nie od 2 września 2009 r. Sąd wyjaśnił, że w związku z tym, iż ubezpieczona zaprzestała prowadzenia działalności gospodarczej w dniu 2 września 2009 r., okres 60 miesięcy nieprowadzenia przez nią działalności gospodarczej upływa z dniem 2 września 2014 r. Dopiero wówczas, gdyby takiego dnia (2 września) w ostatnim miesiącu nie było, termin skończyłby się z ostatnim dniem miesiąca. Kolejna działalność gospodarcza została zarejestrowana przez ubezpieczoną dopiero w dniu 26 września 2014 r., zatem po upływie 60 miesięcy wskazanych w art. 18a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Odmienne orzekł Sąd Apelacyjny w (...), który wyrokiem z dnia 13 listopada 2018 r. zmienił zaskarżony przez organ rentowy wyrok i oddalił odwołanie. Uzasadniając swoje stanowisko przypominał, że zgodnie z art. 18a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie przepisów o działalności gospodarczej w okresie pierwszych 24 miesięcy kalendarzowych od dnia rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak, niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia; przepis ten jednakże nie ma zastosowania do osób, które prowadzą lub w okresie ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej prowadziły pozarolniczą działalność. Zdaniem Sądu pierwszej instancji, w odniesieniu do ubezpieczonej znajduje zastosowanie treść art. 18a ust. 1 ustawy i nie dotyczy jej ograniczenie wskazane w treści art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy. Sąd ten przyjął bowiem, iż skoro ubezpieczona zaprzestała prowadzenia poprzedniej działalności gospodarczej z dniem 2 września 2009 r., a prowadzenie kolejnej działalności rozpoczęła z dniem 26 września 2014 r., to tym samym dochowała terminu w zakresie upływu 60 miesięcy kalendarzowych, o których mowa w przywołanym wyżej przepisie. Tym samym, Sąd Okręgowy nie podzielił poglądu organu rentowego, iż termin ten winien być liczony od dnia 30 września 2009 r.

Sąd Apelacyjny zauważył, iż data zakończenia prowadzenia przez A. K. poprzedniej działalności gospodarczej (2 września 2009 r.) nie stanowiła przedmiotu sporu. Natomiast data rozpoczęcia kolejnej działalności (26 września 2014 r.) wynika z czynności podejmowanych przez odwołującą, a zmierzających do jej uruchomienia. Przede wszystkim, A. K. z tym dniem zgłosiła do ubezpieczeń społecznych pracowników, a nadto została zarejestrowana w Centralnej Ewidencji Działalności Gospodarczej. Od września rozpoczęła też adaptację i przygotowywanie lokalu do wykonywania działalności. Faktem jest, iż czynsz za lokal wynajmowany przez odwołującą od Gminnej Spółdzielni „S.” w T. został naliczony od października 2014 r., to jednak należność za kanalizację w rozmiarze 4m³ została naliczona za wrzesień 2014 r., co wynika z faktury VAT nr (...). Powyższe oznacza, iż lokal był we władaniu odwołującej już we wrześniu 2014 r. Fakt rozpoczęcia działalności z dniem 26 września 2014 r. potwierdził również pełnomocnik ubezpieczonej w piśmie skierowanym do organu rentowego w dniu 29 grudnia 2016 r. Nie jest zatem zasadne powoływanie się przez odwołującą na okoliczność, iż działalność gospodarczą rozpoczęła faktycznie z dniem 1 października 2014 r. Prowadzenie działalności gospodarczej nie wiąże się w sposób bezpośredni z faktycznym jej rozpoczęciem i osiąganiem przychodów z tego tytułu (nie mówiąc o dochodach), ale oznacza również całe spektrum działań zmierzających do uruchomienia tej działalności. Taka sytuacja miała miejsce w kontrolowanej sprawie. Nie bez znaczenia jest także okoliczność, iż organ rentowy w prawomocnej decyzji z dnia 20 września 2016 r. stwierdził początek podlegania działalności przez odwołującą na dzień 26 września 2016 r.

Zatem, skoro A.K. zaprzestała prowadzenia poprzedniej działalności gospodarczej z dniem 2 września 2009 r., a nową działalność rozpoczęła z dniem 26 września 2014 r., oznacza to, iż nie spełniła warunku wykazania przerwy pomiędzy nimi w wymiarze 60 miesięcy kalendarzowych, a tym samym nie mogła skorzystać z naliczenia preferencyjnych składek na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w treści art. 18a ust. 1 cytowanej ustawy. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem judykatury, miesiące kalendarzowe należy rozumieć jako pełne miesiące kalendarzowe - okres ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności należy liczyć od miesiąca bezpośrednio

poprzedzającego miesiąc, w którym rozpoczęto wykonywanie działalności (tak: Komentarz do Ustawy o Systemie Ubezpieczeń Społecznych pod red. Beaty Gudowskiej i Jolanty Strusińskiej-Żukowskiej Wydawnictwo C. H. Beck Warszawa 2014 wydanie 2, s. 443).

