



Sygn. akt III UK 187/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 20 listopada 2018 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jolanta Strusińska-Żukowska (przewodniczący)

SSN Jolanta Frańczak (sprawozdawca)

SSN Dawid Miąsik

w sprawie z odwołania WSPiA (...)

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w R.

z udziałem zainteresowanego K. J.

o zwrot nadpłaty,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń

Społecznych w dniu 20 listopada 2018 r.,

skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w (...)

z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. akt III AUa (...),

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

UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w P. wyrokiem z dnia 1 lipca 2016 r. oddalił odwołanie Wyższej Szkoły Prawa i Administracji w P. (dalej jako WSPiA lub płatnik składek)

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w R. z dnia 5 listopada 2015 r., którą organ rentowy odmówił płatnikowi składek zwrotu kwoty 105.936 zł tytułem odsetek od składek na ubezpieczenia społeczne za okres od grudnia 2005 r. do listopada 2009 r., należnych od wypłaconego ubezpieczonemu K. J. wynagrodzenia na podstawie umowy o przeniesienie majątkowych praw autorskich.

W sprawie tej ustalono, że ubezpieczonego łączyła z WSPiA umowa o pracę, w trakcie której strony zawarły dodatkowo umowy o przeniesienie autorskich praw majątkowych do utworu dydaktycznego. W wyniku kontroli przeprowadzonej na początku 2010 r. organ rentowy uznał, że umowa o przeniesienie autorskich praw majątkowych zawarta przez płatnika składek z własnym pracownikiem powoduje, iż podstawę wymiaru składek powinien stanowić łączny przychód z tytułu umowy o pracę i umowy o przeniesienia autorskich praw majątkowych. W związku z tym decyzją z dnia 15 września 2010 r. organ rentowy stwierdził obowiązek płatnika składek uwzględnienia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonego jego przychodu z tytułu wynagrodzenia z umowy o przeniesienie praw autorskich za wymieniony w decyzji okres we wskazanej wysokości. Odwołanie WSPiA od tej decyzji zostało prawomocnie oddalone. W dniu 5 grudnia 2014 r. płatnik składek złożył korekty dokumentów rozliczeniowych dotyczących ubezpieczonego K. J. zgodnie z prawomocną decyzją. Należność z tytułu składek wynikająca ze złożonych korekt stanowiła 119.017,08 zł i od tej kwoty naliczone zostały odsetki za zwłokę. W dniu 17 września 2015 r. płatnik składek złożył wniosek o zwrot zapłaconych odsetek od zaległości z tytułu składek za ubezpieczonego za sporny okres od grudnia 2005 r. do listopada 2009 r. w kwocie 105.936 zł. Zaskarżoną w niniejszym postępowaniu decyzją z dnia 5 listopada 2015 r. organ rentowy odmówił zwrotu kwoty 105.936 zł z tytułu odsetek od należnych za ubezpieczonego składek, wyjaśniając, że płatnik składek złożył prawidłowo raporty ZUS RCA zgodnie z prawomocną decyzją. Wpłata dokonana w dniu 7 stycznia 2015 r. na ubezpieczenie zdrowotne została zaliczona jako zaległości z tytułu składek na FUZ i odsetki za sporny okres. Wpłata z dnia 19 stycznia 2015 r. na ubezpieczenia społeczne została rozliczona jako składki na FUS i odsetki za miesiące: 02/2009, 11/2009 i 03/2009. Wpłatę na Fundusz Pracy zaliczono na należności główne i odsetki za miesiące: 11/2009, 10/2006 i 03/2009. Pozostałe

nieopłacone należności na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy zostały objęte układem ratalnym określonym umową nr 41/2015, na podstawie której organ rentowy rozłożył płatnikowi składek na raty należności z tytułu składek w kwocie 3.711.461,29 zł. Odsetki za zwłokę naliczone zostały na dzień złożenia wniosku o rozłożenie należności na raty. Po rozliczeniu konta płatnika składek organ rentowy nie stwierdził nadpłaty odsetek od składek na ubezpieczenia społeczne za okres od grudnia 2005 r. do listopada 2009 r. za ubezpieczonego K. J.

