

POSTANOWIENIE

Dnia 24 maja 2011 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Romualda Spyt (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Zbigniew Korzeniowski

SSN Jolanta Strusińska-Żukowska

w sprawie z wniosku S. P. Spółki z o.o. w K.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi we W.
o ustalenie podstawy wymiaru składki,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 24 maja 2011 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego na postanowienie Sądu Apelacyjnego z dnia
15 lipca 2010 r.,

uchyla zaskarżone postanowienie.

Uzasadnienie

Sąd Okręgowy - Sąd Ubezpieczeń Społecznych we W. wyrokiem z dnia 28 stycznia 2010 r. oddalił odwołanie S. P. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w K. od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału we W. z dnia 10 listopada 2009 r. w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.).

Powyższe rozstrzygnięcie Sąd pierwszej instancji wydał w oparciu o następujące ustalenia faktyczne:

S. P. Spółka z o.o. zatrudnia kierowców samochodów ciężarowych oraz przedstawicieli handlowych. Obydwie kategorie pracowników otrzymują diety z

tytułu odbywania podróży służbowej. W umowach o pracę z kierowcami wskazano jako miejsce pracy siedzibę pracodawcy, natomiast w umowach o pracę z przedstawicielami handlowymi jako miejsce pracy określono obszar województwa.

W dniu 30 października 2009 r. wnioskodawca zwrócił się do organu rentowego o dokonanie interpretacji przepisu i ustalenie, czy od wynagrodzenia osoby zatrudnionej na podstawie umowy zlecenia odbywającej podróże służbowe i otrzymującej zwrot kosztów podróży należy do podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i zdrowotne wliczyć zwrócone pracownikowi koszty podróży służbowej.

Decyzją z dnia 10 listopada 2009 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych uznał stanowisko zawarte w tym wniosku w zakresie odprowadzania składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników od diet i innych należności z tytułu podróży służbowych za prawidłowe w odniesieniu do przedstawicieli handlowych, którzy mają określony w umowie o pracę obszar województwa (lub inny wyodrębniony obszar) - jako miejsce pracy oraz za nieprawidłowe w odniesieniu do kierowców, wobec których określono w umowie o pracę siedzibę pracodawcy - jako miejsce pracy.

Sąd Okręgowy podzielił pogląd organu rentowego, że należności z tytułu podróży służbowej nie stanowią podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, a tym samym nie są uwzględniane w podstawie wymiaru świadczeń przysługujących pracownikom z tego ubezpieczenia.

Apelację od powyższego wyroku złożyła Spółka, zaskarżając go w całości i zarzucając mu naruszenie prawa materialnego: § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe w związku z art. 77⁵ § 1 k.p., poprzez ich wadliwą wykładnię i przyjęcie, że nie jest podróżą służbową stałe przemieszczanie się pracowników mobilnych w ramach wykonywanych przez nich obowiązków służbowych (w tym przypadku kierowców Spółki), a zatem ta grupa pracowników z założenia nie może przebywać w podróży służbowej, podczas gdy żaden z przepisów nie ogranicza wypłacania diety za podróż służbową wobec kierowców zatrudnionych na podstawie umowy o pracę i nie ma prawnych podstaw do przyjęcia, że jedynie

podróże mające na celu czynności incydentalne spełniają wymagania podróży służbowych, albowiem ustawodawca nie uprawniał organów do oceny celów podróży, jak też nie ma przesłanek prawnych, które pozwalają na wyłączenie z podróży służbowej całej grupy zawodowej kierowców zatrudnionych na umowę o pracę, art. 29 § 1 pkt. 2 k.p. i art. 77⁵ § 1 k.p., poprzez ich wadliwe zastosowanie i przez to nieadekwatny do stanu faktycznego wniosek, że w przypadku kierowców siedziba pracodawcy nie może być traktowana ani jako miejsce wykonywania pracy, ani stałe miejsce pracy z uwagi na ich przemieszczanie się, tymczasem w umowach z kierowcami wskazano siedzibę pracodawcy jako „miejsce pracy”, tj. punktu jej rozpoczęcia i kończenia, albowiem kierowca nie ma w istocie miejsca wykonywania pracy, ponieważ jest to miejsce ruchome, dlatego też jedynym punktem odniesienia zgodnie z art. 77⁵ § 1 k.p. - dla oceny czy kierowca jest w podróży służbowej - będzie miejscowość siedziba pracodawcy.

