



Sygn. akt III UK 155/18

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 4 czerwca 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jolanta Strusińska-Żukowska (przewodniczący)

SSN Romualda Spyt (sprawozdawca)

SSN Halina Kiriło

Protokolant Grażyna Grabowska

w sprawie z odwołania E. Spółki z o.o. w likwidacji w S.
od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O.
o zwrot nienależnie pobranych składek,
po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 4
czerwca 2019 r.,
na skutek skargi kasacyjnej odwołującej się od wyroku Sądu Apelacyjnego
w [...]
z dnia 18 października 2017 r., sygn. akt III AUa [...],

- 1. uchyla zaskarżony wyrok oraz poprzedzający go wyrok Sądu Okręgowego w O. z dnia 27 lutego 2017 r., sygn. akt V U [...] i decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w O. z dnia 31 lipca 2015 r. i przekazuje sprawę bezpośrednio organowi rentowemu do ponownego rozpoznania,**
- 2. zasądza od organu rentowego na rzecz odwołującej się Spółki kwotę 5400 zł (pięć tysięcy czterysta złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w O. wyrokiem z dnia 27 lutego 2017 r., sygn. akt V U [...], oddalił odwołanie E. Sp. z o.o. w likwidacji w S. od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w O. z dnia 31 lipca 2015 r. odmawiającej zwrotu nienależnie opłaconych składek z powodu niestwierdzenia nadpłaty.

Sąd podkreślił, że przedmiotem sporu jest obecnie kwota 22.948,9 zł stanowiąca równowartość nienależnie opłaconych składek – wynikająca ze skorygowanych deklaracji imiennych złożonych do organu rentowego 31 lipca 2015 r. Zgodnie z tymi deklaracjami, suma należnych składek za pracowników w lipcu 2005 r. wynosiła 10.632,14 zł. Sąd ustalił, że E. Sp. z o.o. z ówczesną siedzibą w O., nie prowadząc jeszcze działalności gospodarczej na terenie Polski, zawarła z niemiecką firmą D. GmbH na okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2005 r. umowę zobowiązującą Spółkę do wykonania specjalistycznych prac w zakresie przykrawania, rozbioru oraz sortowania mięsa wieprzowego oraz wołowego. W tym celu odwołująca się Spółka zatrudniła pracowników, w większości od 1 stycznia 2005 r. i wysłała ich do pracy na terenie Niemiec. Jednocześnie zgłosiła ich do ubezpieczenia społecznego w Polsce. Organ rentowy poświadczył dla delegowanych pracowników formularze E 101 za okres od 1 stycznia 2005 r. do 31 marca 2005 r. Po weryfikacji rozmiarów działalności prowadzonej przez Spółkę na terenie Polski i Niemiec, z uwagi na znikomy procent jej prowadzenia na terenie Polski, organ rentowy odmówił potwierdzenia formularzy E 101 dla pracowników delegowanych na teren Niemiec od kwietnia 2005 r. Pismem z dnia 2 lutego 2005 r. organ rentowy poinformował Spółkę o braku możliwości potwierdzenia kolejnych formularzy E 101. Decyzja w sprawie odmowy objęcia ubezpieczeniem nie została wydana. Spółka nadal zatrudniała pracowników na terenie Niemiec do września 2005 r., opłacała składki do polskiego systemu zabezpieczenia społecznego za okres od stycznia do września 2005 r., a pracownikom wypłacała wynagrodzenie. Organ rentowy wskazał, że na podstawie wniosków Spółki występował do instytucji niemieckiej DVKA o zawarcie porozumienia wyjątkowego dla jej pracowników w trybie art. 17

rozporządzenia Rady EWG nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz.U.UE.L.71.149.2; Dz.U.UE-sp.05-1-35 ze zm. - zwanego dalej rozporządzeniem 1408/71), ale ta wyraziła zgodę na dalsze podleganie polskiemu ustawodawstwu tylko w przypadku części pracowników, dla pozostałych nie wyraziła zgody, informując, że osoby w trakcie wykonywania pracy w Niemczech podlegają obowiązkowi ubezpieczeń zgodnie z miejscem wykonywania pracy, czyli w Niemczech. Spółka wniosła o ponowne wystąpienie do strony niemieckiej w tej sprawie. Wobec nieprzedstawienia szczegółowych informacji dotyczących przebiegu zatrudnienia pracowników na terenie Niemiec, nie było możliwe skierowanie do instytucji niemieckiej wniosku w trybie art. 17 rozporządzenia 1408/71.