Przy takich ustaleniach faktycznych Sąd Okręgowy uznał odwołanie za nieuzasadnione. W pierwszej kolejności Sąd ten wskazał, że spór w sprawie dotyczy charakteru prawnego odsetek za zwłokę określonych w art. 23 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2017 r., poz. 1778 ze zm.), bowiem płatnik składek domagał się ustalenia braku obowiązku zapłaty odsetek od zaległych składek na ubezpieczenia społeczne dotyczące ubezpieczonego w kwocie 105.936 zł, stwierdzenia nadpłaty tej kwoty i ostatecznie zwrotu nienależnie - jego zdaniem - uiszczonych odsetek. Sąd Okręgowy przypomniał, że konsekwencją objęcia ubezpieczonego, na mocy prawomocnej decyzji organu rentowego z dnia 15 września 2010 r., ubezpieczeniem społecznym jest naliczenie składek od osiągniętych przez niego przychodów w okresie od grudnia 2005 r. do listopada 2009 r., a płatnik składek jest zobowiązany do prawidłowego rozliczania i opłacania należnych składek oraz składania wymaganych dokumentów bez uprzedniego wezwania (art. 46 ust. 1 ustawy systemowej). Zgodnie z art. 23 ust. 1 ustawy systemowej, od nieopłaconych w terminie składek należne są od płatnika odsetki za zwłokę, na zasadach i w wysokości określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (obecnie jednolity tekst: Dz. U. z 2018 r., poz. 800), która określenie „odsetki za zwłokę” wiąże z sytuacją, kiedy podatnik lub inny podmiot zobowiązany do świadczenia podatku (należności) nie uiszcza podatku w terminie płatności. Wskazano, że obowiązek naliczenia odsetek za zwłokę nie jest zależny od okoliczności powstania zaległości składkowej ani od woli stron stosunku ubezpieczeniowego, ponieważ odsetki za zwłokę powstają z mocy prawa, zaś decyzja organu rentowego wyliczająca odsetki ma wyłącznie charakter deklaratoryjny. Wobec tego, powołując się na poglądy Sądu Najwyższego

przedstawione w wyrokach z dnia 9 maja 2007 r., I UK 362/06 (OSNP 2008 nr 11-12, poz. 175), z dnia 22 lipca 2008 r., II UK 353/07 (LEX nr 500224), z dnia 7 marca 2012 r., II UK 150/11 (LEX nr 1165288), z dnia 19 stycznia 2016 r., I UK 23/15 (LEX nr 1999816), Sąd Okręgowy przyjął, że brak jest podstaw do badania czy nieuiszczenie składek w terminie nastąpiło z winy płatnika składek bowiem okoliczności te nie mają znaczenia dla powstania ustawowego obowiązku zapłaty odsetek od nieopłaconych w terminie składek. Okoliczności dotyczące poszczególnych przyczyn niedopełnienia przez płatnika składek obowiązku terminowego opłacania składek, czy też braku jego winy, mogą mieć znaczenie dopiero w postępowaniu, mającym na celu ocenę wystąpienia przesłanek umorzenia należności z tytułu składek, określonych w art. 28 ust. 3 i ust. 3a ustawy systemowej.

W apelacji od wyroku Sądu Okręgowego WSPiA, zaskarżając wyrok w całości, zarzuciła, że Sąd pierwszej instancji zawężił istotę sporu, pomijając zupełnie kwestie związane z prawidłowością obliczenia zarówno samych odsetek, jak i kwot, od których odsetki te winny zostać naliczone. Organ rentowy dokonał zaliczenia wpłaconych kwot odmiennie niż to wynikało ze złożonych deklaracji, a więc sprzecznie z art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy systemowej oraz § 11 ust. 3 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. z 2008 r. Nr 78, poz. 465, dalej jako rozporządzenie z dnia 18 kwietnia 2008 r.). Ponadto w trakcie kontroli w 2010 r. organ rentowy zmienił stanowisko zawarte w protokole z dnia 2 stycznia 2006 r. co do kwalifikowania umów o przeniesienie autorskich praw majątkowych jako umów o dzieło oraz zakwestionował dotychczasowy sposób ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne przez płatnika składek. Konsekwencją tego było naliczenie, na podstawie art. 23 ust. 1 ustawy systemowej, odsetek za zwłokę od nieopłaconych składek od tych umów za okres, w którym organ rentowy traktował te umowy jako niepodlegające obowiązkowi ubezpieczenia. Takie działanie jest niezgodne z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP i art. 8 k.p.a. zasadą zaufania do organów państwa.