Sąd Apelacyjny postanowieniem z dnia 15 lipca 2010 r. uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do rozpoznania Prezesowi Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w W.

W uzasadnieniu przywołano przepisy art 14 i 476 § 2 k.p.c., wskazując, że sprawa o interpretację przepisów nie należy do spraw, o których mowa w tych przepisach. Nie jest to bowiem sprawa cywilna w rozumieniu art. 1 k.p.c. Sąd podkreślił, że przewidziane w art. 10a ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.) uprawnienie do złożenia wniosku właściwemu organowi o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej, nie jest roszczeniem o charakterze cywilnoprawnym. Właściwy organ administracji publicznej wydaje decyzję dotyczącą interpretacji przepisów prawa na podstawie art. 10 lit. a ustawy. Jest ona wiążąca dla organów administracji publicznej i państwowych jednostek organizacyjnych. Nie wiąże zaś sądów w razie rozpoznania przez nie spraw cywilnych z mocy i na zasadach wymienionych w art. 178 ust. 1 Konstytucji RP. Od decyzji przysługuje odwołanie na podstawie art. 127 k.p.c. do organu wyższego stopniem, czyli w niniejszej sprawie do Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

Organ rentowy zaskarżył to postanowienie skargą kasacyjną w całości, zarzucając mu naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy: art. 1 k.p.c. w związku art. 476 § 2 i § 3 k.p.c., poprzez przyjęcie, że sprawa o interpretację przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę składek na ubezpieczenia społeczne w jego indywidualnej sprawie, nie jest sprawą z zakresu ubezpieczeń społecznych, a tym samym sprawą cywilną, art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.), poprzez jego niezastosowanie, pomimo że treść wskazanego przepisu oraz jego wykładnia jednoznacznie wskazuje, iż wyznacza on zakres spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych, a od decyzji w tych sprawach na podstawie art. 83 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przysługuje odwołanie do właściwego sądu według zasad określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego, art. 379 § 1 k.p.c. i art. 464 § 1 k.p.c. w związku z art. 391 § 1 k.p.c., poprzez błędne uznanie nieważności postępowania, a co za tym idzie bezpodstawne przyjęcie, że droga sądowa była niedopuszczalna i błędne przekazanie sprawy do rozpatrzenia innemu organowi oraz art. 10 ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej w związku z art. 123 w związku z art. 83 ust.2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, poprzez błędne przyjęcie, że do odwołania od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w przedmiocie interpretacji przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę składek na ubezpieczenia społeczne, w jego indywidualnej sprawie, właściwe są przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

W uzasadnieniu wskazano, iż zdaniem organu rentowego decyzja w sprawie pisemnej interpretacji jest decyzją indywidualną wydawaną w oparciu o art. 83 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i mimo że nie ma ona zazwyczaj konkretnego charakteru „wymiarowego”, a raczej wskazuje zasady, jakimi przedsiębiorca powinien się kierować przy ustalaniu zakresu i podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne, powinna być traktowana jako sprawa cywilna w rozumieniu Kodeksu postępowania cywilnego.

Podkreślono, że Sąd Apelacyjny błędnie przekazał przedmiotową sprawę do rozpatrzenia Prezesowi Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w W. Wskazano, że

organ ten nie jest instancją odwoławczą w sprawach administracyjnych oraz w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych, a tym bardziej organem rentowym załatwiającym sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych, o czym bezpośrednio świadczy treść art. 73 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych traktującego o kompetencjach Prezesa oraz treść art. 476 § 4 k.p.c.

Ponadto podniesiono, że co do zasady dla Zakładu Ubezpieczeń Społecznych właściwą i podstawową ustawą określającą tryb i zasady procedowania jest bez wątpienia Kodeks postępowania administracyjnego. Zaznaczyć jednak trzeba, iż ustawodawca w art. 180 § 1 k.p.a. stwierdził, iż w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych stosuje się przepisy tegoż Kodeksu chyba, że przepisy dotyczące ubezpieczeń ustalają odmienne zasady postępowania w tych sprawach. Do podstawowych ustaw zawierających unormowania szczegółowe, zarówno materialne, procesowe, jak i ustrojowe z zakresu prawa ubezpieczeń społecznych, należy bez wątpienia ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Zgodnie z art. 123 tejże ustawy, w sprawach nią uregulowanych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego chyba, że ustawa stanowi inaczej. Co do zasady unormowania tego Kodeksu są stosowane w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych chyba, że liczne ustawy szczegółowe regulujące ubezpieczenia społeczne stanowią inaczej. Zatem, regulacje szczególne mają pierwszeństwo przed regulacjami ogólnymi, które należy stosować dopiero wówczas, gdy dane zagadnienie nie jest wprost ujęte w danych przepisach szczegółowych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest uzasadniona, bowiem Sąd drugiej instancji błędnie przyjął, że w niniejszej sprawie droga sądowa jest niedopuszczalna z uwagi na to, że sprawa o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej, nie jest roszczeniem o charakterze cywilnoprawnym. Przede wszystkim podkreślić należy, że Sąd Najwyższy zajął już stanowisko w tej kwestii w postanowieniu z dnia 6 kwietnia 2011 r. w sprawie II UK 331/10 (dotychczas

