



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 kwietnia 2024 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Agnieszka Żywicka (przewodniczący)

SSN Zbigniew Korzeniowski (sprawozdawca)

SSN Robert Stefanicki

w sprawie z odwołania J. M.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w Koszalinie

o podstawę wymiaru składek,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń

Społecznych w dniu 24 kwietnia 2024 r.,

skargi kasacyjnej odwołującej się od wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie

z dnia 27 stycznia 2022 r., sygn. akt III AUa 309/21,

oddala skargę kasacyjną.

Zbigniew Korzeniowski Agnieszka Żywicka Robert Stefanicki

UZASADNIENIE

Pozwany Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Koszalinie decyzją z 28 lipca 2020 r. stwierdził, że podstawa wymiaru składek dla J. M., ubezpieczonej z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej za luty 2020 r. wynosi 3.136,20 zł na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz chorobowe, gdyż po

przystąpieniu od 1 lutego 2020 r. do ulgi „mały ZUS plus” nie złożyła do 10 marca 2020 r. deklaracji rozliczeniowej za luty 2020 r. z podstawą wymiaru na ubezpieczenia społeczne uwzględniającej ulgę, dlatego została utworzona deklaracja systemowa na podstawie dokumentu ze stycznia. Deklaracja rozliczeniowa za luty 2020 r. z wykazaniem podstawy wymiaru składek 2001,72 zł wpłynęła do ZUS dopiero 19 marca 2020 r., tj. po obowiązującym terminie przekazania dokumentów, stąd nie mogła zostać uwzględniona.

Sąd Okręgowy w Koszalinie uwzględnił odwołanie ubezpieczonej i wyrokiem z 8 czerwca 2021 r. zmienił decyzję pozwanego w ten sposób, że stwierdził, iż podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz chorobowe wynosi 2001,72 zł za luty 2020 r.

Sąd Okręgowy ustalił, że J. M. prowadzi od kwietnia 2011 r. pozarolniczą działalność gospodarczą i podlegała obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym oraz dobrowolnemu ubezpieczeniu chorobowemu do końca stycznia 2020 r. z kodem ubezpieczenia [...] i zadeklarowaną podstawą wymiaru składek 3.136,20 zł. W 2019 r. osiągnęła przychód w kwocie 113.800 zł, natomiast dochód w kwocie 48.708,45 zł, co uprawniało ją do skorzystania z ulgi w opłacaniu składek tzw. „mały ZUS plus” w oparciu o treść art. 18c ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. W obowiązującym terminie, 2 lutego 2020 r. zgłosiła się do ubezpieczeń społecznych jako osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą z kodem ubezpieczenia o numerze [...] (ulga tzw. „mały ZUS plus”) od 1 lutego 2020 r. W dniu 9 marca 2020 r. sporządziła deklarację rozliczeniową ZUS DRA z kodem [...] za okres 02/2020 z podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w kwocie 2001,72 zł i zadeklarowaną kwotą do zapłaty składek w kwocie 995,69 zł. Z kolei 14 marca 2020 r. sporządziła deklarację rozliczeniową ZUS DRA cz. II dla osoby fizycznej wykonującej działalność gospodarczą na mniejszą skalę, która korzysta z obniżenia składek na ubezpieczenia społeczne i opłaca składki wyłącznie za siebie. Obie deklaracje rozliczeniowe (ZUS DRA i ZUS DRA cz. II) zostały złożone do ZUS po upływie ustawowego terminu (10 marca 2020 r.), tj. w dniu 19 marca 2020 r. W dniu 10 marca 2020 r. J. M. opłaciła składki na ubezpieczenia społeczne za luty 2020 r. w kwocie 995,69 zł, obliczonej od podstawy wymiaru wynoszącej 2001,72 zł.

Pozwany utworzył klon dokumentu rozliczeniowego na podstawie danych wskazanych przez nią w deklaracji rozliczeniowej za poprzedni miesiąc 01/2020, gdyż ubezpieczona nie przekazała dokumentu rozliczeniowego ZUS DRA 02/2020 wraz z ZUS DRA cz. II za 2020, w obowiązującym terminie do 10 marca 2020 r. Deklaracja systemowa została utworzona 10 marca 2020 r. z kodem [...] i z podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w kwocie 3.136,20 zł i z ustaloną kwotą składek do zapłaty w wysokości 1.431,48 zł.

Ubezpieczona była ustawowo zwolniona z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za marzec, kwiecień i maj 2020 r., z uwagi na skutki ekonomiczne związane z rozwojem pandemii koronawirusa i przyjęte w tym zakresie regulacje w ustawie z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (jednolity tekst: Dz.U z 2020 r., poz. 374). Za okresy rozliczeniowe od 06/2020 do 01/2021 ubezpieczona opłacała terminowo składki na ubezpieczenie społeczne w kwocie 995,69 zł za każdy miesiąc, od obniżonej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu korzystania z ulgi „mały ZUS plus”, tj. od podstawy w kwocie 2.001,72 zł.

27 kwietnia 2020 r. Zakład wezwał ubezpieczoną do złożenia dokumentów ubezpieczeniowych, tj. korekty deklaracji rozliczeniowej za 02/2020 i wskazał, że podstawa wymiaru składek, która obowiązuje ją za ten miesiąc wynosi 3.136,20 zł. Wyjaśnił, że skorzystała ona ze zwolnienia z obowiązku złożenia deklaracji za ten miesiąc i nie złożyła jej w obowiązującym terminie, a tym samym za 02/2020 nie mogła zadeklarować niższej kwoty niż wskazana, co wynikało według Zakładu z treści art. 18 ust. 8a ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

Pismem z 11 maja 2020 r. J. M. poinformowała Oddział ZUS, że nie zgadza się na złożenie korekty deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA za 02/2020 z podstawą wymiaru składek w kwocie 3.3136, 20 zł, bowiem nie zadeklarowała takiej podstawy.

