

Wyrok z dnia 4 lutego 2009 r.

II UK 154/08

Do odsetek objętych ogólnym pojęciem "należności z tytułu składek" mają odpowiednie zastosowanie jedynie te przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), które zostały wymienione w art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.). Ograniczenie przyjęte w art. 95 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania do odsetek od zaległości składkowych.

Przewodniczący SSN Jerzy Kuźniar (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Romualda Spyt, Herbert Szurgacz.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 4 lutego 2009 r. sprawy z wniosku Centrali Handlowej C. Spółki z o.o. z siedzibą w W. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w W. o składki, na skutek skargi kasacyjnej wnioskodawcy od wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 7 lutego 2008 r. [...]

o d d a l i ł skargę kasacyjną.

U z a s a d n i e

Wyrokiem z dnia 7 lutego 2008 r. [...] Sąd Apelacyjny w Warszawie zmienił, na skutek apelacji pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddziału w W., wyrok Sądu Okręgowego-Sądu Ubezpieczeń Społecznych w Warszawie z dnia 27 lutego 2007 r. i oddalił odwołanie Centrali Handlowej „C.” Spółka z o.o. w W. od decyzji ZUS z dnia 21 września 2005 r. w sprawie o składki.

W ocenie Sądu drugiej instancji, poczynione przez Sąd Okręgowy ustalenia faktyczne były prawidłowe, błędna była natomiast zaprezentowana wykładnia przepisów prawa leżących u podstaw rozstrzygnięcia. W świetle ustaleń faktycznych, decyzją z dnia 21 września 2005 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych-Oddział

w W. stwierdził, że „C.” Spółka z o.o. z siedzibą w W. jest dłużnikiem Zakładu z tytułu składek na Fundusz Ubezpieczeń Zdrowotnych za okres od marca 2004 r. do maja 2005 r. w kwocie 20.911,50 zł z odsetkami naliczonymi do dnia wydania decyzji na kwotę 1.834,00 (łącznie 22.745,50 zł) oraz z tytułu składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres od lutego 2002 r. do maja 2005 r. w kwocie 43.598,74 zł z odsetkami za zwłokę naliczonymi do dnia 21 września 2005 r. w kwocie 13.333,20 zł (łącznie 56.931,94 zł).

Wyrokiem z dnia 27 lutego 2007 r. Sąd Okręgowy-Sąd Ubezpieczeń Społecznych w Warszawie zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że ustalił, iż Centrala Handlowa „C.” Spółka z o.o. nie jest dłużnikiem organu rentowego z tytułu składek na Fundusz Ubezpieczeń Zdrowotnych z odsetkami oraz z tytułu składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych z odsetkami w okresach i wysokości wymienionych w zaskarżonej decyzji. Z ustaleń Sądu Okręgowego wynikało, że Centrala Handlowa „C.” Spółka z o.o. w W. nabyła w dniu 31 marca 2003 r. w drodze prywatyzacji bezpośredniej Centralną Składnicę Zaopatrzenia Lecznictwa „C.” Przedsiębiorstwo Państwowe w W., w wyniku czego Sąd Rejonowy dla Miasta Stołecznego Warszawy-Sąd Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego postanowieniem z dnia 7 czerwca 2004 r. wykreślił Centralną Składnicę Zaopatrzenia Lecznictwa „C.” Przedsiębiorstwo Państwowe w W. z rejestru przedsiębiorstw. Zarówno Centralna Składnica Zaopatrzenia Lecznictwa „C.” Przedsiębiorstwo Państwowe w W., jak i Centrala Handlowa „C.” Spółka z o.o. w W. zalegały z opłatami składek na rzecz Funduszu Ubezpieczeń Zdrowotnych, Funduszu Pracy i Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Odwołująca się spółka do września 2005 r. spłaciła wszelkie zaległości wobec organu rentowego zarówno z tytułu zaległych rat, jak i odsetek wynikających ze zwłoki w ich zapłacie, uzyskując nadpłatę w wysokości 18.232,94 zł. Ustalenia, iż Spółka ma nadpłatę, Sąd dokonał na podstawie opinii biegłego do spraw księgowości z dnia 7 sierpnia 2006 r., który to dowód Sąd przeprowadził w celu ustalenia wysokości zadłużenia Spółki wobec organu rentowego z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne na dzień 9 listopada 2005 r. Biegły, przyjmując że odsetki za zwłokę odnośnie do Centralnej Składnicy Zaopatrzenia Lecznictwa „C.” powinny być naliczane przez organ rentowy począwszy od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności, do dnia 7 czerwca 2004 r. włącznie, a odsetki z tego samego tytułu odnośnie do odwołującej Spółki Centrali Handlowej „C.” powinny być naliczane od dnia następującego po dniu upływu termi-