niepublikowanym). W argumentacji uzasadniającej przedstawiony w tym postanowieniu pogląd podkreślono, że z treści art. 45, 177 i 184 Konstytucji RP oraz korespondującego z nimi art. 1 § 1 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz.U. Nr 98, poz. 1070 ze zm.) wynika tzw. domniemanie właściwości sądów powszechnych we wszelkich sprawach sądowych, z zastrzeżeniem, że właściwość sądów administracyjnych, jest ograniczona do spraw wymienionych w ustawie, co oznacza, że sądy administracyjne właściwe są tylko wówczas, kiedy przepis szczególny tak stanowi. W obecnym stanie prawnym (wynikającym w szczególności z przepisów ustawy systemowej) istotnie zmieniającym obowiązujący dotychczas system ubezpieczeń społecznych, utrzymana została konstrukcja, według której pierwszeństwo przed regulacją zawartą w Kodeksie postępowania administracyjnego mają przepisy postępowania zawarte w ustawie systemowej, stanowiąc w jej art. 123, że w sprawach uregulowanych ustawą stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, chyba że ustawa stanowi inaczej. Ustawa ta nadto przewidziała odrębny, inny niż określony przez przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, tryb odwoławczy, wskazując w art. 83 ust. 2, że od decyzji organu rentowego wydanych w zakresie indywidualnych spraw dotyczących między innymi ustalania uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych oraz wymiaru tych świadczeń przysługuje odwołanie do właściwego sądu w terminie i według zasad określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego. Tak więc postępowanie przed Zakładem Ubezpieczeń Społecznych w sprawach rozstrzyganych w drodze decyzji podlega Kodeksowi postępowania administracyjnego, jednakże Kodeks ten przewiduje pierwszeństwo przepisów dotyczących ubezpieczeń, wskazując w art. 180 § 1, że w sprawach tych stosuje się przepisy Kodeksu „chyba, że przepisy dotyczące ubezpieczeń ustalają odmienne zasady postępowania w tych sprawach”. Przepis art. 181 k.p.a. natomiast wyłącza przepisy tego Kodeksu w zakresie, w jakim określają one organy odwoławcze, stanowiąc, że „organy odwoławcze w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych określają przepisy odrębne”. Z powyższego wynika, że w postępowaniu w sprawach z ubezpieczenia społecznego stosuje się zasady odmienne od wskazanych w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego,

w tym także odnoszące się do postępowania odwoławczego, a więc do właściwych organów odwoławczych i postępowania przed nimi. Trybowi odwoławczemu poświęcony jest art. 83 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, który określa w szczególności zasadę decyzyjnego rozstrzygnięcia spraw indywidualnych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ust. 1), zasadę trybu odwoławczego (od decyzji przysługuje odwołanie – „do właściwego sądu w terminie i według zasad określonych w przepisach kodeksu postępowania cywilnego” – (ust. 2). Ustanowiony sądowy tryb odwoławczy według przepisów Kodeksu postępowania cywilnego odnosi się – z jednym tylko wyjątkiem – do wszystkich decyzji Zakładu „w zakresie indywidualnych spraw”, jedynie przykładowo wymienionych w art. 83 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Kontroli sądów powszechnych – sądów ubezpieczeń społecznych nie podlegają tylko te decyzje organów administracji publicznej właściwych w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych, które zostały wydane w warunkach tzw. uznania administracyjnego (swobodnego uznania) i które – rodzajowo – zostały wyraźnie wskazane w przepisach ustaw ubezpieczeniowych jako niepodlegające odwołaniu. Ta odrębność trybu odwoławczego ustanowionego w systemie ubezpieczeń społecznych polega i na tym, że nie ma w nim administracyjnego postępowania w stadiach instancyjnych, bowiem wszystko na etapie postępowania administracyjnego należy do Zakładu, a jedynym środkiem odwoławczym jest „odwołanie do sądu”.