Sąd Apelacyjny - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 12

lipca 2017 r. zmieniał w całości zaskarżony wyrok i poprzedzającą go decyzję organu rentowego w ten sposób, że stwierdził po stronie płatnika składek WSPiA nadpłatę w kwocie 105.963 zł oraz zobowiązał organ rentowy do zwrotu tej kwoty na rzecz płatnika składek (pkt I), a także nie obciążył organu rentowego kosztami postępowania poniesionymi przez płatnika składek za obie instancje (pkt II).

Sąd Apelacyjny w pierwszej kolejności zwrócił uwagę, że płatnik składek jest uczelnią niepubliczną, wpisaną do rejestru szkół wyższych. Kadra dydaktyczna jest zatrudniana na podstawie umów o pracę i umów cywilnoprawnych. W grudniu 2005 r. organ rentowy przeprowadził kontrolę prawidłowości zgłaszania do ubezpieczeń i opłacania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne pracowników za okres od stycznia 1999 r. do listopada 2005 r., nie stwierdzając w protokole z dnia 2 stycznia 2006 r. nieprawidłowości, w szczególności, co do uznawania przez płatnika składek umów o przeniesienie praw autorskich za umowy cywilnoprawne, które nie stanowią obowiązkowych tytułów ubezpieczenia i niewliczania przychodów z tych tytułów do podstawy wymiaru składek. Kolejna kontrola w tożsamym zakresie dotyczyła okresu od grudnia 2005 r. do listopada 2009 r. i zakończyła się protokołem z dnia 30 kwietnia 2010 r., stwierdzającym, że w razie zawarcia umowy o przeniesienie autorskich praw majątkowych z własnym pracownikiem podstawę wymiaru składek stanowi łączny przychód z tytułu umowy o pracę i umowy o przeniesienie tych praw. Organ rentowy nie podał powodów zmiany swojego stanowiska, mimo że zmiana stanowiska odnosząca się do analogicznego stanu faktycznego zawarta w protokole kontroli winna mieć swoje uzasadnienie w okolicznościach obiektywnych, a nie tylko w arbitralnej decyzji urzędnika organu rentowego. Sąd Apelacyjny uwypuklił, że protokół kontroli jest dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 244 § 1 k.p.c. i korzysta z domniemania autentyczności i zgodności z prawdą, co podkreślił Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 3 grudnia 2013 r., I UK 156/13 (OSNP 2015 nr 2, poz. 25). Zatem płatnik składek dysponując protokołem kontroli niezawierającym żadnych krytycznych uwag co do sposobu traktowania umów o przeniesienie praw autorskich - zwłaszcza, że organ rentowy po kontroli nie wydał decyzji nakazującej uwzględnianie w postawie wymiaru składek przychodów od tych umów - miał podstawy sądzić, że jego działanie jest zgodne z prawem. W konsekwencji

nieodprowadzanie składek od tych przychodów w okresie od grudnia 2005 r. do listopada 2009 r. Sąd Apelacyjny ocenił jako działanie płatnika w zaufaniu do organu rentowego. Mimo że protokół kontroli z dnia 2 stycznia 2006 r. nie stanowił interpretacji organu rentowego w ścisłym tego słowa znaczeniu, to dla płatnika składek mógł być uznawany za wiążącą wykładnię co do sposobu traktowania umów o przeniesienie praw autorskich, jako umów nie podlegających „oskładkowaniu”. Z ust. 5 i 6 art. 10a ustawy z dnia 2 lipca 2014 r. o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.), odnoszącego się do interpretacji wydawanych przez organy administracji publicznej i ich mocy wiążącej, wynika, że zastosowanie się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej nie może pociągać za sobą obciążenia daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami. Cytowane powyżej przepisy, obowiązujące od dnia 1 stycznia 2017 r., zostały dodane do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ochrony przedsiębiorców przed ponoszeniem konsekwencji zmiany wykładni przepisów w sytuacji stosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej i zapewnienia zasady sprawiedliwości społecznej. Skoro WSPiA, nie będąc przedsiębiorcą, nie może uzyskać interpretacji indywidualnej w zakresie „oskładkowania” umów o przeniesienie praw autorskich, to stanowisko organu rentowego zawarte w protokołach kontroli powinno być traktowane jako swoista praktyka interpretacyjna. Stanowi bowiem wyjaśnienie stosowania przepisów do stanów faktycznych objętych kontrolą. Z przewidzianej w art. 8 k.p.a. zasady pogłębiania zaufania do organów państwa stosujących prawo wynika wniosek o niedopuszczalności przerzucania na uczestników postępowania administracyjnego skutków działań organów administracji publicznej. Stąd zastosowanie się przez płatnika składek do stanowiska organu rentowego, który we wnioskach pokontrolnych nie zakwestionował stosowanej praktyki zawierania umów z pracownikami o przeniesienie praw autorskich, jako umów nie objętych obowiązkiem „oskładkowania”, nie powinno skutkować sankcją finansową czy daniną publiczną jaką są odsetki za zwłokę w zapłacie składek. O ile Sąd Okręgowy prawidłowo nakreślił charakter odsetek za zwłokę z art. 23 ust. 1 ustawy systemowej, to - zdaniem Sądu Apelacyjnego - zapłata odsetek z tytułu zaległości