Oddział pismem z 22 czerwca 2020 r. poinformował ją o wszczęciu i zakończeniu postępowania administracyjnego w sprawie podstawy wymiaru składki z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za luty 2020 r.

W konsekwencji, Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Koszalinie decyzją z 28 lipca 2020 r. nr [...], wydaną na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 3, art. 18 ust. 8a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, stwierdził, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia J.M. podlegającej ubezpieczeniom jako osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą wynosi za luty 2020 r. na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe: 3136,20 zł a na ubezpieczenie zdrowotne: 4026,01 zł.

Sąd Okręgowy w ocenie prawnej wskazał, iż, ubezpieczona z uwagi na osiągnięty przychód w 2019 r. uprawniona była do skorzystania z ulgi „mały ZUS plus”, określonej w art. 18c ustawy systemowej. Ubezpieczona dokonała zgłoszenia w terminie do ulgi „mały ZUS plus” z kodem ubezpieczenia [...] w terminie, tj. 2 lutego 2020 r. Ubezpieczona złożyła deklarację rozliczeniową DRA z kodem [...] z podstawą do ubezpieczeń w wysokości 2001,72 zł, gdzie łączna kwota składek wynosiła 995,69 zł, pierwszą po terminie ustawowym (do 10 marca 2020 r.) - 19 marca 2021 r. Ubezpieczona opłaciła wszystkie należne składki od zadeklarowanej obniżonej podstawy w terminie.

W ocenie Sądu podstawą rozstrzygnięcia tej sprawy powinien być przepis art. 48 ust. 1 i 2 ustawy systemowej, który stanowi, że:

1. Jeżeli płatnik składek nie złoży w terminie deklaracji rozliczeniowej, nie będąc z tego obowiązku zwolniony, Zakład dokonuje wymiaru składek z urzędu w wysokości wynikającej z ostatnio złożonej deklaracji rozliczeniowej, bez uwzględnienia wypłaconych zasiłków oraz zasiłków rodzinnych i pielęgnacyjnych, zawiadamiając o tym płatnika.

2. Jeżeli po wymierzeniu składek z urzędu płatnik składek złoży deklarację rozliczeniową, Zakład koryguje wymiar składek do wysokości wynikającej ze złożonej deklaracji rozliczeniowej, z uwzględnieniem wykazanych w deklaracji zasiłków oraz zasiłków rodzinnych i pielęgnacyjnych.

Z przepisu tego wprost wynika, że jeżeli płatnik składek złoży deklarację rozliczeniową po terminie, to obowiązkiem Zakładu jest skorygowanie podstawy wymiaru, przyjętej z urzędu w wysokości wynikającej z ostatnio złożonej deklaracji rozliczeniowej. Jeżeli zatem ubezpieczona złożyła deklarację rozliczeniową po terminie, to organ rentowy powinien skorygować podstawę wymiaru do niższej,

zadeklarowanej, wynikającej z ulgi „mały ZUS plus”. Taka wykładnia zgodna jest z utrwalonym orzecznictwem sądowym. Sąd Okręgowy wskazał na wyrok Sądu Najwyższego z 8 grudnia 2015 r. w sprawie I UK 535/15, w którym Sąd orzekł, iż nie można podzielić stanowiska, że złożenie deklaracji rozliczeniowej z przekroczeniem terminu opisanego w art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 121 ze zm.), przy jednoczesnym opłaceniu składki w terminie od nowo zadeklarowanej kwoty podstawy wymiaru, upoważniało organ rentowy do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w minimalnej wysokości, o której mowa w art. 18 ust. 8 tej ustawy. Warunkiem pozwalającym na ukształtowanie wyższej podstawy wymiaru składek niż minimalna nie jest jednocześnie terminowe złożenie deklaracji rozliczeniowej i zapłata składek, ale przede wszystkim warunkiem *sine qua non* jest terminowe uiszczenie należności z tytułu składek od nowo zadeklarowanej podstawy wymiaru. W uzasadnieniu Sąd wskazał, że z ustaleń stanu faktycznego, które legły u podstaw wydania zaskarżonego wyroku wynika, iż skarżąca terminowo opłaciła składki w wysokości ustalonej od nowej, zadeklarowanej przez nią kwoty podstawy wymiaru składek, a jedynie deklaracje rozliczeniowe złożyła po terminie, o którym mowa w art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy systemowej. W tym kontekście wskazać należy na treść art. 48 ustawy systemowej (...). W doktrynie prezentowany jest pogląd, że obligatoryjne wymierzenie przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych składek w wysokości przyjętej w deklaracji rozliczeniowej ostatnio złożonej przez płatnika stanowi swoistą sankcję, której stosowanie ma na celu zdyscyplinowanie płatników i nakłonienie ich do terminowego rozliczania składek za ubezpieczonych. Zaniechanie płatnika, który w pierwszej kolejności powinien dokonać rozliczenia przez sporządzenie deklaracji rozliczeniowej wywołuje podjęcie przez Zakład wyłącznie działań porządkujących, które w efekcie pozwalają ostatecznie na wymierzenie składek zgodnie ze złożoną deklaracją rozliczeniową (por. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz pod redakcją B. Gudowskiej i J. Strusińskiej - Żukowskiej, Warszawa 2011, str. 631-632; Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz pod redakcją J. Wantocha - Rekowski). Skoro ustawodawca w art. 48 ustawy systemowej przewidział wyłącznie sankcje „dyscyplinujące” dla płatników składek zobowiązanych do składania deklaracji