Sąd Najwyższy wskazał, że zgodnie z art. 10 ust. 1, 2, 3 oraz 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (ust. 1). Wniosek o wydanie interpretacji może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych (ust. 2). Przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązany przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie (ust. 3). Udzielenie interpretacji następuje w drodze decyzji, od której przysługuje odwołanie. Interpretacja zawiera wskazanie

prawkłowego stanowiska w sprawie wraz z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia (ust. 5). Stosownie zaś do art. 10a ustawy, interpretację wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania przez organ administracji publicznej lub państwową jednostkę organizacyjną kompletnego i opłaconego wniosku (ust. 1). Interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże nie może być on obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji (ust. 2). Jest ona (interpretacja) natomiast wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania – (ust. 3). Tak więc przedmiotem interpretacji mogą być przepisy dotyczące danin publicznych, do których nie mają zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) – (ust. 4). Z zestawienia treści art. 10 ust. 1 oraz art. 10a ust. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wynika przy tym, że jeśli wniosek o interpretację odnosi się do należności, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa, jest on rozpatrywany na podstawie przepisów tego aktu, natomiast - a *contrario* – jeśli dotyczy on innych danin, wówczas podlega rozpoznaniu według przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, przy czym unormowania tej ustawy nie zawierają żadnych wskazówek, według jakich przepisów należy prowadzić postępowanie zapoczątkowane tego rodzaju wnioskiem. W doktrynie przyjmuje się, że są to uregulowania Kodeksu postępowania administracyjnego (A. Kaźmierczak, Kolejne nowelizacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, PUG 2009 nr 10, s. 19). Odnośnie do samego wniosku o interpretację przepisów, to powinien on dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych i zawierać przedstawienie owego stanu faktycznego oraz stanowisko wnioskodawcy z kwestii prawnej wymagającej interpretacji. Zapadła w wyniku rozpoznania wniosku decyzja właściwego organu musi z kolei zawierać wskazanie prawdkłowego stanowiska w tym zakresie i jego uzasadnienie. Zakres i przedmiot sprawy o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa określa zatem treść wniosku wszczynającego postępowanie, a rolą organu prowadzącego to

postępowanie jest ocena stanowiska strony w spornej kwestii, nie zaś przedstawianie poglądów i wykładni przepisów odnoszących się do różnych sytuacji faktycznych. Istotą tego postępowania jest uzyskanie przez stronę wyjaśnienia treści przepisów prawa i ich zastosowania w odniesieniu do indywidualnej sytuacji wskazanej we wniosku. Organ wydający decyzję nie może więc ingerować w stan faktyczny opisany we wniosku, podważać go, uzupełniać czy zmieniać w oparciu o inne źródła lub wiedzę znaną mu z urzędu (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lipca 2009 r., II SAB/Go 8/09, LEX nr 523446, por. w tym zakresie także uzasadnienie postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 4 lutego 2011 r., II UZP 1/11, Biul. SN 2011 nr 2, poz. 17, w którym stwierdzono nadto, że: „W przypadku wniosków o interpretację przepisów z zakresu prawa ubezpieczeń społecznych nie można (...) zapominać o przewidzianym w art. 83 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (...) trybie zaskarżenia do sądu ubezpieczeń społecznych decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych zapadłych w indywidualnych sprawach z tego zakresu”).

Sąd Najwyższy podkreślił, że regulacja zawartą w art. 10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczy interpretacji indywidualnej w sprawach innych niż podatki danin publicznych oraz w sprawach składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, przy czym jest to regulacja całościowa i niezależna od regulacji zawartej w Ordynacji podatkowej, aczkolwiek na niej wzorowana (por. B. Draniewicz, Indywidualne interpretacje w zakresie prawa daninowego po nowelizacji, Przegląd Podatkowy 2009, nr 3, s. 31 i n.). Interpretacja wydawana na podstawie art. 10 i 10a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, nie będąc wiążącą dla przedsiębiorcy, jest jednak wiążąca dla organów administracji publicznej lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy, z tą jednak wyraźną różnicą w stosunku do przepisów Ordynacji podatkowej, że jest wydawana w formie decyzji, która to forma w swej podstawowej funkcji jest zarezerwowana dla rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty (art. 104 § 2 k.p.a.).