składkowej jest sankcją finansową dla płatnika składek o charakterze represyjnym. Zatem, gdy obowiązek zapłaty odsetek pozostaje w związku z interpretacją (stanowiskiem) organu uzyskanym przez płatnika składek należy go wyłączyć. W przeciwnym razie naruszone zostałyby zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego, zaufania do organu rentowego oraz byłoby to sprzeczne z wykładnią art. 10a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Dlatego naliczenie i pobranie odsetek za zwłokę za okres kilku lat po kontroli, która nie kwestionowała prawidłowości działania płatnika składek, jest sankcją nadmierną, nieproporcjonalną i nieadekwatną do zachowania płatnika. Mimo że obowiązek zapłaty zaległych składek od umów o przeniesienie praw autorskich został przesądzony prawomocnymi wyrokami Sądu Okręgowego w P. i Sądu Apelacyjnego w (...) (III AUa (...)), to zastosowanie się do protokołu kontroli z dnia 2 stycznia 2006 r. winno mieć ten skutek, że organ rentowy obciążając płatnika składek kwotami należnych składek na ubezpieczenie społeczne nie powinien naliczyć i pobrać odsetek. Organ rentowy może zmienić swoje wcześniejsze stanowisko i zastosować nową wykładnię prawa, ale wówczas strona nie powinna ponosić szkody w postaci zapłaty odsetek za zwłokę w realizacji obowiązku składkowego. Wykładnia art. 23 ust. 1 ustawy systemowej dokonana z uwzględnieniem konstytucyjnych zasad (art. 2 Konstytucji RP) oraz okoliczności w jakich doszło do powstania zaległości z tytułu składek prowadzi do wniosku o braku podstaw do naliczenia przez organ rentowy odsetek od nieterminowo opłaconych składek. Naliczenie i pobranie odsetek naruszało zatem zasady wynikające z art. 8 k.p.a. i art. 2 Konstytucji RP, powodując powstanie nadpłaty na koncie płatnika.

Sąd Apelacyjny w dalszej części rozważań przypomniał, że płatnik składek miał obowiązek wyrównania zaległości składkowych powstałych od grudnia 2005 r. do listopada 2009 r. na skutek niewliczania do podstawy wymiaru składek przychodów z tytułu umów o przeniesienie praw autorskich. W tym celu złożył korekty deklaracji rozliczeniowych oraz dokonał wpłat należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. Organ rentowy, wbrew treści złożonych deklaracji, przeliczył jednak konta płatnika od stycznia 1999 r. uwzględniając korekty dokumentów rozliczeniowych za okres 12/2005 - 11/2009, jak i „korekty wynikające z przeprowadzonych postępowań dotyczących 30-krotności (zmniejszenie DRA), co