W kontrolowanej sprawie wsteczne odliczanie miesięcy kalendarzowych należało zatem rozpocząć od końca sierpnia 2014 r. Zatem do 3 września 2009 r. okres ten nie osiągnął wymiaru 60 miesięcy kalendarzowych. W tej sytuacji Sąd drugiej instancji uznał, że organ rentowy prawidłowo wskazał w kontestowanej decyzji, iż odwołująca jest jego dłużnikiem, ponieważ nie opłaciła składek w wymaganej wysokości, zgodnie z ciążącym na niej obowiązkiem.

W skardze kasacyjnej odwołująca zarzuciła naruszenie: 1/ art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przez błędną wykładnię i uznanie, że w przepisie tym mowa jest o pełnych miesiącach kalendarzowych, co w ocenie Sądu drugiej instancji oznacza, iż okres ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności należy liczyć od miesiąca bezpośrednio poprzedzającego miesiąc, w którym rozpoczęto wykonywanie działalności, podczas gdy okres ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności, o którym mowa w tym przepisie, należy liczyć poczynawszy od dnia, w którym rozpoczęto wykonywanie działalności gospodarczej; 2/ art. 18a ust. 1 w związku z art. 18a ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przez niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że pomiędzy rozpoczęciem przez ubezpieczoną wykonywania nowej działalności gospodarczej w dniu 26 września 2014 r. a jej zakończeniem z dniem 2 września 2009 r. nie upłynął okres 60 miesięcy kalendarzowych, co oznacza, że ubezpieczona nie mogła skorzystać z naliczenia preferencyjnych składek na ubezpieczenie społeczne; 3/ art. 123 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 57 § 3 k.p.a. przez niezastosowanie i błędne przyjęcie, że w przedmiotowej sprawie wsteczne odliczanie 60 miesięcy kalendarzowych należało rozpocząć od miesiąca bezpośrednio poprzedzającego miesiąc, w którym rozpoczęto wykonywanie działalności, tj. od końca sierpnia 2014 r., podczas gdy wsteczne odliczanie 60 miesięcy kalendarzowych należało rozpocząć od dnia, w którym ubezpieczona rozpoczęła wykonywanie działalności

gospodarczej, a zatem od dnia 26 września 2014 r., albowiem przez odesłanie z art. 123 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z treścią art. 57 § 3 k.p.a., terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było, w ostatnim dniu tego miesiąca.

We wniosku o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania skarżąca sformułowała istotne zagadnienie prawne, „czy okres ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności, o którym mowa w art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych należy liczyć jako pełne miesiące kalendarzowe, począwszy od miesiąca bezpośrednio poprzedzającego miesiąc, w którym rozpoczęto wykonywanie działalności, czy poprzez odesłanie z art. 123 ustawy o ubezpieczeniach społecznych, zgodnie z art. 57 § 3 k.p.a. - okres ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności, o którym mowa w art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1998 roku o systemie ubezpieczeń społecznych, należy liczyć od konkretnego dnia, w którym rozpoczęto wykonywanie działalności gospodarczej?”. Ponadto wskazała, że skarga jest jednocześnie oczywiście uzasadniona.

Wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Apelacyjnego w (...) w całości i orzeczenie co do istoty sprawy poprzez oddalenie apelacji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. od wyroku Sądu Okręgowego w G. , ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu w (...) oraz o zasądzenie od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Z. na rzecz ubezpieczonej zwrotu kosztów procesu przed Sądem obu instancji oraz kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ rentowy wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Należy zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, że przedmiotem sporu było ustalenie, czy ubezpieczona A. K. miała prawo do skorzystania w okresie spornym z ulg w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne i Fundusz Pracy na podstawie art. 18a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Zasadnicze bowiem znaczenie miało ustalenie, czy pomiędzy datą zaprzestania prowadzenia poprzedniej działalności gospodarczej, tj. 2 września 2009 r., a podjęciem nowej, tj. 26 września 2014 r. upłynął okres 60 miesięcy kalendarzowych.