Sąd stwierdził, że składki za lipiec 2015 r. zostały opłacone przez Spółkę bez żądania ich opłacenia przez organ rentowy, bez potwierdzenia ich zasadności przez organ rentowy, ale zgodnie z przepisami ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń Społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2019 r., poz. 300 ze zm.) – pracownicy byli przez Spółkę zatrudnieni, otrzymywali wynagrodzenie i należało od tego wynagrodzenia odprowadzić składki. Spółka od opłacenia składek do zgłoszenia wniosku o zwrot składek nie podejmowała jakichkolwiek czynności zmierzających do ustalenia właściwego ustawodawstwa.

Sąd Apelacyjny we [...] wyrokiem z dnia 18 października 2017 r., sygn. akt III AUa [...], oddalił apelację Spółki. Sąd podkreślił, że w tej sprawie organ rentowy, odmawiając zwrotu składek wskazał, że brak jest nadpłaty na koncie płatnika. Powołując się na art. 24 ust. 6a ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, Sąd wskazał, że nienależnie opłacone składki podlegają z urzędu zaliczeniu przez Zakład na poczet zaległych lub bieżących składek, a w razie ich braku na poczet przyszłych składek, chyba że płatnik składek złoży wniosek o ich zwrot. Podkreślił, że wniosek taki nie był składany w 2005 r., kiedy według twierdzeń Spółki miała powstać nadpłata składek. Wniosek taki został złożony dopiero w czerwcu 2015 r., a wówczas na koncie nie istniała nadpłata składek. Sąd podkreślił, że nadpłata składek nie jest nienależnym świadczeniem majątkowym o charakterze

cywilnoprawnym i nie ma podstaw do przenoszenia cywilistycznej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia do definicji nadpłaty sprecyzowanej w art. 72 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.) w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Za nadpłatę składki można uznać sytuację, w której płatnik uiścił składkę bez podstawy prawnej, bądź w zawyżonej wysokości. Wszelkie należności wpłacone przez płatnika tytułem składek na ubezpieczenia społeczne na konto płatnika pozostają należnościami składkowymi ze stosunku ubezpieczenia społecznego. W związku z tym mogą podlegać zwrotowi tylko w trybie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. W konsekwencji Sąd Apelacyjny uznał, że w stanie faktycznym sprawy istotne jest, czy na koncie płatnika składek spółki E. istnieje nadpłata w dacie złożenia wniosku o zwrot tych składek, to jest w czerwcu 2015 r., ewentualnie w dacie wydania zaskarżonej decyzji. Chociaż Spółka twierdzi, iż składki uiszczone w 2005 r. za pracowników wykonujących wówczas pracę na terenie Niemiec nie były należne i z tego powodu powstała nadpłata składek, to należy mieć na uwadze, że Spółka po zakończeniu współpracy z firmą niemiecką, tj. od października 2005 r. prowadziła działalność na terenie Polski i była płatnikiem składek za swoich pracowników. Sąd podkreślił, że przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. Nr 78, poz. 465 ze zm.) określają szczegółowo obowiązki zakładu w zakresie rozliczania składek wpłaconych przez płatnika na jego konto. Sąd wskazał, że ze stanu faktycznego wynika, że sprawa podlegania pracowników zatrudnianych przez Spółkę, a wysłanych do pracy na terenie Niemiec od marca do września 2005 r., nie została ostatecznie załatwiona. Jednakże dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy nie ma to decydującego znaczenia. W ocenie Sądu Apelacyjnego, istotne jest, czy faktycznie na koncie płatnika składek istnieje nadpłata, a tym samym czy zaistniały warunki do ich zwrotu zgodnie art. 24 ust. 6c i d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Jak wynika z przedłożonego przez organ rentowy rozliczenia konta Spółki, brak jest nadpłaty składek, a wręcz przeciwnie istnieje znaczna niedopłata. W związku z powyższym Spółka nie może skutecznie ubiegać się o zwrot składek, nawet jak w 2005 r.