rozliczeniowych, to nie sposób przyjąć, aby wyłączył możliwość korygowania wymiaru składek dla osób, które w terminie opłaciły składki od nowo zadeklarowanej podstawy wymiaru, jeśli wcześniej opłacały składki ustalone od minimalnej podstawy wymiaru, a deklaracje rozliczeniowe złożyły po terminie. Wielokrotnie Sąd Najwyższy wskazywał, że przepisy ubezpieczeń społecznych ze względu na swoją istotę i konstrukcję podlegają wykładni ścisłej. Nie powinno się więc stosować do nich wykładni celowościowej, funkcjonalnej lub aksjologicznej w opozycji do wykładni językowej, jeżeli ta ostatnia prowadzi do jednoznacznych rezultatów interpretacyjnych. Ustawa systemowa nie umożliwia natomiast, aby Zakład Ubezpieczeń Społecznych, mimo złożenia po terminie deklaracji rozliczeniowych, nadal przyjmował, że obowiązuje najniższa, a nie zadeklarowana kwota podstawy wymiaru składek w przypadku terminowego opłacenia składki od nowo zadeklarowanej kwoty podstawy wymiaru składek. Takiej sankcji nie da się również wyprowadzić z treści art. 46 ustawy systemowej bowiem przepis ten określa rolę płatnika składek, zobowiązując go do obliczania, rozliczania, pobierania i odprowadzania składek, do poboru których jest zobowiązany. Oznacza to, że warunkiem pozwalającym na ukształtowanie wyższej podstawy wymiaru składek, niż minimalna nie jest jednocześnie terminowe złożenie deklaracji rozliczeniowej i zapłata składek, ale przede wszystkim warunkiem *sine qua non* jest terminowe uiszczenie należności z tytułu składek od nowo zadeklarowanej podstawy wymiaru.

Powyższe orzeczenie wyjaśnia istotę problemu i ma odpowiednie zastosowanie w niniejszej sprawie, przy czym w ocenie Sądu z treści art. 48 ust. 2 ustawy systemowej wynika, że nie ma znaczenia kierunek modyfikacji podstawy wymiaru (z mniejszej na większą i z większej na mniejszą). Przepis ten przesądza zasadę postępowania.

W podobnym tonie wypowiedział się Sąd Apelacyjny w Szczecinie w wyroku z 10 grudnia 2018 r. w sprawie III AUa 284/18, wskazując, że w art. 48 ustawy systemowej przewidziano rozwiązanie na wypadek niewywiązania się płatnika składek z obowiązku złożenia deklaracji rozliczeniowej w terminie. W takiej sytuacji - w celu ochrony interesów ubezpieczonych - ZUS powinien dokonać z urzędu wymiaru składek należnych od płatnika w wysokości, jaką płatnik określił w ostatniej deklaracji rozliczeniowej złożonej przez siebie w ZUS. Wysokość składek Zakład

ustala w trybie "awaryjnym". Regulacja dotyczy zarówno sytuacji, w której płatnik składek nie złożył w ZUS jakichkolwiek dokumentów rozliczeniowych, (mimo że był do tego zobowiązany z mocy prawa), jak również wtedy, gdy płatnik wprawdzie złożył niektóre dokumenty (np. imienne raporty miesięczne), lecz nie przekazał deklaracji rozliczeniowej. Dokonanie przez ZUS z urzędu wymiaru składek wchodzi w rachubę także wtedy, gdy płatnik, co prawda opłacił należne składki w terminie, ale nie złożył w ZUS dokumentów rozliczeniowych. Rozliczenie należnych składek może bowiem nastąpić dopiero w oparciu o informacje zamieszczone w deklaracji rozliczeniowej, która z kolei jest sporządzana w oparciu o dane przedstawione w imiennych raportach miesięcznych. Dopóki ZUS nie będzie dysponował kompletną dokumentacją rozliczeniową (deklaracją rozliczeniową, imiennymi raportami miesięcznymi, dowodami opłacenia składek), nie będzie mógł rzetelnie ustalić, czy kwota faktycznie uiszczona przez płatnika tytułem składek jest prawidłowa. Wyjaśniono też, że obligatoryjne wymierzenie przez ZUS składek w wysokości przyjętej w deklaracji rozliczeniowej ostatnio złożonej przez płatnika stanowi swoistą sankcję, która ma na celu zdyscyplinowanie opieszłych/nierzetelnych płatników i nakłonienie ich do terminowego rozliczania składek za ubezpieczonych.

W sprawie bezsporne jest, że odwołująca nie złożyła w wymaganym terminie, tj. do 10 marca 2020 r. - deklaracji rozliczeniowej za luty 2020 r. (ZUS DRA) i deklaracji rozliczeniowej dla osoby fizycznej wykonującej działalność gospodarczą na mniejszą skalę, która korzysta z obniżenia składek na ubezpieczenia społeczne i opłaca składki wyłącznie za siebie (ZUS DRA cz. II). Złożyła je 19 marca 2020 r. Należy jednak zauważyć, że do Zakładu wpłynął już w lutym 2020 r. dokument zgłoszeniowy z nowym kodem ubezpieczenia, dla osób prowadzących działalność gospodarczą, których podstawa wymiaru składek zależy od uzyskiwanego przychodu. To zdarzenie spowodowało dezaktualizację poprzedniego zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej ze „starego kodu ubezpieczenia” i związanej z nim podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne obowiązującej w styczniu 2020 r. w kwocie 3.136,20 zł. Odwołująca terminowo opłaciła składki od nowo zadeklarowanej kwoty podstawy wymiaru zarówno za luty 2020 r., jak i za kolejne miesiące kalendarzowe, pomijając jedynie okresy, za które była zwolniona ustawowo od ich opłacania.