nu płatności do dnia zapłaty wyłącznie z tym dniem, stwierdził, że Spółka posiada nadpłatę w wysokości 18.232,94 zł. Sąd Okręgowy wskazał, że pomiędzy stronami były bezsporne okoliczności stanu faktycznego dotyczące następstwa prawnego odwołującej po Centralnej Składnicy Zaopatrzenia Lecznictwa „C.” Przedsiębiorstwo Państwowe w W., wykreślenia podmiotu z rejestru przedsiębiorstw oraz wysokości wpłat dokonanych przez odwołującą na konto Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Sporny pomiędzy stronami był okres, za który należą się organowi rentowemu odsetki od zaległości w opłatach na rzecz ubezpieczeń społecznych. W tej sytuacji Sąd Okręgowy uznał, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie i powołał ustawę z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.), która w art. 23 ust. 1 stanowi, że: „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 podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). W art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych zawarta jest delegacja do zastosowania odnośnie do należności z tytułu składek art. 94 Ordynacji podatkowej. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nakazuje więc stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do obliczenia odsetek należnych od zaległych składek na ubezpieczenie społeczne, nie wymieniając *expressis verbis* tych artykułów ustawy, które należy stosować, czyni to natomiast w art. 31. Ustawodawca w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych dwukrotnie w art. 23 i art. 31 nakazał odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej, jednak dla odsetek od należnych składek ustanowił inny zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej (nie zawęził go), a inny dla samych składek (poprzez enumeratywne wyliczenie artykułów, które można stosować). Bez względu jednak na to, czy przepisy Ordynacji podatkowej będą miały zastosowanie do odsetek od zaległych składek, czy do samych należności z tytułu składek, w obu wypadkach istnieje podstawa do zastosowania art. 94 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi, że: „przepisy art. 93 § 1, art. 93 d i art. 93 e, z zastrzeżeniem art. 95, stosuje się również do nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz do spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa”. Tym samym treść art. 94 Ordynacji podatkowej nakazuje stosowanie art. 95 § 1, który stanowi, że odpowiedzialność nabywców lub spółek, o których mowa w art. 94 z tytułu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa, oprocentowania przypadających do

zwrotu zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług, ograniczona jest do odsetek (oprocentowania) naliczonych do dnia wykreślenia przedsiębiorstwa z rejestru przedsiębiorstw państwowych. Określona w powyższy sposób podstawa prawna do odpowiedniego zastosowania art. 95 Ordynacji podatkowej odnośnie do odsetek należnych z tytułu zaległości w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne ogranicza naliczanie odsetek do dnia wykreślenia przedsiębiorstwa z rejestru przedsiębiorstw państwowych, co czyni chybnym pogląd organu rentowego, że art. 95 Ordynacji podatkowej nie może mieć zastosowania z uwagi na brak jego wskazania w treści art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