opłaciła je bez tytułu prawnego, gdyż warunkiem zwrotu składek wpłaconych przez płatnika składek jest istnienie nadpłaty na koncie płatnika składek, a tej w dacie wydania zaskarżonej decyzji nie było.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w [...] odwołująca się Spółka zaskarżyła w całości. Zarzucono naruszenie przepisów postępowania mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy, to jest:

- a) art. 477¹⁰ § 1 k.p.c. i art. 477¹⁴ § 2 i § 3 zdanie pierwsze k.p.c. w związku z art. 391 § 1 k.p.c. w związku z art. 123, art. 83 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 i art. 38 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 64 § 2 k.p.a. - przez nieuwzględnienie faktycznego zakresu zaskarżenia decyzji nr 3/2015 z dnia 31 lipca 2015 r. wyznaczonego treścią i uzasadnieniem wniosku skarżącej o zwrot nadpłaty, co powinno prowadzić Sąd do zbadania podstaw wniosku o zwrot nadpłaconych składek - także z punktu widzenia zarzutów skarżącej o braku obowiązku podlegania ubezpieczeniu w przedmiotowym okresie przez jej pracowników, ewentualnie w związku z podnoszonymi zarzutami, że organ rentowy nie wydał w tym zakresie decyzji w zakresie podlegania ubezpieczeniom - do zobowiązania organu rentowego do wydania decyzji w tym zakresie; związane to było z pominięciem, że organ rentowy nieprawidłowo rozpoznał wniosek skarżącej, nie uwzględniając treści (uzasadnienia) wniosku, a ograniczył się jedynie do ustalenia, że na koncie płatnika nie figuruje nadpłata, przez co w toku postępowania toczącego się przed organem rentowym nie ustalił, czy istniały podstawy do przyjęcia, że za wskazany we wniosku okres osoby zgłoszone do ubezpieczenia nie podlegały ubezpieczeniu społecznemu na terenie Polski;
- b) art. 328 § 2 k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. przez sporządzenie uzasadnienia wyroku zawierającego rażące braki, co wyraża się w pełnym pominięciu wśród rozważań Sądu Apelacyjnego odniesienia się do wszystkich zarzutów skonkretyzowanych przez Spółkę w treści apelacji;
- c) art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 233 § 1 k.p.c. i 236 k.p.c., a to wszystko w związku z art. 391 § 1 k.p.c., jak też w związku z art. 382 k.p.c. - przez powołanie się w uzasadnieniu wyroku na okoliczność, która nie była

przedmiotem ustaleń faktycznych zarówno przed Sądem pierwszej instancji, jak też przed Sądem odwoławczym - tj. na rzekomy fakt posiadania znacznych zaległości składkowych przez skarżącą - gdy tymczasem brak powołania się w tym zakresie na konkretny dowód, a nawet na konkretną wysokość tych rzekomych zaległości.

Zarzucono także naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, to jest:

- a) art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 w związku z art. 24 ust. 6a, 6c i 6d i w związku z art. 38 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przez przyjęcie, że w tej sprawie brak było nadpłaty w składkach opłaconych przez skarżącą - na skutek przyjęcia, że podstawą oceny zasadności żądania zwrotu nienależnie opłaconych składek jest ustalenie nadpłaty wyłącznie na podstawie stanu konta płatnika na dzień złożenia wniosku (ewentualnie na dzień wydania stwierdzenia niepodlegania ubezpieczeniu społecznemu przez pracowników skarżącej w 2005 r. - a zatem sprowadzenie badania przesłanek zasadności wniosku skarżącej (jej odwołania) do czysto technicznego zabiegu kontroli stanu konta płatnika, pomimo istnienia podstaw do zbadania zgodnie z wnioskiem, czy pracownicy skarżącej podlegali ubezpieczeniu w spornym okresie - choć brak jest podstaw do uznania, że z wnioskiem o zwrot nienależnie opłaconych składek można wystąpić chronologicznie dopiero po tym, gdy prawomocnie ustalono istnienie takich składek nienależnie opłaconych;
- b) „art. 6 ust. 1 pkt 1”, art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, art. 24 ust. 6a i 6c ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 13 ust. 2a, art. 14 i 17 rozporządzenia 1408/71 - przez ich niewłaściwe zastosowanie wskutek błędnej wykładni wyrażające się w pominięciu, że Spółka nie spełniała warunków objęcia swoich pracowników ustawodawstwem państwa ich zamieszkania i pracownicy nie uzyskali niezbędnych w tym celu druków E 101 oraz nie doszło do zawarcia porozumienia wyjątkowego, a zatem pracownicy ci podlegali w zakresie zabezpieczenia społecznego prawodawstwu niemieckiemu, jako państwa, w którym wykonywali pracę, nie

zaś prawodawstwu polskiemu, co czyni opłacane za nich składki do polskiej instytucji ubezpieczeniowej nienależnymi.

Skarżąca wniosła o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania ze względu na jej oczywistą zasadność. Zdaniem skarżącej, Sąd Apelacyjny rażąco naruszył art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 233 § 1 k.p.c. i 236 k.p.c., a to wszystko w związku z art. 391 § 1 k.p.c., jak też w związku z art. 382 k.p.c., powołując się w uzasadnieniu wyroku na okoliczność, która nie była przedmiotem ustaleń faktycznych zarówno przed Sądem pierwszej instancji, jak też przed Sądem odwoławczym – to jest na rzekomy fakt posiadania znacznych zaległości składkowych przez skarżącą - gdy tymczasem brak powołania się w tym zakresie na konkretny dowód, a nawet na konkretną wysokość tych rzekomych zaległości. Ponadto, zdaniem skarżącej w sprawie występują istotne zagadnienia prawne sprowadzające się do pytań:

1) czy w sytuacji, w której organ rentowy wydaje decyzję o odmowie zwrotu nienależnie opłaconych składek z powodu niestwierdzenia nadpłaty, jednocześnie nie badając zawartego we wniosku twierdzenia wnioskodawcy o niepodleganiu pracowników skarżącej ubezpieczeniu społecznemu - czyli pomijając istotę żądania i twierdzenia o nienależnie opłaconych składkach - sąd powszechny, badając odwołanie od takiej decyzji, powinien rozpoznać sprawę jedynie w zakresie stwierdzenia, czy w dacie wydania decyzji istniała na koncie płatnika nadpłata, tj. zgodnie z sentencją decyzji, czy też w związku z pełną treścią wniosku skarżącej, ukierunkowanego na żądanie zwrotu nienależnie opłaconych składek - jako konsekwencji stwierdzenia niepodlegania przez jej pracowników ubezpieczeniu społecznemu - sąd powinien badać również kwestię nierozpoznaną przez organ rentowy w toku postępowania przed organem rentowym jako kwestią prejudycjalną dla rozstrzygnięcia o zwrocie nienależnie opłaconych składek – bez względu na to, że formalnie zaskarżona decyzja nie dotyczyła tej kwestii;

2) czy badanie przesłanek istnienia nienależnie opłaconych składek powinno sprowadzać się w toku postępowania sądowego do zbadania stanu konta płatnika celem stwierdzenia, że na dzień wydania decyzji na tym koncie nie figuruje żadna nadpłata, czy też w przypadku wniosku o zwrot nienależnie opłaconych składek sąd powinien badać istnienie merytorycznych podstaw do stwierdzenia, że zostały

opłacone składki nienależnie (np. bez podstawy prawnej) - zgodnie z wnioskiem i twierdzeniami strony;