W takiej sytuacji, mimo złożenia przez odwołującą deklaracji rozliczeniowej po terminie, organ rentowy winien przyjąć w spornym okresie podstawę wymiaru składek w niej określoną.

W apelacji pozwany zarzucił dowolną ocenę materiału i przyjęcie, że ubezpieczona podlegała ubezpieczeniom z podstawą wymiaru ustaloną dla ulgi tzw. mały ZUS plus, mimo że nie zakończyła procesu związanego z przystąpieniem do tej ulgi, ponieważ w terminie do 10 marca 2020 r. nie złożyła deklaracji rozliczeniowej, który to dokument ma znaczenie konstytutywne. To stanowiło naruszenie art. 18c ust. 9 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Ubezpieczona w celu skorzystania z ulgi mały ZUS plus, wymienionej w tym przepisie musiała przekazać w terminie do 10 marca 2020 r. deklarację rozliczeniową, gdyż zawarto w niej pierwszorazową, wiążącą przez następny rok, informację o zastosowanych formach opodatkowania, obowiązującego w poprzednim roku kalendarzowym, o rocznym przychodzie z pozarolniczej działalności gospodarczej i o rocznym dochodzie z tej działalności z uzyskanych w poprzednim roku kalendarzowym, w tym o przychodzie i dochodzie uzyskanym w okresie obowiązywania danej formy opodatkowania oraz o podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ustalonej na dany rok kalendarzowy. Prawidłowe zastosowanie art. 18c ust. 9 ustawy musiałoby prowadzić do ustalenia, że ubezpieczona nie nabyła skutecznie prawa do skorzystania z ulgi z art. 18c ust. 1 z niższą składką, ponieważ nie dopełniła niezbędnego i kształtującego obowiązku, to jest nie złożyła deklaracji rozliczeniowej za pierwszy miesiąc rozpoczęcia lub wznowienia prowadzenia działalności gospodarczej. Organ zarzucił także naruszenie prawa materialnego art. 18 ust. 8 w zw. z art. 18c ust. 10 przez niezastosowanie i uznanie, iż ubezpieczona pomimo tego, że nie złożyła w terminie wymaganej deklaracji rozliczeniowej za pierwszy miesiąc rozpoczęcia lub wznowienia działalności gospodarczej po zgłoszeniu do ulgi z art. 18c tzw. mały ZUS plus, nabyła prawo do skorzystania z niższej podstawy wymiaru składek w wysokości 2001 zł 72 gr, pomimo iż nie złożenie pierwszej deklaracji rozliczeniowej z informacjami uzasadniającymi skorzystanie z ulgi spowodowało przyjęcie ostatnio deklarowanej kwoty podstawy wymiaru składek z tytułu prowadzenia przez ubezpieczoną działalności gospodarczej, czyli kwotę od podstawy wymiaru składek

w wysokości 3136,20 zł. Organ zarzucił naruszenie prawa materialnego z art. 48 ustawy przez niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że przepis ten dotyczy korekty również w pierwszej deklaracji rozliczeniowej, zawierającej informację o spełnieniu warunków dochodowych do skorzystania z ulgi z art. 18c, wymienionych w ustawie, podczas gdy przepis ten odnosi się do możliwości korekty w razie niezłożenia kolejnych deklaracji rozliczeniowych w przypadku okoliczności wpływających na pomniejszenie składek w związku z korzystaniem z zasiłków, i stąd nie znajduje zastosowania do osób, które nie mają jeszcze ustalonej kwoty podstawy wymiaru składek w ramach ulgi z art. 18c ustawy tzw. "Mały ZUS plus" z uwagi na niezłożenie w terminie pierwszej, kształtującej ulgę deklaracji rozliczeniowej.

Sąd Apelacyjny stwierdził, iż w sprawie należało przyjąć, że ubezpieczona nie dopełniła wszystkich wymogów skorzystania z ulgi przewidzianej w art. 18c ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

1 lutego 2020 r. weszła w życie zmiana do ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, wprowadzona ustawą z 12 grudnia 2019 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej - Dz.U. poz. 2550 (ustawa zmieniająca). Na podstawie art. 1 pkt 3 ustawy zmieniającej, art. 18c ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych dotyczący najniższej podstawy wymiaru składek otrzymał inne brzmienie. Od 1 lutego 2020 r. dotychczasowy program „Mały ZUS” zastąpiono nowym programem tzw. „Mały ZUS PLUS” przeznaczonym dla przedsiębiorców, którzy osiągnęli w 2019 r. przychód nieprzekraczający 120 tysięcy złotych. W programie tym wysokość składki uzależniono od wysokości dochodu (a nie przychodu jak w „Mały ZUS”). Według art. 18c ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obowiązującego od 1 lutego 2020 r., podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonego, o którym mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1, którego roczny przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskany w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył kwoty 120.000 złotych, uzależniona jest od dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanego dalej "dochodem z pozarolniczej działalności gospodarczej", uzyskanego w poprzednim roku kalendarzowym.