Z uwagi na zbliżony charakter regulacji indywidualnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów odnoszących się do danin publicznych innych niż podatki oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne i

regulacji indywidualnej interpretacji podatkowej w jej kształcie obowiązującym przed 1 lipca 2007 r. Sąd Najwyższy przytoczył wypowiedzi piśmiennictwa i orzecznictwa, które odnosiły się do charakteru prawnego tej instytucji. Wskazał, że za traktowaniem orzeczeń interpretacyjnych jako rozstrzygnięć o charakterze władczym, tzn. jako przyznających lub odmawiających przyznania określonych praw (w postaci gwarancji procesowych, że zastosowanie się do wyrażonego przez organ poglądu prawnego, niezależnie od jego prawidłowości, nie będzie stronie szkodzić), opowiada się zarówno doktryna jak i judykatura. W doktrynie przedstawiono pogląd, że nie można pomijać, iż sformułowanie takiego, a nie innego poglądu przez organ w trybie art. 14a Ordynacji podatkowej niewątpliwie kształtuje sytuację prawną podatnika w relacjach z organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej. Natura postanowienia interpretacyjnego powoduje, że mimo niestosowania przez organ interpretowanych przepisów, postanowienie tworzy określony stan prawny dla rozliczeń jego adresata. Wprowadzając instytucję wiążącej urzędowej interpretacji prawa podatkowego, ustawodawca przyznał stronom uprawnienie do domagania się od organów przedstawiania ich poglądów w formie kształtującej sytuację podatkową strony" (G. Dźwigała, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego - problemy postępowania*, Przegląd Podatkowy 2004, nr 11, s. 54). Doktryna określa postanowienia zawierające interpretacje aktami administracyjnymi wiążącymi jednostronnie, mającymi moc warunkową (uzależnioną od zastosowania się do nich podatnika, płatnika lub inkasenta (Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, PiP 2006, z. 4, s. 26).

Poglądy podobne do przedstawionych wyżej odnaleźć można również w orzecznictwie sądowym. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 5 grudnia 2005 r., sygn. akt I SA/GI 1341/05 – niepublikowanym (podobnie w wyroku z 25 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/GI 1760/05, niepublikowane) Sąd ten stwierdził, że wydana przez organ podatkowy interpretacja "bez wątplenia kształtuje sytuację prawną podatnika w relacji z organem podatkowym i organem kontroli skarbowej (...). Charakter postanowienia zawierającego interpretację powoduje, że jakkolwiek nie ma w nim elementu stosowania interpretowanego prawa, postanowienie tworzy określony stan prawny

w zakresie rozliczeń podatkowych wnioskodawcy (...). W tym kontekście rozstrzygnięcia interpretacyjne należy postrzegać jako przyznające lub odmawiające przyznania określonych uprawnień poprzez zagwarantowanie, że zastosowanie się do stanowiska organu podatkowego nie może podatnikowi szkodzić, niezależnie od prawidłowości tego stanowiska, co w konsekwencji powoduje objęcie tych rozstrzygnięć kontrolą sądów administracyjnych. (...). Z tych też względów rozstrzygnięcia interpretacyjne powinny być poddane pełnej kontroli sądowej, tzn. że kontrolą sądową należy objąć nie tylko formalnoprocesową stronę rozstrzygnięć, lecz także ocenę prawną dokonaną przez organy podatkowe w zaskarżonych rozstrzygnięciach". Nadto sąd podkreślił, że "żaden przepis ustawy regulującej zasady orzekania przez sądy administracyjne nie dopuszcza - z uwagi na przedmiot rozstrzygnięcia - ograniczenia kontroli sądowej tylko do zgodności wydanego rozstrzygnięcia z przepisami postępowania". W konsekwencji tych ustaleń, w obydwu wymienionych sprawach, sąd dokonał merytorycznej kontroli zgodności zaskarżonego orzeczenia z przepisami prawa materialnego (podobnie zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 28 września 2005 r., sygn. akt I SA/Kr 850/05, niepublikowany).