3) czy w sytuacji, w której pracownicy zgłoszeni do ubezpieczenia społecznego przez pracodawcę pracują poza granicami Polski, jednocześnie nie posiadając zaświadczeń E 101 (obecnie A1) ani nie będąc poddanymi polskiemu systemowi ubezpieczenia na podstawie porozumienia pomiędzy instytucjami ubezpieczeniowymi kraju pochodzenia i kraju świadczenia pracy, ich zgłoszenie do ubezpieczenia i opłacanie z tego tytułu składek na ich ubezpieczenie społeczne odbywa się bez podstawy prawnej, a tym samym nie podlegają oni ubezpieczeniu społecznemu na terenie Polski, czy też jeśli jest to ich jedyne zgłoszenie do ubezpieczenia społecznego, to takie ubezpieczenie posiada podstawę prawną, zaś pracownicy podlegają ubezpieczeniu społecznemu na terenie Polski bez względu na przepisy rozporządzenia 1408/71.

Skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy w tym zakresie Sądowi Apelacyjnego we [...] do ponownego rozpoznania, a także o zasądzenie od organu rentowego na jej rzecz kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa prawnego, według norm przepisanych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przepisy rozporządzenia 1408/71 stanowią generalną regułę podlegania systemowi zabezpieczenia społecznego kraju, w którym jest świadczona praca (*lex loci laboris*). Przepis art. 13 ust. 2a rozporządzenia 1408/71 stanowi bowiem, że z zastrzeżeniem przepisów art. 14 - 17, pracownik najemny zatrudniony na terytorium jednego Państwa Członkowskiego podlega ustawodawstwu tego państwa, nawet jeżeli zamieszkuje na terytorium innego Państwa Członkowskiego lub jeżeli przedsiębiorstwo lub pracodawca, który go zatrudnia ma swoją zarejestrowaną siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności na terytorium innego Państwa Członkowskiego. Co do zasady zatem podstawowym wyznacznikiem wskazującym właściwe ustawodawstwo jest miejsce wykonywania pracy, które decyduje o zastosowaniu określonego ustawodawstwa. Od powyższej reguły istnieją wyjątki wskazane w art. 14-17 rozporządzenia nr 1408/71, które są efektem

specyfiki zatrudnienia lub wykonywania zawodu. Wyjątek przewidziany w art. 14 ust. 1a rozporządzenia stanowi, że pracownik zwykle zatrudniony przez przedsiębiorstwo na terytorium jednego państwa członkowskiego, który zostaje przez to przedsiębiorstwo skierowany do wykonywania pracy na terytorium innego Państwa Członkowskiego, w dalszym ciągu podlega w dziedzinie zabezpieczenia społecznego ustawodawstwu państwa wysyłającego, pod warunkiem, że przewidywany okres wykonywania pracy za granicą nie przekracza 12 miesięcy i że pracownik nie został skierowany w miejsce innej osoby, której okres delegowania upłynął. Pracownikowi delegowanemu przysługują - w okresie tymczasowego zatrudnienia poza granicami kraju - wszelkie uprawnienia przewidziane ustawodawstwem państwa wysyłającego.

W przypadku delegowania pracownika najemnego zgodnie z art. 14 ust. 1 rozporządzenia 1408/71, stosownie do z art. 11 rozporządzenia Rady (EWG) Nr 574/72 z dnia 21 marca 1972 r. w sprawie wykonywania rozporządzenia 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz.U.UE.L.72.74.1, Dz.U.UE-sp.05-1-83 ze zm.), instytucja wyznaczona przez właściwe władze Państwa Członkowskiego, którego ustawodawstwo pozostaje stosowane, wydaje na wniosek pracownika najemnego lub jego pracodawcy świadectwo potwierdzające, że pracownik najemny w dalszym ciągu podlega temu ustawodawstwu do określonej daty. Zastosowanie polskiego ustawodawstwa w zakresie zabezpieczenia społecznego w stosunku do pracownika delegowanego jest potwierdzane przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych poświadczonym formularzem E 101 (zaświadczeniem dotyczącym ustawodawstwa właściwego), którego wzór zawiera decyzja nr 202 z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie wzorów formularzy niezbędnych do stosowania rozporządzeń Rady (EWG) nr 1408/71 i (EWG) nr 574/72 (E 001, E 101, E 102, E 103, E 104, E 106, E 107, E 108, E 109, E 112, E 115, E 116, E 117, E 118, E 120, E 121, E 123, E 124, E 125, E 126 oraz E 127) - Dz.U.UE.L.06.77.1.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przyjmuje się, formularz E-101, w zakresie w jakim wprowadza domniemanie prawidłowości