spowodowało ponowne rozliczenie wpłat za okresy wcześniejsze” i powstanie należności do zapłaty za inne miesiące niż zostały złożone zwiększające korektę dokumentów rozliczeniowych”. W związku z powyższym organ rentowy po ustaleniu powstania zaległości z tytułu składek, nie przystąpił do ich egzekucji, lecz samowolnie przeliczył konta płatnika zaliczając dokonane przez niego wpłaty na inne okresy rozliczeniowe niż zadeklarowane, co naruszało art. 31, art. 46 ust. 1, art. 49 ust. 1 ustawy systemowej, § 11 rozporządzenia z dnia 18 kwietnia 2008 r., art. 51 § 1 i art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej. W orzecznictwie przyjmuje się, że składki na ubezpieczenia społeczne wpłacone zgodnie z prawidłowo sporządzoną deklaracją za dany miesiąc powinny być zaewidencjonowane zgodnie z tą deklaracją, a nie na poczet innych należności. Organ rentowy jest uprawniony do zaliczenia wpłaty w pierwszej kolejności na należności o najwcześniejszym terminie płatności na pokrycie zadłużenia z danego tytułu, gdy wpłata nie została oznaczona co do okresu. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy organ rentowy przeliczył całe konto płatnika składek i dokonał zaliczenia części dokonanych wpłat na poczet odsetek za zwłokę w zapłacie składek, w tym również odsetek dotyczących składek na ubezpieczenie ubezpieczonego K. J.. Wobec tego, stosownie do art. 31 ustawy systemowej i art. 72 § 1 pkt 1 i 4 i § 2 Ordynacji podatkowej zaliczenie przez organ rentowy dokonanej przez płatnika składek wpłaty na poczet odsetek można uznać za nadpłatę należności z tytułu składek (art. 24 ust. 6a i 6c ustawy systemowej).

Organ rentowy zaskarżył w całości wyrok Sądu Apelacyjnego skargą kasacyjną, domagając się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania oraz zasądzenia na jego rzecz kosztów zastępstwa procesowego. W skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie przepisów prawa materialnego: 1) art. 23 ust. 1 ustawy systemowej, przez jego niewłaściwą wykładnię i przyjęcie, że od niezapłaconych w terminie składek nie przysługują odsetki i w konsekwencji stanowią one nadpłatę podlegającą zwrotowi na rzecz płatnika; 2) art. 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, przez niewłaściwą wykładnię i przyjęcie, że protokół kontroli ZUS w stosunku do płatnika nie będącego przedsiębiorcą należy traktować analogicznie jak interpretację przepisów prawa, o którą zwrócił się płatnik - przedsiębiorca; 3) § 6 ust. 1 pkt 1, 3 i 4, § 11 ust. 3, § 12 ust. 1, § 13 ust. 1

rozporządzenia z dnia 18 kwietnia 2008 r., przez niewłaściwą wykładnię i przyjęcie, że dokonane wpłaty składek nie zostały rozliczone przez organ rentowy zgodnie z deklaracją płatnika; 4) art. 24 ust. 6a ustawy systemowej, przez jego niezastosowanie i bezzasadne pominięcie, że nadpłata składek ma być faktycznie zwrócona, podczas gdy nawet jeżeli istnieje nadpłata składek to winna być zaliczona na pozostałe zadłużenie oraz niedostrzeżenie tego, że układ ratalny nie oznacza, iż nie ma zaległości, a powoduje jedynie niemożność prowadzenia postępowania egzekucyjnego.

Zdaniem organu rentowego w sprawie występuje istotne zagadnienie prawne, a mianowicie, czy płatnik, od którego przysługują należne odsetki od niezapłaconych w terminie składek, może zostać zwolniony z obowiązku ich zapłaty na mocy orzeczenia sądu, skoro art. 23 ust. 1 ustawy systemowej stanowi, że od nieopłaconych w terminie składek należne są od płatnika składek odsetki za zwłokę, na zasadach i w wysokości określonych w Ordynacji podatkowej z wyłączeniem art. 56a a także, czy wobec treści art. 24 ust. 6a ustawy systemowej na mocy orzeczenia sądu istnieje możliwość orzeczenia obowiązku zwrotu kwoty, uznanej przez sąd jako nadpłaconej tytułem odsetek, gdy na koncie płatnika istnieje zaległość w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, a układ ratalny wywołuje jedynie ten skutek, że niemożliwym jest prowadzenie egzekucji względem płatnika w postępowaniu egzekucyjnym.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną płatnik składek wniósł o oddalenie skargi i zasądzenie na jego rzecz kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie. Stosownie do art. 398¹³ § 1 i 2 k.p.c. Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (jej podstaw) i jest związany ustaleniami faktycznymi stanowiącymi podstawę zaskarżonego orzeczenia, jeżeli skarga - tak jak w rozpoznawanej sprawie - nie zawiera zarzutu naruszenia przepisów postępowania. Z ustaleń tych wynika, że kwestionowane w rozpoznawanej sprawie odsetki od składek na ubezpieczenia społeczne zostały naliczone w związku z prawomocną decyzją organu rentowego z dnia 15 września 2010 r. stwierdzającą, że w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonego K. J. płatnik składek nie uwzględnił

