

JACEK WANTOCH-REKOWSKI

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 8 lutego 2013 r. III AUa 1423/12

1.

Teza glosowanego orzeczenia brzmi: kwestia winy za opóźnienia w uiszczaniu należnych składek nie ma wpływu na obowiązek opłacenia odsetek za zwłokę od zaległości składkowych. Tezę tę uznać należy *de lege lata* za prawidłową.

W dotychczasowym orzecznictwie w zdecydowanej większości przypadków prezentowano stanowisko, jak w glosowanym wyroku, można więc mówić o istnieniu jednolitej linii orzeczniczej.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 8 lutego 2013 r. był pochodną uchylenia przez Sąd Najwyższy wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 29 grudnia 2010 r. Zarówno Sąd Okręgowy w Warszawie w wyroku z dnia 22 czerwca 2010 r., jak i Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku wyżej wskazanym orzekły, że faktyczną przyczyną powstania zaległości składkowych było błędne i przewlekłe działanie Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Sąd Apelacyjny w wyroku z dnia

29 grudnia 2010 r. stwierdził wprost, że nie jest właściwe naliczanie odsetek za zwłokę, jeżeli płatnik składek przez długi czas nie zdawał sobie sprawy z faktu, że obciążają go nieopłacone należności z tytułu składek, a brak tej wiedzy wynikał pośrednio z niewłaściwego działania organu rentowego. SN w wyroku kasacyjnym przyjął, że naliczanie odsetek nie jest uwarunkowane winą płatnika. Stanowisko, które zajął Sąd Apelacyjny w głosowanym orzeczeniu, jest więc pochodną tego, że był związany wykładnią prawa dokonaną w przedmiotowej sprawie przez SN i tym samym nie mógł inaczej interpretować regulacji dotyczących odsetek za zwłokę niż SN.

Rodzi się zatem pytanie, czy rzeczywiście brak winy po stronie płatnika składek nie powinien skutkować brakiem możliwości naliczania odsetek za zwłokę?

2.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹ od nieopłaconych w terminie składek należne są od płatnika składek odsetki za zwłokę, na zasadach i w wysokości określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa². Ordynacja w art. 53 §1 stanowi, że od zaległości podatkowych (z zastrzeżeniem art. 54) naliczane są odsetki za zwłokę, a w art. 56 §1, że stawka odsetek za zwłokę równa jest sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym, że stawka ta nie może być niższa niż 8%.

W doktrynie prawa podatkowego jednoznacznie wskazuje się, że odsetki za zwłokę naliczane są z mocy ustawy i nie jest istotna przyczyna powstania zaległości podatkowej; „nie ma znaczenia wina czy okoliczność braku winy podatnika, a nawet to, że niezapłacenie podatku spowo-

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

dowane zostało wadliwym działaniem organu podatkowego”³. Według H. Dzwonkowskiego „Odsetki za zwłokę to obowiązek obiektywny i bezwzględny, niezależny od wiedzy podatnika o powstaniu zaległości oraz niezależny od jego możliwości płatniczych”. Zdaniem tego autora obowiązek zapłaty odsetek jest niezależny od przyczyny, która spowodowała niewywiązanie się terminowo z obowiązku zapłaty podatku⁴. Podobnie wskazuje A. Olesińska, wg której „powstanie zaległości podatkowej jest automatyczną konsekwencją niedotrzymania terminu płatności, a odsetki za zwłokę należne są z mocy prawa od każdej bez wyjątku zaległości podatkowej niezależnie od przyczyny jej powstania”⁵.

Równie jednoznaczne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie sądowym. Przykładowo można wskazać na wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 maja 2011 r.: „Obowiązek naliczenia odsetek jest zresztą niezależny od okoliczności powstania zaległości podatkowej i woli stron stosunku prawnopodatkowego, gdyż powstają one z mocy prawa, niezależnie od tego, czy podatnik lub organ podatkowy wie o powstaniu zaległości i w konsekwencji odsetek. Decyzje organu podatkowego, w których naliczane są w określonych sytuacjach odsetki mają charakter deklaratoryjny, uwidaczniają one tylko wysokość powstałych z mocy prawa odsetek za zwłokę. Innymi słowy obowiązek opłacenia odsetek za zwłokę jest następstwem niezapłacenia w terminie zobowiązania podatkowego i jako taki wynika bezpośrednio z ustawy”⁶.