przynależności pracowników delegowanych do systemu zabezpieczenia społecznego państwa członkowskiego, w którym przedsiębiorstwo delegujące pracowników prowadzi działalność gospodarczą, jest wiążący dla właściwej instytucji państwa członkowskiego, do którego oddelegowani zostali jego pracownicy (por. np. wyrok TSUE z dnia 26 stycznia 2006 r., C-2/05, *Rijksdienst voor Sociale Zekerheid v. Herbosch Kiere NV*; ECR 2006/1B/I-1079). Z kolei w orzecznictwie Sądu Najwyższego przyjmuje się, że wydanie poświadczenia formularza E 101, jak i odmowa wydania takiego poświadczenia, poprzedzone musi być każdorazowo oceną Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, czy mając na względzie wyżej wymienione przepisy rozporządzenia 1408/71 doprecyzowane wskazanymi decyzjami Komisji Administracyjnej do spraw Zabezpieczenia Społecznego Pracowników Migrujących, zachodzi wyjątek od zasady określonej w art. 13 ust. 2a rozporządzenia 1408/71, a więc od zasady prawa miejsca wykonywania pracy. Wydanie, względnie odmowa wydania przez organ rentowy zaświadczenia E 101 stanowi zatem w swej istocie rozstrzygnięcie tego organu, odpowiednio co do objęcia, względnie odmowy objęcia pracownika delegowanego polskim ubezpieczeniem społecznym w danym okresie. W związku z tym odmowa wydania przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych zaświadczenia dotyczącego ustawodawstwa właściwego (art. 11 rozporządzenia Nr 574/72) następuje w drodze decyzji, od której przysługuje odwołanie do sądu właściwego w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 18 marca 2010 r., II UZP 2/10, OSNP 2010 nr 17-18, poz. 216).

W konsekwencji, decyzja organu rentowego o odmowie wydania zaświadczenia E 101 oznacza przesądzenie, że określona osoba (pracownik) w danym okresie nie podlega ustawodawstwu polskiemu, co powoduje brak obowiązku opłacenia za nią składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych na podstawie przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz składek na inne fundusze, do poboru których obowiązany jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Ostateczna decyzja administracyjna, od której strona nie wniosła odwołania w trybie art. 477⁹ k.p.c. ani nie podważyła jej skuteczności w inny prawem przewidziany sposób, wiąże organ rentowy (art. 110 k.p.a.) i także sąd

ubezpieczeń społecznych (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 czerwca 2008 r., I UK 376/07, OSNP 2009 nr 21-22, poz. 295 i przywołane tam orzecznictwo).