W art. 18c ust. 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wskazano przy

tym, że ubezpieczony, o którym mowa w ust. 1, przekazuje informację o zastosowanych formach opodatkowania obowiązujących tego ubezpieczonego w poprzednim roku kalendarzowym, o rocznym przychodzie z pozarolniczej działalności gospodarczej i rocznym dochodzie z tej działalności, uzyskanych w poprzednim roku kalendarzowym, w tym o przychodzie i dochodzie uzyskanych w okresie obowiązywania danej formy opodatkowania, oraz o podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ustalonej na dany rok kalendarzowy w imiennym raporcie miesięcznym albo w deklaracji rozliczeniowej - w przypadku, o którym mowa w art. 47 ust. 2, składanych za styczeń danego roku kalendarzowego lub za pierwszy miesiąc rozpoczęcia lub wznowienia prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w danym roku kalendarzowym. Na mocy art. 47 ust. 1 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w brzmieniu obowiązującym w dacie zgłoszenia się ubezpieczonego do 1 stycznia 2022 r. płatnik składek przysyła w tym samym terminie deklarację rozliczeniową, imienne raporty miesięczne oraz opłaca składki za dany miesiąc, z zastrzeżeniem ust. 1 a, 2a i 2b, nie później niż do 10 dnia następnego miesiąca - dla osób fizycznych opłacających składkę wyłącznie za siebie. Płatnik składek, który opłaca składki wyłącznie za siebie, przysyła jedynie deklarację rozliczeniową (art. 47 ust. 2). W art. 47 ust. 2g ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wskazano przy tym, że osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, opłacające składki wyłącznie za siebie lub osoby z nimi współpracujące i ustalające podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c są zwolnione z obowiązku składania deklaracji rozliczeniowej lub imiennych raportów miesięcznych za kolejny miesiąc po złożeniu deklaracji rozliczeniowej za pierwszy pełny miesiąc, do końca roku kalendarzowego, na który ustaliły tę podstawę. Osoby te obowiązane są do złożenia deklaracji rozliczeniowej za pierwszy miesiąc prowadzenia działalności gospodarczej każdego kolejnego roku, na który ustaliły podstawę wymiaru składek na podstawie art. 18c.

Sąd Apelacyjny dodatkowo zwrócił uwagę, że zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy zmieniającej, ubezpieczony, który na 2020 r. ustalał najniższą podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu dotychczasowym po wejściu w życie niniejszej

ustawy ustala podstawę wymiaru składek na te ubezpieczenia zgodnie z art. 18c ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą bez złożenia zgłoszenia wyrejestrowania i ponownego zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych, o których mowa w art. 36 ust. 14 ustawy zmienianej w art. 1.

Stosownie do art. 4 ust. 2 ustawy zmieniającej, ubezpieczony, o którym mowa w ust. 1, przekazuje:

1. informację, o której mowa w art. 18c ust. 9 ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu dotychczasowym odpowiednio w imiennym raporcie miesięcznym albo w deklaracji rozliczeniowej, składanych za styczeń 2020 r., oraz

2. informację, o której mowa w art. 18c ust. 9 ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą odpowiednio w imiennym raporcie miesięcznym albo w deklaracji rozliczeniowej, składanych za luty 2020 r.

- w terminach określonych w art. 47 ust. 1 pkt 1 lub 3 ustawy zmienianej w art. 1.

Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy zmieniającej, ubezpieczony, o którym mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, który ustala na 2020 r. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą i:

- 1) przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy ustalał podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe w sposób inny niż określony w art. 18c ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu dotychczasowym, zawiadamia Zakład Ubezpieczeń Społecznych o zmianie danych dotyczących tytułu ubezpieczenia przez złożenie zgłoszenia wyrejestrowania i ponownego zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych, o którym mowa w art. 36 ust. 14 ustawy zmienianej w art. 1, zawierającego prawidłowe dane,

- 2) rozpoczął lub wznowił prowadzenie pozarolniczej działalności w 2020 r., dokonuje zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych, o którym mowa w art. 36 ust. 4b ustawy zmienianej w art. 1 - w terminie do końca lutego 2020 r.

Przepisy ubezpieczeń społecznych ze względu na swoją istotę i konstrukcję podlegają wykładni ścisłej. Nie powinno się więc stosować do nich wykładni

celowościowej, funkcjonalnej lub aksjologicznej w opozycji do wykładni językowej, jeśli ta ostatnia prowadzi do jednoznacznych rezultatów interpretacyjnych.

Sąd Apelacyjny zwrócił zatem uwagę, że w świetle obowiązujących regulacji prawnych brak jest podstaw do przyjęcia, że już samo złożenie przez ubezpieczoną 2 lutego 2020 r. wniosku o przystąpienie do ulgi z art. 18c ustawy systemowej spowodowało dezaktualizację poprzedniego zgłoszenia do ubezpieczeń i związanej z nim podstawy wymiaru składek. Samo wyrejestrowanie z dotychczasowego ubezpieczenia (z kodem [...]) i ponowne zgłoszenie do ubezpieczeń społecznych z kodem [...] nie jest wystarczające dla przyjęcia, że ubezpieczona spełniła przesłanki do skorzystania z ulgi przewidzianej w art. 18c ustawy systemowej.

Nie można pomijać tego, że w przypadku osób spełniających przesłanki do skorzystania z ulgi określonej w art. 18c w art. 18c ust. 9 przewidziano obowiązek przekazywania Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych informacji o zastosowanych formach opodatkowania obowiązujących tego ubezpieczonego w poprzednim roku kalendarzowym, o rocznym przychodzie z pozarolniczej działalności gospodarczej i rocznym dochodzie z tej działalności uzyskanych w poprzednim roku kalendarzowym, w tym o przychodzie i dochodzie uzyskanych w okresie obowiązywania danej formy opodatkowania, oraz o podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ustalonej na dany rok kalendarzowy.