Sąd Apelacyjny nie podzielając wykładni Sądu pierwszej instancji wskazał, iż nabycie przedsiębiorstwa państwowego Centralna Składnica Zaopatrzenia Lecznictwa „C.” przez Spółkę Centrala Handlowa „C.” nastąpiło na mocy ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji (jednolity tekst: Dz.U. z 2002 r. Nr 171, poz. 1397 ze zm.), która w art. 40 ust. 1 stanowi, iż w przypadku braku odmiennych unormowań ustawowych, kupujący lub przejmujący wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki przedsiębiorstwa państwowego, bez względu na charakter stosunku prawnego, z którego te prawa i obowiązki wynikają. W kontekście tego przepisu unormowanie zawarte w art. 95 w związku z art. 94 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa ograniczające odpowiedzialność spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły te przedsiębiorstwa jedynie do odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa naliczonych do dnia wykreślenia przedsiębiorstwa z rejestru przedsiębiorstw państwowych ma charakter *lex specialis*. Stosowanie tego przepisu do należności z tytułu składek nie jest możliwe ze względu na brak podstawy prawnej. Takiej podstawy prawnej nie zawiera art. 23 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, ani art. 31 tej ustawy wymieniający enumeratywnie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, które mają odpowiednie zastosowanie do należności z tytułu składek. Sąd wskazał także, iż należnościami z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne są składki, odsetki za zwłokę, koszty egzekucyjne, koszty upomnienia oraz dodatkowa opłata (art. 24 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych), przy czym nie tworzą one odrębnego bytu w postaci jednej należności i wobec tego pojęcie to obejmuje różnego rodzaju świadczenia o odrębnym charakterze i statusie, które ze względów redakcyjno- legislacyjnych określone zostały w ustawie jednym mianem i przywołał wyrok

Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 2006 r., I UK 240/05 (OSNP 2007 nr 7-8, poz.111). Sąd drugiej instancji wskazał także, że art. 23 ust. 1 stanowiący, iż od nieopłaconych w terminie składek należne są od płatnika odsetki za zwłokę na zasadach i wysokości określonych w ustawie Ordynacja podatkowa nie może być rozumiany w ten sposób, iż ilekroć w ustawie Ordynacja podatkowa jest mowa o odsetkach, przepisy zawierające takie uregulowania mają bezpośrednie zastosowanie również do odsetek należnych od nieopłaconych składek. Porównanie konstrukcji przepisu art. 23 ust. 1 i 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i zakresu ich regulacji pozwala na ustalenie, iż przepisy ustawy Ordynacja podatkowa mają bezpośrednie zastosowanie jedynie w zakresie ogólnych zasad nakładania odsetek oraz przy ustalaniu procentowej wysokości odsetek, natomiast do odsetek objętych ogólnym pojęciem „należności z tytułu składek” mają zastosowanie jedynie te przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, które zostały wymienione w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, co odnosi się również do odsetek za zwłokę od nieopłaconych w terminie składek. W ocenie Sądu Apelacyjnego art. 95 i 96 odnoszące się bezpośrednio do odpowiedzialności nabywców lub spółek, które na podstawie ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły takie przedsiębiorstwa, nie zostały w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wymienione, mimo że inne przepisy ustawy Ordynacja podatkowa (art. 93 § 1 i art. 93e) wymienione w art. 94 Ordynacji przez ich wskazanie w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, mają odpowiednie zastosowanie do należności z tytułu składek. W tej sytuacji wywodzenie z zapisu zawartego w art. 94 ordynacji „z zastrzeżeniem art. 95” obowiązku zastosowania uregulowania zawartego w tym przepisie, ograniczającego okres naliczenia odsetek od zaległości podatkowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa do należności z tytułu składek (w tym odsetek), nie jest zgodne z normami interpretacyjnymi i sprzeczne z wolą ustawodawcy wyrażoną w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Ponadto charakter regulacji zawartej w art. 95 wprowadzającej wyjątek od ogólnej zasady przejęcia przez nabywcę wszystkich praw i obowiązków przedsiębiorstwa państwowego, z którego wynikają (powtórzony w § 4 umowy sprzedaży zawartej w dniu 3 marca 2003 r.) nie pozwala na dokonywanie wykładni rozszerzającej tego przepisu.