Sąd Najwyższy podkreślił, że prezentowane są także poglądy odmienne. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z 13 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/GI 1447/05 (niepublikowanym), stwierdził między innymi, że: "interpretacja wiąże w sprawie tylko organ podatkowy, a to zdaniem sądu przesądza o tym, że postanowienie zawierające interpretację nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, nie orzeka o prawach i obowiązkach strony, lecz jedynie przedstawia pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej. (...) Nie można (...) mówić o naruszeniu prawa materialnego poprzez dokonanie interpretacji przepisów, która nie wiąże strony i której konkretyzacja, czy indywidualizacja zależy od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Reasumując, oceny naruszenia prawa materialnego, w odniesieniu do danego podatnika, łącznie z zastosowaną przez organ interpretacją można będzie dokonać z chwilą, kiedy ta interpretacja zostanie zastosowana do określenia obowiązków strony. Na etapie samej interpretacji, zarzut naruszenia prawa materialnego jest przedwczesny i z tych też względów nie

zasługujący na uwzględnienie. Norma bowiem stanowiąca przedmiot opinii prawnej nie została zastosowana, a więc w konsekwencji nie miała wpływu na wynik sprawy (...)". Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z 3 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Sz 500/05 (niepublikowanym), w którym stwierdził, że uprawniony jest pogląd, iż urzędowa interpretacja nie jest przejawem działalności administracji publicznej o władczym charakterze, bo nie jest wiążąca dla strony. Interpretacja nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, stanowi jedynie pogląd organu interpretującego co do rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej. Przy czym nadanie interpretacji formy postanowienia (czy decyzji) nie zmienia charakteru samej interpretacji - nie staje się ona aktem stosowania prawa. W konsekwencji uznał, że element oceny prawnej organu podatkowego nie może podlegać ocenie sądowej, a zatem zarówno postanowienie organu podatkowego pierwszej instancji, zawierające interpretację, jak i rozstrzygnięcie organu odwoławczego mogą być uznane za naruszające prawo tylko wówczas, gdy są one niezgodne z przepisami normującymi wydawanie interpretacji, nie zaś przepisami, które są przedmiotem interpretacji. Interpretacja nie może bowiem naruszać prawa, które interpretuje (por. także np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 31 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 178/05, LEX nr 173744).

Również niektórzy przedstawiciele piśmiennictwa wyrazili pogląd, że interpretacja (na podstawie Ordynacji podatkowej) – pomimo nadania jej formy postanowienia – nie kształtuje bezpośrednio jakichkolwiek uprawnień lub obowiązków wnioskodawcy (B. Brzeziński, M. Masternak, Glosa do postanowienia WSA z dnia 15 listopada 2005 r., III S.A./Wa 2416/05, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 5, s. 409). Również J. Chlebowicz (Doradca Podatkowy 2006, nr 4, s. 44) wskazał, że wykładnia urzędowa, jaką w istocie jest wydawana przez organ podatkowy interpretacja, nie jest ani rozstrzygnięciem władczym, ani aktem stosowania prawa. Organ podatkowy nie ustanawia nią żadnej normy indywidualnej, lecz przedstawia jedynie swoją wykładnię treści przepisów prawa podatkowego oraz sposób ich zastosowania w odniesieniu do określonej indywidualnie sprawy. Nadanie przez ustawodawcę interpretacji formy

postanowienia nie zmienia jej charakteru, bowiem nie staje się ona aktem stosowania prawa, zważywszy chociażby na okoliczność, iż nie jest ona wiążąca dla podatnika.

Sąd Najwyższy podkreślił, że za oddziaływaniem interpretacji podatkowych na sferę praw ich adresatów (podatników, płatników i inkasentów) opowiedział się Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z dnia 30 października 2006 r., P 36/05 (OTK-A 2006, nr 9, poz. 129) stwierdził, że nie ulega wątpliwości, iż wydanie tego rodzaju aktu administracyjnego prowadzi do powstania "sprawy", której sądowe rozstrzygnięcie gwarantowane jest przez art. 45 Konstytucji. Powierzenie sądom merytorycznego rozpatrywania spraw dotyczących indywidualnych interpretacji podatkowych stanowi zatem przejaw realizacji tego przepisu Konstytucji. Co za tym idzie, sądowa kontrola interpretacji pod względem zgodności z prawem nie ogranicza się wyłącznie do badania zgodności interpretacji z prawem pod względem formalnym, ale badaniu powinna podlegać również zgodność interpretacji z prawem materialnym. Kwestię tę przesądził również Naczelny Sąd Administracyjny, który w uchwale siedmiu sędziów z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06 (ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27; z glosami: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Glosa 2007, nr 2, s. 126; T. Michalik, OSP 2008, z. 2, poz. 19; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Jur. Podat. 2007, nr 3, s. 74) stwierdził, że sąd administracyjny jest obowiązany do kontroli takich decyzji również z punktu widzenia poprawności merytorycznej dokonanych w nich interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego.