W ocenie Sądu Apelacyjnego z przytoczonych przepisów wynika, że zdarzeniem powodującym powstanie prawa do ubezpieczenia na zasadach określonych w art. 18c ustawy jest dopiero terminowe przekazanie informacji o rocznym dochodzie wraz z deklaracją rozliczeniową o której mowa w art. 18c ust. 9, które to zdarzenia mają charakter konstytutywny do uzyskania uprawnienia, o których mowa w art. 18c ust. 1 ustawy. Dane te są bowiem dla Zakładu Ubezpieczeń Społecznych niezbędne dla celów weryfikacji prawidłowości obliczania wysokości składek ubezpieczeniowych w ramach programu „Mały ZUS PLUS”. Niewywiązanie się z tego obowiązku będzie oznaczało dokonanie przez Zakład miesięcznego wymiaru składek za poprzedni rok kalendarzowy w oparciu o podstawę wymiaru składek ustaloną na zasadach określonych w art. 18 ust. 8.

Sąd Apelacyjny uznał, że ubezpieczona chcąc skorzystać z ulgi określonej w art. 18c ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, tj. tzw. „małego ZUS PLUS”

była obowiązana nie tylko dokonać zgłoszenia wyrejestrowania z dotychczasowego ubezpieczenia (z kodem [...]) i ponownego zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych z kodem [...] ale nadto obowiązana była do przekazania deklaracji rozliczeniowej, o której mowa w art. 18c ust. 9 ustawy systemowej w przewidzianym w przepisach terminie. W odniesieniu do odwołującej się oznacza to, że powinno to nastąpić za miesiąc luty 2020 r. do 10 marca 2020 r. Tymczasem poza sporem pozostawało, że zarówno deklarację rozliczeniową ZUS DRA z kodem [...] za okres 02/2020 z podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w kwocie 2001,72 złotych i zadeklarowaną kwotą do zapłaty składek w kwocie 995,69 zł jak i deklarację rozliczeniową ZUS DRA cz. II dla osoby fizycznej wykonującej działalność gospodarczą na mniejszą skalę, która korzysta z obniżenia składek na ubezpieczenia społeczne i opłaca składki wyłącznie za siebie ubezpieczona złożyła dopiero 19 marca 2020 r.

Wobec nieprzesłania przez ubezpieczoną pierwszej deklaracji rozliczeniowej po przystąpieniu do ulgi organ rentowy prawidłowo w trybie art. 18c w związku z art. 18 ust. 8a ustawy systemowej przyjął ostatnio zadeklarowaną przez ubezpieczoną podstawę wymiaru składek tj. kwotę z ostatniej deklaracji rozliczeniowej dotyczącej działalności gospodarczej (wynoszącą 3136,20 zł).

Ubezpieczona nawet po przystąpieniu do ulgi zachowuje prawo do zadeklarowania jako podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe kwoty wyższej niż podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ustalona zgodnie z art. 18c - art. 18c ust. 8. Ubezpieczony może także zrezygnować z uprawnienia do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c. Rezygnacja oznacza, że za miesiąc, w którym zrezygnował z uprawnienia, oraz pozostałe miesiące kalendarzowe do końca danego roku kalendarzowego ustala (się) podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe na zasadach określonych w art. 18 ust. 8 ustawy systemowej. Powyższe dodatkowo potwierdza, że złożenie deklaracji rozliczeniowej ma istotne znaczenie dla możliwości skorzystania z ulgi i ustalenia wysokości podstawy wymiaru składek w niższej niż podstawowa wysokości. W analizowanym przypadku, brak złożenia przez ubezpieczoną odpowiednich dokumentów 10 marca 2020 r., traktować można jako rezygnację ze skorzystania z

uprawnienia do ustalania; korzystniejszej dla odwołującego się wysokości podstawy wymiaru składek za luty 2020 r. zgodnie z art. 18c.

Sąd Apelacyjny zgodził się z argumentacją organu, że art. 48 ustawy systemowej, w szczególności jego ustęp 2, nie ma zastosowania w sprawie. Jest to przepis, który przewiduje rozwiązanie na wypadek niewywiązania się płatnika składek z obowiązku złożenia deklaracji rozliczeniowej w terminie. Z celu tego przepisu wynika więc, że dotyczy bieżącego realizowania przez ubezpieczonych obowiązków, wynikających z podlegania konkretnemu ubezpieczeniu społecznemu. A zatem, przepis ten może być wykorzystany jedynie w przebiegu istniejącego ubezpieczenia. Przepis ten nie będzie mógł być zastosowany do podmiotu, który dopiero „tworzy” ubezpieczenie, bądź zmienia tytuł podlegania ubezpieczeniom. Nie można, bowiem rozliczać z obowiązku ubezpieczeniowego podmiotu, który dopiero zgłosił się do ubezpieczenia. Trafnie więc argumentował organ, że przepis ten odnosi się jedynie do możliwości korekty w razie niezłożenia kolejnej deklaracji rozliczeniowej i nie znajduje zastosowania do osób, które nie mają jeszcze ustalonej kwoty podstawy wymiaru składek w ramach ulgi z art. 18c wymienionej ustawy tzw. „Mały ZUS plus” właśnie z uwagi na niezłożenie w terminie pierwszej, kształtującej tytuł ubezpieczenia deklaracji rozliczeniowej.