W sprawie istotny jest sposób obliczenia wskazanego wyżej 60 miesięcznego terminu. Zwrócono uwagę na treść art. 123 ustawy systemowej, zgodnie z którym, w sprawach uregulowanych ustawą stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, chyba że ustawa stanowi inaczej. Ustawa rzeczywiście w tym względzie stanowi inaczej, bowiem art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odsyła wyraźnie do art. 12 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2020 r., poz. 1325), który do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio i który to przepis w okresie odnoszącym się do rozpoznawanej sprawy stanowił identycznie. Zgodnie z art. 12 § 3 Ordynacji podatkowej, terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było - w ostatnim dniu tego miesiąca. Natomiast zgodnie z zastosowanym w sprawie art. 57 § 3 k.p.a., terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było - w ostatnim dniu tego miesiąca. Wprawdzie przepisy obydwu ustaw w zakresie obliczania terminów stanowią identycznie, w sprawie powinien zostać powołany przepis art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 12 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa.

Nie ulega wątpliwości, że okres 60 miesięcy kalendarzowych jest okresem minimalnym, występującym pomiędzy prowadzonymi działalnościami gospodarczymi, który musiał upłynąć, aby ubezpieczona mogła skorzystać z przywileju przewidzianego przepisem art. 18a ust. 1 ustawy systemowej. Zatem mógł być to okres dłuższy, ale nigdy krótszy w zakresie ziszczenia się warunku w postaci prawa do ulgi.

Zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej nastąpiło z upływem dnia 1 września 2009 r., natomiast formalne rozpoczęcie działalności na nowo u ubezpieczonej nastąpiło w dniu 24 września 2014 r. W sprawie zwraca się uwagę, że art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie wskazuje na sposób liczenia podanego w nim okresu 60 miesięcy kalendarzowych. Art. 31 tejże samej ustawy ma zastosowanie do należności z tytułu składek, natomiast w zakresie sposobu obliczania terminów dotyczących składek wyraźnie odsyła do art. 12 ustawy Ordynacja podatkowa. Przepis art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy systemowej nie stanowi zatem samodzielnej podstawy w zakresie sposobu obliczania podanego w tym przepisie terminu. Trzeba więc zastosować w sprawie sposób obliczania terminów z art. 12 § 3 Ordynacji podatkowej. Ponadto rzeczony przepis Ordynacji podatkowej nie stanowi o miesiącach kalendarzowych. Dlatego też, uprawniona jest teza, że użyty w art. 18a ust. 2 pkt 1 zwrot „ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych” nie odnosi się do rozumienia sposobu obliczania tegoż terminu, a jedynie podkreślenia wymiaru miesięcznego podanego w tym przepisie okresu. Skoro bowiem tenże artykuł nie wskazuje sposobu obliczania terminu a jedynie wskazuje jego wymiar, zaś przepis art. 31 ustawy systemowej w sprawie obliczania terminów odsyła do Ordynacji podatkowej, to przy obliczaniu terminów należy stosować regulacje z ustawy podatkowej. Inna teza prowadziłaby do uznania odesłania za zbędne, co w aspekcie skąpej regulacji w tym względzie art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy systemowej czyniłoby sposób obliczenia terminu niemożliwym albo nieuprawnionym.

Biorąc powyższe pod uwagę, stan prawny w rozpoznawanej sprawie niejako zmusza do zastosowania regulacji art. 12 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa przy sposobie obliczania terminu z art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i w tym zakresie przepis Ordynacji podatkowej stanowi swoisty *lex specialis* dla przepisu z ustawy systemowej.

Skoro zatem przepis szczególny z art. 12 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa posługuje się pojęciem „miesiąc”, stosując ten przepis w przedmiotowej sprawie, należy stwierdzić, że skoro ubezpieczona zaprzestała prowadzenia działalności gospodarczej z upływem dnia 1 września 2009 r., okres 60 miesięcy nieprowadzenia przez ubezpieczoną działalności gospodarczej upłynął z dniem 1

września 2014 r. Ponadto termin nie mógł zakończyć się z ostatnim dniem miesiąca, ponieważ 1 września 2014 r. był datą pewną. Natomiast nową działalność ubezpieczona rozpoczęła z dniem 26 września 2014 r. Nie można więc twierdzić, że pomiędzy prowadzonymi przez ubezpieczoną działalnościami gospodarczymi nie upłynęło wymaganych do skorzystania z ulgi składowej przewidzianej w art. 18a ustawy systemowej – okresu 60 miesięcy.