Zdaniem Sądu Najwyższego, również w odniesieniu do interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę składek na ubezpieczenie społeczne, akt ten określa w sposób istotny sytuację prawną wnioskodawcy. Wnioskodawca co prawda nie jest związany udzieloną interpretacją, ale nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji. Nadto interpretacja jest wiążąca dla organu rentowego i może zostać zmieniona wyłącznie w drodze wznowienia postępowania. Przedsiębiorca, zwracając się do organu rentowego o udzielenie takiej interpretacji, może wiązać z kształtem udzielonej

odpowiedzi decyzje w sferze płac i projektowanej polityki zatrudnienia; interpretacja ta może bowiem dotyczyć również zdarzeń przyszłych (planów przedsiębiorcy). Tym właśnie, zdaniem Sądu Najwyższego, uwarunkowane zostało rozstrzygnięcie ustawodawcy, że interpretacja ta w odróżnieniu od indywidualnych interpretacji podatkowych w ich obecnie obowiązującym kształcie przybiera formę decyzji. Chodziło bowiem o ustanowienie takiej formy, która będzie odpowiadała formie rozstrzygnięć indywidualnych spraw przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Od decyzji Zakładu zaś, zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przysługuje odwołanie do właściwego sądu w terminie i według zasad określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego, co sytuuje tę sprawę jako sprawę cywilną w znaczeniu formalnym, do rozpoznania której właściwy jest sąd powszechny (art. 1 i 2 k.p.c.). Decyzja w sprawie indywidualnej interpretacji, o której mowa w art. 10 i 10a ustawy o swobodzie gospodarczej, nie została bowiem wymieniona w art. 83 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, a tylko w odniesieniu do odwołań od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych wymienionych w tym przepisie stosuje się reguły określone w Kodeksie postępowania administracyjnego. Gdyby ustawodawca chciał utworzyć drogę sądownoadministracyjną dla rozpoznania odwołań od indywidualnych interpretacji z zakresu ubezpieczeń społecznych, to wzorowałby się przy kształtowaniu tej instytucji na obecnych (od 1 lipca 2007 r.) rozwiązaniach dotyczących interpretacji podatkowych, w których nie przybiera ona formy postanowienia ani decyzji, co do której po wezwaniu organu, który ją wydał do usunięcia naruszenia prawa, służy skarga do sądu administracyjnego (art. 52 § 3 w związku z art. 3 § 2 pkt 4a Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Sąd Najwyższy powołał się także na poglądy o właściwości sądu powszechnego do rozpoznawania odwołań od indywidualnych interpretacji z zakresu ubezpieczeń społecznych wyrażone w literaturze (A. Kaźmierczyk i K. Michałowska, Nowelizacja przepisu art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Przegląd Prawa Handlowego, 2008, nr 11, s. 36). Zaznaczył przy tym, że przedstawiane są też stanowiska odmiennie (C. Kosikowski, Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz, Warszawa 2009, s. 95; C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski,

Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX/el 2009), w których przyjmuje się, iż w stosunku do decyzji wydawanych w tych sprawach przez ZUS służy skarga administracyjna, która powinna być poprzedzona złożeniem wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy.

Dalej Sąd Najwyższy stwierdził, że niewątpliwie przyjęcie administracyjnej drogi rozpoznania odwołań od takich decyzji (w przedmiocie interpretacji) doprowadziłoby do sytuacji, w których te same kwestie musiałyby być rozstrzygane w niezależnych pionach sądownictwa. Taki dwugłos sądownictwa w państwie prawa jest niepożądany choćby z tego względu, że inaczej niż to ma miejsce w przypadku rozbieżności orzecznictwa sądów mieszczących się w jednym pionie sądownictwa, brak jest instytucjonalnych mechanizmów prawnych na usuwanie tych rozbieżności pomiędzy orzeczeniami sądów z różnych pionów. Należy również wskazać, że na podstawie art. 170 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi prawomocne orzeczenie sądu administracyjnego wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Jeżeli zatem do sądu powszechnego wpłynie odwołanie od decyzji organu rentowego w sprawie składek na ubezpieczenie społeczne i będzie ona oparta na takim samym stanie faktycznym, jaki został przedtem wskazany przez wnioskodawcę ubiegającego się interpretację, która po jej wydaniu stanowiła przedmiot rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, to sąd powszechny będzie związany stanowiskiem tego sądu (por. szerzej J. Broł, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego, Warszawa 2010, s. 169-170).