W konsekwencji uznając, że zaskarżona decyzja odpowiada prawu Sąd Apelacyjny na podstawie art. 386 § 1 k.p.c. w związku z art. 477¹⁴ § 1 k.p.c., zmienił zaskarżony wyrok i oddalił odwołanie.

W skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie prawa materialnego:

1. poprzez błędną wykładnię art. 18c ust. 1, ust. 2, ust. 9 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (dalej - ustawa systemowa) w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 lutego 2020 r. (zmiana wprowadzona w Dz.U. z 2019 r., poz. 2550) - poprzez przyjęcie, że warunkiem uzyskania uprawnienia przez ubezpieczonego do ustalenia podstawy wymiaru składek według zasad określonych w art. 18c ust. 1, 2, 3, 4 (tzw. „Mały ZUS PLUS”) jest łączne spełnienie trzech przesłanek: dokonanie odpowiedniego zgłoszenia, terminowe zgłoszenie deklaracji rozliczeniowej i terminowe opłacenie składek - podczas gdy takie warunki nie wynikają z w/w przepisów, w szczególności z art. 18c ust. 9;

2. poprzez błędną wykładnię art. 18c ust. 1, ust. 2, ust. 9 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (dalej - ustawa systemowa) w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 lutego 2020 r. (zmiana wprowadzona w Dz.U. z 2019 r., poz. 2550) - poprzez przyjęcie, że przepisy te tworzą ulgę w sposobie ustalania podstawy wymiaru składek, chociaż nic takiego z ustawy nie wynika - art. 18c zawarty jest w rozdziale 3 „Zasady ustalania składek na ubezpieczenia społeczne” i zatytułowany jest w ustawie jako „Najniższa podstawa wymiaru składek”; brak jest podstaw do przyjęcia, że przepis ten tworzy „ulgę”, że jest jakimś wyjątkiem od ogólnych zasad ustalania podstawy wymiaru składek;

3. poprzez błędną wykładnię art. 18c ust. 10 ustawy systemowej - poprzez przyjęcie, że brak złożenia w terminie deklaracji rozliczeniowej, o której mowa w art. 18c ust. 9 pkt 2 ustawy oznacza rezygnację ubezpieczonego z uprawnienia do ustalenia podstawy wymiaru składek zgodnie z art. 18c ust. 1-4;

4. poprzez błędną wykładnię art. 48 ust. 2 ustawy systemowej — poprzez przyjęcie, że przepis ten nie ma zastosowania w przypadku gdy ubezpieczony zadeklaruje podstawę wymiaru składek według zasad określonych w art. 18c ust. 1-4, złoży odpowiednie zgłoszenie, zapłaci składkę w zadeklarowanej wysokości w terminie, ale nie złoży deklaracji rozliczeniowej do 10-go dnia następnego miesiąca; tj. przyjęcie, że przepis ten nie będzie miał zastosowania do ubezpieczonego, który zmienia tytuł podlegania ubezpieczeniom;

5. naruszenie art. 15zrr w brzmieniu obowiązującym od 31 marca 2020 r. do 16 maja 2020 r. ustawy z 20 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych — poprzez całkowite pominięcie tego przepisu, pomimo że przepis ten ustalał szczególne normy dotyczące terminów.

Skarżąca wniosła o uchylenie wyroku i oddalenie apelacji, ewentualnie o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzuty skargi kasacyjnej nie uzasadniają jej wniosków.

Sąd Najwyższy rozpoznaje skargę kasacyjną w granicach zarzutów jej podstaw (art. 398¹³ § 1 k.p.c. w zw. z art. 398³ § 1 k.p.c.), co ma zasadnicze znaczenie, gdyż zarzuty skargi nie podważają rozstrzygnięcia o przekroczeniu terminu do złożenia deklaracji rozliczeniowej.

Skarżąca nie zarzuca naruszenia powołanych przez Sąd Apelacyjny art. 47 ust. 2g w zw. z ust. 1 pkt 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 5 ustawy zmieniającej z 12 grudnia 2019 r., dotyczących warunku temporalnego skorzystania z ulgi w składce zwanej „mały ZUS plus”.

Otóż obowiązkiem skarżącej, zgodnie z art. 47 ust. 1 pkt 1 i ust. 2g ustawy było złożenie deklaracji rozliczeniowej za luty 2020 r. do 10 marca 2020 r. Deklaracja została złożona 19 marca 2020 r., czyli po terminie określonym w ustawie. Powstaje zatem pytanie o skutek niedotrzymania tego terminu. Można się zgodzić ze skarżącą, że spóźnienie nie było jej rezygnacją, ale nie można też stwierdzić, iż było bez znaczenia.

Ma rację Sąd Apelacyjny, że przepisy ubezpieczeń społecznych podlegają ścisłej wykładni. Ulga „mały ZUS plus” dawała uprawnienie do niższej składki, jednak było to uprawnienie ściśle uwarunkowane. Złożenie przez ubezpieczonego informacji wymaganej przez art. 18c ust. 9 ustawy po terminie oznaczało, że przyznane mu uprawnienie do ustalenia podstawy wymiaru składek było bezskuteczne w aspekcie prawa do ulgi, skoro nie dotrzymał terminu wymaganego przez ustawodawcę.