przychodu z tytułu wynagrodzenia ubezpieczonego za przeniesienie praw autorskich.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do naruszenia zaskarżonym wyrokiem art. 23 ust. 1 ustawy systemowej, zgodnie z którym od nieopłaconych w terminie składek należne są od płatnika składek odsetki za zwłokę, na zasadach i w wysokości określonych w Ordynacji podatkowej z wyłączeniem art. 56a należy zauważyć, że Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 7 marca 2012 r., II UK 150/11 (LEX nr 1165288), stwierdził, że znaczenie terminu „odsetki za zwłokę” oznacza sytuację, w której podmiot zobowiązany do świadczenia nie uścił daniny w terminie płatności. Nie istnieje jednocześnie w ustawie systemowej żadna norma, zgodnie z którą z jakiegokolwiek przyczyny od nieopłaconych w terminie składek odsetki za zwłokę nie byłyby należne. Innymi słowy art. 23 ust. 1 ustawy systemowej stanowi, że odsetki za zwłokę należne są zawsze, jeżeli tylko składki na ubezpieczenia społeczne nie zostaną opłacone w terminie. Sąd Najwyższy kilkakrotnie potwierdzał prawidłowość takiego stwierdzenia. W wyroku z dnia 9 maja 2007 r., I UK 362/06 (OSNP 2008 nr 11-12, poz. 175), przyjęto, że ustawa systemowa poza wskazaniem w treści art. 23 terminu „odsetki za zwłokę” w żaden sposób nie określa charakteru prawnego tych należności, zaś art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej stanowiący o obowiązku pobrania odsetek za zwłokę w przypadku istnienia zaległości w opłacaniu podatków w ogóle nie zajmuje się zagadnieniem, z czyjej winy zaległości te powstały, co oznacza, że w każdej sytuacji faktycznej istnienie zaległości podatkowych rodzi dla podatnika następstwa w postaci obowiązku świadczenia od nich odsetek za zwłokę. Nie może przy tym zniknąć z pola widzenia, że stosunek ubezpieczenia społecznego dla pracownika powstaje z mocy art. 13 ust. 1 ustawy systemowej od dnia nawiązania stosunku pracy do dnia jego zakończenia. Istnienie stosunku ubezpieczenia jest bezwzględnie powiązane z koniecznością obliczenia, potrącenia z dochodów ubezpieczonych, rozliczenia oraz opłacenia należnych składek przez płatnika, co wynika wprost z art. 46 ust. 1 ustawy systemowej. Składki, w tym również między innymi odsetki za zwłokę stosownie do art. 24 ust. 2 ustawy systemowej stanowią łącznie należności z tytułu składek, które obecnie ulegają przedawnieniu po upływie 5 lat (art. 24 ust. 4). W tym okresie organ rentowy ma prawo, a jednocześnie obowiązek kontrolowania wypełniania obowiązków przez płatnika (art. 86 ustawy

systemowej). Wydawane w tym przedmiocie decyzje mają charakter deklaratoryjny - jedynie potwierdzający istnienie oraz wysokość należności z tytułu składek, co potwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 marca 2012 r., II UK 170/11 (LEX nr 117004). Z kolei w wyroku z dnia 9 maja 2007 r., I UK 362/06, przyjęto, że z powodu przypisania obowiązku obliczenia należności z tytułu składek płatnikowi, nie istnieje możliwość przypisania winy za czas opóźnienia organowi rentowemu. Gdyby nawet organ rentowy zwlekał z podjęciem działań mających na celu ustalenie i egzekucję należności z uwagi na ich przyrost z tytułu odsetek, choć z pewnością wywołałoby dezaprobatę organów kontrolnych i nadzorczych, nie miałyby to wpływu na konieczność uwzględnienia należnych odsetek i ich zapłaty przez danego płatnika. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 22 lipca 2008 r., II UK 353/07 (LEX nr 500224.), który potwierdził wówczas trafność poglądu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 1985 r., SA/Lu 282/85, (POP 1992 nr 1, poz. 27), w każdej sytuacji faktycznej istnienie zaległości podatkowych (odpowiednio: składkowych) rodzi dla podatnika (odpowiednio: płatnika składek) następstwa w postaci obowiązku świadczenia od nich odsetek za zwłokę. A zatem, prawidłowa wykładnia art. 23 ust. 1 ustawy systemowej pozwala sformułować wniosek, że obowiązek naliczenia odsetek za zwłokę nie jest zależny od okoliczności powstania zaległości składkowej ani od woli stron stosunku ubezpieczeniowego, a odsetki za zwłokę powstają z mocy prawa, niezależnie od tego, czy płatnik dysponuje wiedzą na temat powstania zaległości w opłacaniu składek. Odsetki za zwłokę nie są świadczeniem samodzielny i oderwanym od zaległości składkowej, lecz mają charakter akcesoryjny w stosunku do zaległości składkowej. Na marginesie wywodu należy odnotować, że w zakresie odsetek z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne ustawodawca przyjął jeszcze bardziej restrykcyjne rozwiązania, ponieważ do tych zobowiązań nie ma zastosowania instytucja obniżenia o połowę stawki odsetek za zwłokę, która została wprowadzona w 2017 r. do prawa podatkowego w art. 56a Ordynacji podatkowej. Odsetek za zwłokę nie nalicza się wyłącznie, jeżeli ich wysokość nie przekraczałaby 6,60 zł (art. 23 ust. 1a ustawy systemowej) albo jeżeli składki rozłożono na raty od następnego dnia po dniu wpływu wniosku o udzielenie tej ulgi (art. 29 ust. 2 ustawy systemowej). Wobec tego w przypadku stwierdzenia istnienia