Powyższy wyrok zaskarżył skargą kasacyjną pełnomocnik wnioskodawcy i zarzucając naruszenie prawa materialnego, poprzez niewłaściwe zastosowanie 1) art. 23 ust. 1 oraz art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń

społecznych, polegające na błędnym uznaniu, iż z przepisów tych można wywieść wnioski o braku podstaw do stosowania w przypadku naliczania odsetek od zaległych należności z tytułu składek przepisów art. 95 i 96 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa; 2) art. 94, 95, 96 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, poprzez zastosowanie niewłaściwej interpretacji polegającej na stwierdzeniu, że określenie w treści przepisu art. 94 „z zastrzeżeniem art. 95” nie nakazuje stosowania uregulowań zawartych w art. 95 i 96 w każdej sytuacji w której naliczane są odsetki za zaległości nabywców przedsiębiorstw państwowych, wniosł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania, ewentualnie o zmianę zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie apelacji, wraz z orzeczeniem o kosztach postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest nieuzasadniona. 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 nie zawiera zarzutu naruszenia przepisów postępowania (bądź jeżeli taki zarzut okaże się niezasadny). W rozpatrywanej sprawie, należy wskazać za Sądem Apelacyjnym, że do art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, według którego od nieopłaconych w terminie składek należne są od płatnika odsetki za zwłokę na zasadach i wysokości określonych w ustawie Ordynacja podatkowa, nie może być stosowana wykładnia rozszerzająca, sprowadzająca się do stwierdzenia, że ilekroć w ustawie Ordynacja podatkowa jest mowa o odsetkach, przepisy zawierające takie uregulowania mają bezpośrednio zastosowanie również do odsetek należnych od nieopłaconych składek. Przepis art. 31 ustawy systemowej literalnie i wyczerpująco wymienia jakie przepisy ustawy Ordynacja podatkowa znajdują odpowiednie zastosowanie do należności z tytułu składek, nie wymieniając wśród nich art. 95 Ordynacji, który ogranicza odpowiedzialność nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz spółek które - tak jak w tej sprawie - nabyły lub przejęły przedsiębiorstwo na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji - do odsetek za zwłokę od należności podatkowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa, do odsetek naliczonych do dnia wykreślenia przedsiębiorstwa z właściwego rejestru (w sprawie do dnia 7 czerwca 2004 r.). Oznacza

to, że przyjęte w tym przepisie ograniczenie dotyczy jedynie odsetek od zaległości podatkowych, i nie znajduje zastosowania do zaległości składkowych. Fakt, że stosujący się do należności składkowych z mocy art. 31 ustawy systemowej art. 94 Ordynacji, zawiera sformułowanie „z zastrzeżeniem art. 95”, nie oznacza, że przepis ten (art. 95) należy odpowiednio stosować także do składek, trzeba bowiem zwrócić uwagę, że ustawodawca w systemie ubezpieczeń społecznych wprost wymienił jako znajdujące odpowiednie zastosowanie do należności składkowych art. 93, 93a-93c, 93e i 94, mimo że ten ostatni przepis wymienia również art. 93e Ordynacji jako znajdujący zastosowanie do nabywców przedsiębiorstw.

Porównanie konstrukcji przepisu art. 23 ust. 1 i 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i zakresu ich regulacji pozwala na przesądzenie, że przepisy ustawy Ordynacja podatkowa mają bezpośrednie zastosowanie jedynie w zakresie ogólnych zasad nakładania odsetek oraz przy ustalaniu procentowej wysokości odsetek, natomiast do odsetek objętych ogólnym pojęciem „należności z tytułu składek” mają odpowiednie zastosowanie jedynie te przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, które zostały wymienione w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Wobec treści tego przepisu unormowanie zawarte w art. 95 w związku z art. 94 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, ma charakter *lex specialis*, a jego stosowanie do należności z tytułu składek nie jest możliwe ze względu na brak podstawy prawnej.

Tym samym podzielając stanowisko zawarte w wyroku Sądu Apelacyjnego, Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c., orzekł jak w sentencji.

=====