³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008, s. 68; podobnie: Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 207 i przywołane tam orzecznictwo oraz J. Zubrzycki [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Wrocław 2012, s. 308 i przywołane tam orzecznictwo.

⁴ H. Dzwonkowski [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011, s. 495 (zob. także przywołane tam orzecznictwo).

⁵ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2009, s. 45.

⁶ SA/Kr 503/11, LEX nr 991032.

3.

W literaturze z zakresu ubezpieczeń społecznych także nie budzi większych wątpliwości to, że nie ma znaczenia, z jakich przyczyn składki zostały opłacone po terminie i czy są to okoliczności zawinione przez płatnika, czy też nie⁷. Wskazuje się, że „Obowiązek zapłaty odsetek powstaje zatem w każdym przypadku, gdy składki zostaną opłacone po terminie określonym w art. 47”⁸.

W orzecznictwie sądów powszechnych, rozstrzygających spory pomiędzy płatnikami składek a ZUS-em, także dominuje pogląd, że kwestia winy za opóźnienie w uiszczeniu należnych składek nie ma wpływu na obowiązek opłacenia odsetek za zwłokę od zaległości składkowych⁹. Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 18 października 2007 r.¹⁰ stanął na stanowisku, że obowiązek naliczenia odsetek jest niezależny od okoliczności powstania zaległości składkowej, powstają one z mocy prawa niezależnie od tego, czy płatnik lub organ rentowy wie o powstaniu zaległości. Sąd Apelacyjny wyraźnie wskazał, że nie ma znaczenia, z czyjej winy powstały zaległości w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne.

Najnowsze orzecznictwo nie odeszło od ukształtowanej linii orzeczniczej – SN w wyroku z dnia 28 marca 2012 r.¹¹ wyraźnie wskazał, że

⁷ Odsetki za zwłokę nie są zresztą traktowane jako rodzaj kary – zob. I. Jędrasik-Jankowska, *Ubezpieczenie społeczne*, t. 1, *Część ogólna*, Warszawa 2003; M. Łabanowski, J. Wantoch-Rekowski, *Tryb dochodzenia i przedawnienia składek na ubezpieczenia społeczne*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2005, nr 10, s. 24; J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenie emerytalne. Konstrukcja i charakter prawny*, Toruń 2005, s. 166; odmiennie: D. Wajda [w:] B. Gudowska, J. Strusińska-Żukowska (red.), *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 410.

⁸ M. Łabanowski [w:] J. Wantoch-Rekowski (red.), *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Toruń-Warszawa 2007, s. 192.

⁹ Np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 maja 2007r., I UK 362/06, LEX nr 396101.

¹⁰ III AUa 1760/06, LEX nr 447163.

¹¹ II UK 170/11, LEX nr 1171004.

obowiązek naliczania odsetek za zwłokę nie jest uzależniony od jakichkolwiek okoliczności powstania zaległości składkowej¹².

4.

W doktrynie prawa podatkowego i „składkowego”, a także w orzecznictwie sądów administracyjnych i powszechnych, w zasadzie jest bezsporne, że nie mają znaczenia przyczyny powstania zaległości (podatkowej, składkowej). W związku z tym jest zastanawiające, czym kierują się sądy (np. powoływany już wcześniej Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z dnia 29 grudnia 2010 r. czy Sąd Okręgowy w Warszawie w wyroku z dnia 22 czerwca 2010 r.), które stwierdzają, że nie jest właściwe naliczanie odsetek za zwłokę, jeżeli płatnik składek przez długi czas nie zdawał sobie sprawy z faktu, że obciążają go nieopłacone należności z tytułu składek, a brak tej wiedzy wynikał pośrednio z niewłaściwego działania organu rentowego. To niewłaściwe zachowanie ZUS-u to np. wydawanie płatnikowi składek zaświadczenia (zaświadczeń), że nie zalega w opłaceniu składek na ubezpieczenia społeczne.