Opłacenie składek przez płatnika wbrew decyzji organu rentowego o odmowie wydania zaświadczenia E 101 oznacza, że powstaje stan nadpłaty składek, o którym mowa w art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń. Powstaje on nawet wtedy, gdy nie potwierdzają go deklaracje rozliczeniowe składane przez płatnika składek na podstawie art. 46 ust. 3 i 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Stanowią one wprawdzie podstawę do ustalania na bieżąco stanu konta płatnika (art. 45 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych), niemniej jednak zarówno deklaracje rozliczeniowe, jak i ustalony na ich podstawie stan konta płatnika nie kreują ani obowiązku ubezpieczenia, ani nie decydują o wysokości „należności z tytułu składek” zdefiniowanych w art. 24 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (składki oraz odsetki za zwłokę, koszty egzekucyjne, koszty upomnienia i dodatkowa opłata). O tytule (obowiązku) ubezpieczenia oraz o wysokości „należności z tytułu składek” rozstrzygają bowiem *ex lege* przepisy zawarte w rozdziale 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, a wydana w tym przedmiocie decyzja organu rentowego ma jedynie charakter deklaratoryjny, a nie konstytutywny. Tym bardziej więc stan konta płatnika wynikający z rozliczenia dokonywanych wpłat nie może prawotwórczo przesądzać o nadpłacie lub niedopłacie należności składkowych powstałych na skutek zadeklarowania i opłacenia nienależnych (z braku obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym) lub zaniżonych albo zawyżonych składek. Innymi słowy, o nadpłacie lub niedopłacie składek nie przesądza stan konta płatnika prowadzonego przez organ rentowy na podstawie art. 45 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, na którym prowadzone są rozliczenia należnych składek, wypłacanych przez płatnika zasiłków oraz zasiłków rodzinnych i pielęgnacyjnych podlegających zaliczeniu na poczet składek oraz innych składek pobieranych przez Zakład. Stan nadpłaty składek może zatem istnieć, mimo że nie potwierdza go stan konta płatnika. Ustalenie rzeczywistego stanu należności składkowych, jeśli jest on niezgodny ze stanem konta płatnika (na jego korzyść), wymaga wprawdzie jego korekty (przez złożenie przez płatnika deklaracji korygujących bądź sporządzenia

deklaracji korygujących z urzędu), ale ta niezgodność nie może być podstawą odmowy zwrotu nadpłaconych składek. Dodać też trzeba, że przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie uzależniają zwrotu nadpłaconych składek od prawidłowego wywiązywania się płatnika z obowiązków składania deklaracji rozliczeniowych, a to oznacza, że jedynym warunkiem zwrotu nienależnie opłaconych składek (nieprzedawnionych) jest nadwyżka zewidencjonowanych wpłat z tytułu składek nad należną z tego tytułu kwotą. Organ rentowy nie może zatem odmówić zwrotu nadpłaty, powołując się wyłącznie na stan konta płatnika, bowiem ma on charakter wyłącznie ewidencyjny, a nie prawotwórczy. Przedstawione zasady działają także w sytuacji odwrotnej, gdy stan konta płatnika ustalony na podstawie składanych deklaracji rozliczeniowych i wpłat nie wykazuje istnienia zaległości składkowych. Także i w tym przypadku nie ma znaczenia stan konta płatnika, ale rzeczywisty stan rzeczy odniesiony do obowiązków wynikających z przepisów prawa, co zwykle organ rentowy ustala w protokole kontrolnym (art. 86 i następne ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) wykazującym np. niezgłoszenie do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych czy zaniżenie składek na ubezpieczenia społeczne. Poza przedstawionymi argumentami należy zauważyć, że nie do zaakceptowania jest praktyka, zgodnie z którą z jednej strony, gdy chodzi o zaległości składkowe, organ rentowy nie czuje się związany stanem konta płatnika, z drugiej zaś uznaje go za wiążący, gdy płatnik żąda zwrotu nadpłaconych składek.

Przepisy art. 24 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przewidują, że nienależnie opłacone składki podlegają zaliczeniu przez Zakład z urzędu na poczet zaległych lub bieżących składek, a w razie ich braku - na poczet przyszłych składek, chyba że płatnik składek złoży wniosek o zwrot składek, z zastrzeżeniem ust. 6c, 8 i 8d (ust. 6a); Zakład zawiadamia płatnika składek o kwocie nienależnie opłaconych składek, które zgodnie z ust. 6a mogą być zwrócone, chyba że nie przekraczają wysokości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym (ust. 6b); po stwierdzeniu, że składki zostały nienależnie opłacone, płatnik składek może złożyć wniosek o ich zwrot (ust. 6c). Z przepisów tych wynika, że zwrot nadpłaconych składek następuje na wniosek płatnika, co jednocześnie określa datę, na którą należy ustalić, czy nadpłata taka istnieje. Decydujący jest zatem aktualny