W rozpoznawanej sprawie istotne znaczenie dla rozumienia relacji przepisu art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych do przepisu art. 12 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa posiada wykładnia funkcjonalna oraz wykładnia systemowa, jak również nieoobojętna w niniejszej sprawie, a nabierająca coraz większego znaczenia, na przykład w prawie podatkowym lub postępowaniu administracyjnym zasada *in dubio pro libertate*. Przy wykładni systemowej znaczenie posiada systematyka budowy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, która nie jest kompletnym aktem prawnym, ponieważ zawiera obowiązujące stosującego prawo odesłania. Dopiero regulacje zawarte w tychże odesłaniach powodują, że system ubezpieczeń społecznych jako akt normatywny nabiera zupełnego, pożądanego charakteru. W odniesieniu do regulacji z art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych jego dopełnieniem, bez którego jego stosowanie byłoby niemożliwe lub nieuprawnione jest przepis art. 31 ustawy systemowej w związku z art. 12 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z doktryną, powszechna zgoda (uwzględniona także przez koncepcję derywacyjną) panuje co do konieczności stosowania reguł interpretacyjnych systemowych, tj. reguł nakazujących przy odtwarzaniu norm z przepisów prawnych uwzględniać fakt, że wszystkie normy prawne tworzą łącznie system w określony sposób uporządkowany (M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, LexisNexis 2012). Natomiast przy wykładni funkcjonalnej ważna jest analiza celu, który przyświecał ogłoszeniu danej normy, koncentracja na zbadaniu kontekstu, w jakim została ona wydana i celu jaki miała osiągnąć. Stosownie do poglądów nauki, interpretator wbrew przyjętej w zachodniej kulturze prawnej zasadzie pierwszeństwa wykładni językowej nie jest zobligowany do stosowania dyrektyw wykładni językowej. Interpretator powinien stosować wykładnię funkcjonalną, pomijając dyrektywy wykładni językowej, o ile jej rezultaty prowadzą do osiągnięcia,

jego zdaniem, określonych celów społecznych czy politycznych (J. Raz, *The Politics of the Rule of Law*, *Ratio Juris* 1990, nr 3, s. 338-339, oraz K.E. Klare, *Legal Culture and Transformative Constitutionalism*, *South African Journal on Human Rights* 1998, nr 14, s. 163 i n.). Niewątpliwie celem art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy systemowej było sprecyzowanie warunku, którego spełnienie uprawnia do zastosowania art. 18a ust. 1 tejże samej ustawy. W omawianym zatem przypadku w pierwszej kolejności nie ma zastosowania wykładnia gramatyczna (językowa), z reguły uznawana za priorytetową. W ocenie składu orzekającego, rozumienie znaczenia przepisów prawnych będących przedmiotem analizy w rozpoznawanej sprawie, jedynie przy zastosowaniu tejże metody wykładni nie dałoby adekwatnych rezultatów, aczkolwiek należy podnieść, że na tle niniejszej sprawy mogą powstać rozbieżności ocen w tym zakresie.

Mając powyższe na uwadze, trzeba zaznaczyć, że w zaistniałym w przedmiotowej sprawie stanie faktycznym, zaprezentowana wykładnia art. 18a ust. 2 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wychodzi naprzeciw konstytucyjnej zasadzie „w razie wątpliwości, na korzyść wolności”. Zgodnie z doktryną, w procesach wykładni w prawie administracyjnym zasada ta powinna mieć szerokie zastosowanie, w szczególności, w sytuacjach, kiedy organy administracji publicznej mają kompetencje do ingerowania w sposób realizowania tzw. praw wolnościowych, kiedy to na administracji - a nie na podmiocie administrowanym - ciąży konieczność wykazania zasadności konkretnej ingerencji i jej szczegółowego uzasadnienia (W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006, s. 541). Obecnie, podstawą normatywną zasady *in dubio pro libertate* jest m.in. art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej ustanawiający zasadę demokratycznego państwa prawnego (Ł. Folak, *Zasada in dubio pro libertate w prawie administracyjnym i w orzecznictwie sądów administracyjnych*, *Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ* 2017/14, s. 127). Zasada *in dubio pro libertate* ustanawia regułę interpretacyjną – w razie występujących w danej sprawie administracyjnej wątpliwości, organ administracji publicznej jest zobowiązany wybrać skutki (konsekwencje) korzystniejsze dla ochrony jednostki. Zasadniczą kwestią jest rozstrzygnięcie, czy wspomniane wątpliwości mogą dotyczyć jedynie stanu prawnego, czy również stanu faktycznego?

W literaturze zaprezentowano koncepcję wskazującą, iż zasada ta znajdzie zastosowanie przy rozstrzyganiu zarówno wątpliwości dotyczących sytuacji faktycznych, jak i w trakcie interpretacji niejasnych, dyskusyjnych przepisów (Z. Duniewska [w:] B. Jaworska-Dębska, Z. Duniewska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, Prawo administracyjne: pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013, s. 254. Podobne stanowisko wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 28 lutego 2018 r., II FSK 627/16, LEX nr 2466599).

Biorąc powyższe pod uwagę orzeczono jak w sentencji.