stosunku ubezpieczenia i związanego z nim obowiązku składkowego opóźnienie w zapłacie składek powoduje konieczność naliczenia i opłacenia odsetek za zwłokę.

Odminną regulację w stosunku do płatników składek będących przedsiębiorcami przewiduje jako *lex specialis* w stosunku do art. 23 ust. 1 ustawy systemowej - art. 10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Przepis ten w swoim pierwotnym brzmieniu umożliwiał przedsiębiorcy złożenie do właściwego organu wniosku o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej, w jego indywidualnej sprawie (art. 10 ust. 1). Wówczas przedsiębiorca nie mógł być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji (art. 10 ust. 2). Kolejne nowelizacje tego przepisu, w tym dodany do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej ustawą z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 141, poz. 888) art. 10a - obowiązujący od dnia 20 września 2008 r. - w ust. 2 i 3 stanowił, że interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. Interpretacja jest wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Nie zmienia się interpretacji, w wyniku której nastąpiły nieodwracalne skutki prawne. Ponadto z dniem 1 stycznia 2017 r., na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz. U. z 2016 r., poz. 2255), został dodany ust. 5 i 6 do art. 10a, stosownie do którego przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej.

Sumując powyższe, zgodzić należy się ze stanowiskiem Sądu drugiej instancji, że stosownie do art. 10a ust. 5 i 6 ustawy o swobodzie działalności

gospodarczej, przedsiębiorca w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej, nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami, do których również należy zaliczyć należności z tytułu składek (tj. składki i odsetki za zwłokę). W żadnym przypadku sporządzenie protokołu kontroli na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy systemowej nie może być jednak zrównane w skutkach z wydaniem pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów. Instytucja interpretacji indywidualnej istniała do końca kwietnia 2018 r. na mocy art. 10-10b ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (opisywaną konstrukcję zachowano również w treści art. 34 i 35 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, Dz. U. z 2018 r., poz. 646 ze zm.). Interpretacja powinna dotyczyć zakresu i sposobu zastosowania przepisów, natomiast protokół kontroli zgodnie z art. 91 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy systemowej zawiera opis dokonanych ustaleń wraz z podaniem dowodów. Interpretacja dotyczy wykładni przepisów prawa, podczas gdy protokół stanowi oświadczenie dotyczące faktów. Protokół nie stanowi rozstrzygnięcia organu, lecz podstawę wydania decyzji administracyjnej (art. 91 ust. 5 ustawy systemowej), gdy interpretacja musiała, zgodnie z art. 10 ust. 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (art. 34 ust. 5 Prawa przedsiębiorców) przybrać właśnie taką formę prawną. Tylko, jeżeli stan faktyczny danej sprawy odpowiadał opisanemu we wniosku, zgodnie z art. 10a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (art. 35 ust. 1 Prawa przedsiębiorców) przedsiębiorca nie mógł być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji, będącej na mocy ust. 3 (art. 35 ust. 2 Prawa przedsiębiorców) przytoczonego przepisu wiążącą dla organów administracji publicznej. Brak możliwości zrównania w skutkach protokołu kontroli z decyzją interpretacyjną nie wynika zatem tylko z ograniczeń podmiotowych, na które zwrócił uwagę Sąd Apelacyjny, lecz przede wszystkim z przedstawionych powyżej różnic dotyczących istoty porównywanych aktów.