na datę wniosku stan rozliczenia zapłaconych składek. Jeśli we wniosku o zwrot składek płatnik powołuje się na zapłacenie nienależnych składek (z braku tytułu do ubezpieczenia) w danym okresie, to obowiązkiem organu rentowego jest, po pierwsze, zajęcie stanowiska, czy składki te były opłacone nienależnie. Po drugie, w przypadku podzielenia takiej kwalifikacji, konieczne jest wyjaśnienie, czy zostały one rozliczone w myśl zasad wynikających z przepisów dotyczących rozliczania składek, wypłaconych zasiłków z ubezpieczeń chorobowego i wypadkowego, zasiłków rodzinnych, pielęgnacyjnych i wychowawczych oraz kolejności zaliczania wpłat składek na poszczególne fundusze i w konsekwencji, czy na dzień wniosku napłata składek nadal istnieje.

W niniejszej sprawie ustalono, że organ rentowy odmówił wydania zaświadczeń E 101 dla pracowników delegowanych przez odwołującą się Spółkę do Niemiec za okres od kwietnia 2005 r., a składki, które zostały opłacone, dotyczą lipca 2005 r.; Spółka od października 2005 r. prowadziła nadal działalność na terenie Polski i była płatnikiem składek za swoich pracowników. Z dalszych ustaleń wynika, że instytucja niemiecka wyraziła w trybie art. 17 rozporządzenia 1408/71 zgodę na dalsze podleganie polskiemu ustawodawstwu tylko w przypadku części pracowników, nie wiadomo jednakże, czy dotyczy to pracowników zgłoszonych do ubezpieczenia w Polsce w lipcu 2005 r. (wszystkich lub niektórych). Nie wiadomo zatem, po pierwsze, czy sporne składki za lipiec 2005 r. zostały w całości lub części opłacone nienależnie (wobec podlegania oddelegowanych pracowników ustawodawstwu niemieckiemu w zakresie zabezpieczenia społecznego i wobec wiążących decyzji o odmowie wydania zaświadczenia E 101), a jeśli tak to, po drugie, czy rozliczenie tej nadpłaty w dalszym okresie, według zasad wynikających z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, wypłaconych zasiłków z ubezpieczeń chorobowego i wypadkowego, zasiłków rodzinnych, pielęgnacyjnych i wychowawczych oraz kolejności zaliczania wpłat składek na poszczególne fundusze (Dz.U. Nr 165, poz. 1197 ze zm.) a następnie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do

których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych, spowodowało ostatecznie brak obowiązku zwrotu tych składek.

Sąd drugiej instancji (a przedtem organ rentowy) nie mógł więc poprzestać na odwołaniu się do stanu konta odwołującej się Spółki (o charakterze ewidencyjnym) na dzień złożenia wniosku o zwrot składek czy na dzień wydania zaskarżonej decyzji, ale powinien wypowiedzieć się w kwestii nadpłaty składek za lipiec 2005 r., a w przypadku jej potwierdzenia, wyjaśnić następnie, czy rozliczenie uiszczonych przez płatnika składek za dalszy okres z uwzględnieniem tej nadpłaty, według zasad wynikających z przywołanych wyżej rozporządzeń, daje rzeczywiście wynik taki, jaki odnotowano na koncie płatnika.

W rezultacie uzasadnione okazały się zarzuty naruszenia art. 71 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 32 oraz art. 24 ust. 6a, 6c ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przez przyjęcie, że zwrot nienależnie opłaconych składek jest uzależniony od zewidencjonowania tej nadpłaty na koncie płatnika - bez badania, czy konto to zostało właściwie rozliczone. Uwzględnienie tych zarzutów i motywy za tym stojące powodują, że pozostałe zarzuty skargi kasacyjne stają się bezprzedmiotowe.

Mając na uwadze powyższe, Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. w związku z art. 477^{14a} k.p.c. w związku z art. 398²¹ k.p.c. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono w myśl art. 98 k.p.c.

a