O ile stanowisko i uzasadnienie sądów na gruncie obowiązujących przepisów nie znajdują wystarczających podstaw prawnych, o tyle z perspektywy płatników składek taka interpretacja jest prawidłowa. Nietrudno bowiem sobie wyobrazić zdziwienie płatnika składek, który regularnie otrzymuje z ZUS-u (na swój wniosek) zaświadczenia o niezaleganiu w opłaceniu składek, po czym okazuje się, że kilka lat temu doszło do nieprawidłowości w zakresie opłacania składek, w związku z czym zobowiązany jest to ich zapłacenia wraz z odsetkami za zwłokę.

ZUS dysponuje wszelkimi danymi, które pozwalają mu ustalić, czy płatnik prawidłowo realizuje swoje obowiązki składkowe. Wydanie zaświadczenia o niezaleganiu na dany dzień z opłaceniem składek na ubezpieczenia społeczne powinno rodzić u płatnika składek przekonanie, że ze

¹² Wybór orzecznictwa do art. 23 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych – zob. M. Łabanowski, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych*, Warszawa 2009, s. 67–69.

wszystkich swoich dotychczasowych obowiązków wywiązał się prawidłowo. Wprawdzie sądy stoją na stanowisku¹³, że wydanie przez ZUS zaświadczenia o niezaleganiu nie może stanowić podstawy do uwolnienia się od obowiązku zapłacenia zaległej składki (z czym należy się zgodzić), to *de lege ferenda* uzasadniony wydaje się być postulat, aby rozważyć zmianę treści art. 23 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez wprowadzenie zastrzeżenia, że nie są naliczane – za okres objęty wydanym przez ZUS zaświadczeniem o niezaleganiu przez płatnika składek z opłacaniem składek na ubezpieczenia społeczne – odsetki za zwłokę. Oczywiście nie powinno to zastrzeżenie dotyczyć sytuacji, gdy wydane przez ZUS zaświadczenie oparte było na nieprawidłowych danych przekazanych przez płatnika składek.

Nie ma wątpliwości, że zmiana treści art. 23 pomogłaby w budowaniu zaufania do ZUS-u i zwiększyłaby „powagę” wydawanych przez ten podmiot zaświadczeń o niezaleganiu przez płatnika składek z opłacaniem składek na ubezpieczenia społeczne.

5.

Reasumując: *de lege lata* należy stwierdzić, że prawidłowe jest uznanie, iż kwestia winy za opóźnienia w uiszczaniu należnych składek nie ma wpływu na obowiązek opłacenia odsetek za zwłokę od zaległości składowych. Obowiązujące regulacje (z art. 23 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 53 §1 Ordynacji podatkowej) nie pozostawiają żadnej wątpliwości w tym zakresie. Niemniej jednak warto rozważyć wprowadzenie do art. 23 ustawy systemowej przepisu, który wyłączałby możliwość naliczania odsetek za zwłokę za okres, co do którego ZUS wcześniej nie stwierdził żadnej nieprawidłowości.

¹³ Np. Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z dnia 30 maja 2006 r., III AUa 418/06, LEX nr 318347.

Bibliografia:

- Brzeziński B., Kalinowski M., Lasiński-Sulecki K., Masternak M., Morawski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008.
- Dzwonkowski H. [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011.
- Jędrasik-Jankowska I., *Ubezpieczenie społeczne*, t. 1, *Część Ogólna*, Warszawa 2003.
- Łabanowski M. [w:] J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Toruń-Warszawa 2007.
- Łabanowski M., Wantoch-Rekowski J., *Tryb dochodzenia i przedawnienia składek na ubezpieczenia społeczne*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2005, nr 10, s. 23–29.
- Łabanowski M., Wantoch-Rekowski J., *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych*, Warszawa 2009.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2009.
- Wajda D. [w:] B. Gudowska, J. Strusińska-Żukowska, *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Wantoch-Rekowski, J., *Składki na ubezpieczenie emerytalne. Konstrukcja i charakter prawny*, Toruń 2005.
- Zubrzycki J. [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Wrocław 2012.