W wyroku z dnia 9 września 2010 r., II UK 98/10 (OSNP 2012 nr 1-2, poz. 20), Sąd Najwyższy przyjął, że ochrona przed niepewnością prawną wiążącą się z wykładnią prawa może być realizowana przez normatywną zasadę zaufania

tylko w ograniczonym stopniu. Pełniejsza ochrona wynika natomiast z instytucji pisemnej interpretacji prawa (oficjalnej interpretacji), polegającej na tym, że podmiot prawa, uprawniony na podstawie ustawy do uzyskania takiej interpretacji, nie może ponosić ujemnych skutków swojego działania w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji (zob. np.: art. 10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.; art. 14a-14p Ordynacji podatkowej). Należy uznać, że tylko w takiej sytuacji organ jest upoważniony do odstąpienia od ścisłego stosowania przepisów, wymagającego wyprowadzenia przewidzianych ustawą konsekwencji nieuiszczania podatków (składek) w wymaganej wysokości. Wobec tego decyzja organu rentowego ustalająca podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracownika, wydana na podstawie wykładni przepisów prawa odmiennej niż przedstawiona wcześniej przez ten organ płatnikowi składek w informacji niebędącej pisemną informacją w rozumieniu art. 10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z reguły nie narusza zasady zaufania do państwa, wynikającej z art. 2 Konstytucji RP i art. 8 k.p.a., w stopniu uzasadniającym stwierdzenie bezwzględnej nieważności tej decyzji. Konkludując, prawodawca jedynie w stosunku do przedsiębiorców wprowadził ustawowy zapis, że przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji (art. 10a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej), a od dnia 1 stycznia 2017 r. dodatkowo do utrwalonej praktyki interpretacyjnej właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej (art. 10a ust. 5). Stosownie do art. 10a ust. 6 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w ust. 5, rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, dominujące w wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym - w trakcie danego okresu rozliczeniowego oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem okresu rozliczeniowego - interpretacjach. Innymi słowy, z art. 10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie da się wysnuć wniosku, że protokół kontroli w tożsamy sposób powinien chronić

płatnika składek jak interpretacja, o której mowa w art. 10a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności i wyłącza z mocy prawa regulację z art. 23 ust. 1 ustawy systemowej. Ponadto prawidłowo wskazuje organ rentowy, że protokół kontroli z dnia 2 stycznia 2006 r. jest dość lakoniczny w swojej treści i nie zawiera interpretacji przepisów stanowiących podstawę wydania decyzji - na podstawie kolejnego protokołu kontroli obejmującego grudzień 2005 r. - listopada 2009 r. - skutkujących zapłatą składek oraz odsetek, kwestionowanych w tym postępowaniu.

W kontekście powyższych rozważań tracą istotnego znaczenia pozostałe zarzuty skargi kasacyjnej. Rację ma jednak skarżący zarzucając, że zawarcie układu ratalnego nie jest okolicznością świadczącą o braku zaległości na koncie płatnika. Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy systemowej ze względów gospodarczych lub innych przyczyn zasługujących na uwzględnienie Zakład może na wniosek dłużnika odroczyć termin płatności należności z tytułu składek oraz rozłożyć należność na raty, uwzględniając możliwości płatnicze dłużnika oraz stan finansów ubezpieczeń społecznych. Jak wynika z ustaleń faktycznych, którymi Sąd Najwyższy jest związany, układ ratalny obejmuje zaległe należności WSPiA tytułem składek, a więc wywołuje jedynie skutek w postaci niemożności prowadzenia postępowania egzekucyjnego oraz od składek, które rozłożono na raty, nie nalicza się odsetek za zwłokę poczynawszy od następnego dnia po dniu wpływu wniosku o udzielenie tych ulg (art. 29 ust. 2). Natomiast, jeżeli dłużnik nie spłaci w terminie ustalonych przez Zakład rat, pozostała kwota staje się natychmiast wymagalna wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi na zasadach określonych w ustawie - Ordynacja podatkowa (art. 29 ust. 3).

Sumując powyższe, przyjęcie zasadności skargi kasacyjnej prowadzi do uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania (art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. oraz art. 108 § 2 k.p.c. w związku z art. 398²¹ k.p.c.).