Zauważono także, że interpretacje odnoszące się do świadczenia składek na ubezpieczenie społeczne, oceniane merytorycznie przez sąd rozpoznający odwołanie od tej decyzji, zawierać muszą rozstrzygnięcie wykraczające poza tą ścisłą materię a dotyczące ubezpieczeń społecznych w szerokim rozumieniu, np. w zakresie rozstrzygnięcia, czy dana osoba jest w ogóle objęta ubezpieczeniem. Z tego też względu taką decyzję organu rentowego można kwalifikować jako decyzję, o której mowa w art. 476 § 2 k.p.c.

Zdaniem Sądu Najwyższego, stanowisko przyjmujące drogę sądową przed sądem powszechnym w sprawie odwołań od decyzji Zakładu Ubezpieczeń

Spółecznych w sprawach indywidualnych interpretacji przepisów z zakresu ubezpieczeń społecznych opiera się na wyjściowym założeniu, iż właściwe do wydania tych interpretacji są jednostki organizacyjne Zakładu, a nie Prezes Zakładu. Taką interpretację tego przepisu przyjmuje sam Zakład, co wynika z akt przedmiotowej sprawy, w której decyzję wydał ZUS – Oddział we W. (podobnie w sprawach II UZP 8/10 i II UZP 1/11, w których Sąd Najwyższy zajmował się pytaniami prawnymi w sprawie odwołań od decyzji w przedmiocie indywidualnych interpretacji przepisów prawa ubezpieczeń społecznych skierowanymi odpowiednio przez Sąd Apelacyjny w W. - decyzję wydał – Oddział w W. oraz przez Sąd Apelacyjny w G. - decyzję wydał – Oddział w B.). Za przyjęciem, że właściwe do wydawania przedmiotowych interpretacji są oddziały Zakładu, a nie Prezes, wskazuje także okoliczność, iż ustawodawca nie znowelizował art. 73 ust. 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, poprzez wyraźne wskazanie tej kompetencji dla Prezesa Zakładu, ani też nie uwidoczniał jej w statucie Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (por. rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 13 stycznia 2011 r. w sprawie nadania statutu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych, Dz.U. nr 18, poz. 93, oraz poprzednio obowiązujące: rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 lipca 2007 r. w sprawie nadania statutu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych, Dz.U. Nr 137, poz. 936, oraz rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 lutego 2008 r. w sprawie nadania statutu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych, Dz.U. Nr 28, poz. 164). Przede wszystkim jednak ustawodawca nie zmienił odpowiednio art. 83 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, który jest podstawowym przepisem w zakresie kompetencji do wydawania przez Zakład indywidualnych decyzji z zakresu ubezpieczeń społecznych. *De lege lata* jedyną decyzją dotyczącą indywidualnych spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych wydawaną przez Prezesa Zakładu jest więc decyzja w przedmiocie przyznania świadczenia w drodze wyjątku (art. 83 ust. 1, 2 i 4 w związku z art. 73 ust. 3 pkt 6 ustawy systemowej). Sąd Najwyższy powołał się także na uchwałę składu powiększonego składu Sądu Najwyższego z dnia 23 marca 2011 r., I UZP 3/10, której nadano moc zasady prawnej, stwierdzającą, że od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (organu rentowego) wydanej na podstawie art. 83a ust. 2 ustawy systemowej w przedmiocie nieważności decyzji przysługuje odwołanie do

właściwego sądu pracy i ubezpieczeń społecznych. Jego zdaniem, chociaż nie ma ona wprost odniesienia do rozpoznawanej sprawy, jednakże pozwala na wyrażenie stanowiska, że w sprawach z odwołania od decyzji organu rentowego w przedmiocie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne w jego indywidualnej sprawie (art. 10 ust. 1 ustawy o swobodzie gospodarczej) właściwy jest sąd pracy i ubezpieczeń społecznych.

Sąd Najwyższy rozpoznający przedmiotową skargę w całej rozciągłości podziela przedstawioną wyżej argumentację

Z tych względów na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. orzeczono jak sentencji.