Rzecz w tym, że deklaracja ZUS DRA cz. II służyła do wykazania podstawy wymiaru składek, wyliczonej od średniomiesięcznego dochodu za poprzedni rok

kalendarzowy wraz z wysokością przychodu, dochodu i form opodatkowania. Warunkiem uzyskania uprawnienia do mniejszej składki było złożenie przez ubezpieczoną tej składki w terminie do 10 marca 2020 r. Różnica w odniesieniu do zwykłej sytuacji jest zasadnicza, gdyż chodziło o szczególny „*tytuł ubezpieczenia związany ze sposobem obliczania podstawy wymiaru składek, o którym mowa w art. 18c ust. 1*”, co potwierdza art. 36 ust. 14a w relacji do art. 36 ust. 10 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Nie można się zgodzić, aby ustawowo ustalony termin nie był istotny. Termin deklaracji i pozostałe przesłanki były tak samo ważne. Zachowanie terminu było istotne dla płatników i dla systemu ubezpieczeń społecznych ustalającego (księgującego) składki. Brak zachowania terminu powodował, że pozwany nie mógł skontrolować naliczania składek, zaś algorytm systemu oparty był na poprzedniej składce, gdy nie dochodziło do skutecznej zmiany. Ponadto pozwany mógł zweryfikować, czy przedsiębiorcy przysługuje prawo do korzystania z ulgi oraz czy wartość wyliczonej podstawy wymiaru składek jest ustalona poprawnie.

Z tych przyczyn nie jest zasadny pierwszy zarzut skargi, gdyż pomija wskazane wyżej przepisy art. 47 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zw. z art. 5 ustawy zmieniającej z 12 grudnia 2019 r., natomiast poprzestaje na przepisach z art. 18c ust. 1, 2, 9 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, które nie są wystarczające do przyjęcia tezy skarżącej, że nie jest konieczne łączne spełnienie trzech przesłanek, a w tym przypadku terminowego zgłoszenia deklaracji rozliczeniowej.

Ten sam mankament odnosi się do drugiego zarzutu, gdyż z powołanych w nim przepisów nie wynika brak czasowego ograniczenia do złożenia deklaracji rozliczeniowej, warunkującej uprawnienie do niższej składki. Ustawą szczególną jest ustawa zmieniająca z 12 grudnia 2019 r., którą ten zarzut również pomija, a z której wprost wynika szczególne uprawnienie ubezpieczonego, o którym mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1 ustawy o sus, do ustalenia na 2020 r. podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c ust. 1. Ubezpieczony uzyskiwał więc określone uprawnienie, ale gdy spełnił warunki z art. 18c ust. 1, co podlegało kontroli ZUS. Chodzi wszak o istotne dane dotyczące tytułu ubezpieczenia.

Dopiero po wypełnieniu warunków odnosiło skutek zgłoszenie wyrejestrowania i ponowne zgłoszenie do ubezpieczeń społecznych. W sprawie nie było sporne prowadzenie działalności, czyli tytuł ubezpieczenia, a tylko uprawnienie do niższej podstawy wymiaru składek.

Zarzut trzeci nie jest bez racji, jednak nie ma wpływu na wynik sprawy. Przewidzianą w art. 18c ust. 10 ustawy o sus rezygnację z uprawnienia do ustalenia podstawy wymiaru składek warunkuje wpierw nabycie uprawnienia, czyli ubezpieczony może zrezygnować z uprawnienia, które nabył, a taka sytuacja nie wystąpiła w sprawie, gdyż skarżąca nie nabyła uprawnienia do ulgi „mały ZUS plus”.

Podobna ocena odnosi się do zarzutu czwartego, gdyż Sąd Apelacyjny zasadnie przyjął, że art. 48 ust. 2 ustawy o sus nie miał zastosowania w sprawie. Z tej przyczyny, że przepis ten dotyczy sytuacji zwykłej, czyli podlegania ubezpieczeniom społecznym na podstawie określonego tytułu z określoną podstawą wymiaru składek. Inna była sytuacja skarżącej składająca się na przedmiot sporu w tej sprawie, bowiem obejmował szczególne uprawnienie do ulgowej podstawy wymiaru składek na warunkach wynikających z art. 18c ustawy i dlatego w tym zakresie przepis art. 48 ust. 2 nie mógł mieć zastosowania.

W sprawie znaczenie ma zastosowanie prawa a nie naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię – zarzuty 1-4 skargi (art. 398³ § 1 pkt 1 k.p.c.).

Różnica między argumentacją Sądu pierwszej i Sądu drugiej instancji, wynika z przyjęcia przez Sąd pierwszej instancji za podstawę orzekania wykładni przedstawionej w wyroku Sądu Najwyższego z 8 grudnia 2015 r., I UK 535/15, na którym skarżąca buduje też swoją argumentację w skardze kasacyjnej. Wyrok Sąd Najwyższego odnosi się jednak do zwykłej (podstawowej) sytuacji z art. 18 ustawy o sus, czyli bez szczególnego uprawnienia z art. 18c ustawy o sus. Nie występuje zatem dysonans, jako że „mały ZUS plus” był adresowany do szczególnego kręgu ubezpieczonych, których uprawnienie do niższej podstawy wymiaru składek było ściśle uwarunkowane i dlatego inne były przesłanki uprawnienia, przedmiot i zakres kontroli ZUS, niż te, które zostały zawarte w sprawie I UK 535/15.

Zarzut piąty nie jest zasadny, gdyż ZUS nie był zobowiązany do wzywania ubezpieczonej „*do dokonania odpowiednich czynności z zgodnie z art. 15zr ustawy covidowej*”.

Z tych motywów orzeczono jak w sentencji (art. 398¹⁴ k.p.c.).

[SOP]

[ms]