

## **I GSK 1524/21**

Ustalenie na poczet którego zobowiązania składkowego płatnik dokonuje wpłaty

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 11 maja 2022 r.

I GSK 1524/21

### **Teza**

To zobowiązany decyduje, na poczet którego to zobowiązania (należności składkowych) dokonuje wpłaty. Jego wola ma więc decydujące znaczenie co do pokrycia zobowiązań z tytułu należności składkowych.

### **Skład sądu**

Dariusz Dudra

Henryk Wach (przewodniczący)

Piotr Kraczowski (sprawozdawca)

### **Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 11 maja 2022 r. na posiedzeniu niejawnym w Izbie Gospodarczej skargi kasacyjnej Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 lutego 2021 r. sygn. akt V SA/Wa 1715/20 w sprawie ze skargi "A." Sp. z o.o. we W. na decyzję Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych z dnia 4 sierpnia 2020 r. Nr (...) w przedmiocie ustalenia wysokości dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych oddał skargę kasacyjną.

### **Uzasadnienie**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA) wyrokiem z 19 lutego 2021 r., sygn. akt V SA/Wa 1715/20, w wyniku rozpoznania skargi A. sp. z o.o. we W. (dalej: spółka lub skarżąca) na decyzję Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej: Prezes PFRON lub organ) z 4 sierpnia 2020 r. Nr (...) w przedmiocie ustalenia wysokości dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych, uchylił zaskarżoną decyzję oraz decyzję ją poprzedzającą.

WSA orzekał w następujących okolicznościach sprawy.

Skarżąca spółka wystąpiła do PFRON z wnioskiem Wn-D o wypłatę miesięcznego dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za wrzesień 2018 r.

PFRON pismem z 6 grudnia 2018 r. poinformował spółkę, że wyliczona przez organ wysokość przysługującego miesięcznego dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za wrzesień 2018 r. wynosi 0,00 zł.

Spółka 7 grudnia 2018 r. zwróciła się do PFRON z wnioskiem o wydanie decyzji o wysokości dofinansowania za wrzesień 2018 r.

Prezes PFRON decyzją z 11 czerwca 2019 r. ustalił skarżącej wysokość miesięcznego dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za wrzesień 2018 r. na kwotę 0,00 zł.

Spółka zwróciła się do organu z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy.

Pismem z 24 lipca 2019 r. organ wezwał spółkę do udzielenia informacji i złożenia dokumentów. W odpowiedzi skarżąca wyjaśniła, że wynagrodzenia pracowników niepełnosprawnych za wrzesień 2018 r. zostały ujęte w deklaracji ZUS DRA za październik 2018 r. i przedłożyła deklarację ZUS DRA za październik 2018 r., potwierdzenie wpłaty 15 listopada 2018 r. kwoty 525,689,25 zł na rzecz ZUS oraz pismo do ZUS, w którym skarżąca zwraca się o potwierdzenie opłacenia składek ZUS za październik 2018 r. za wymienionych pracowników niepełnosprawnych.

Pismem z 2 września 2019 r. organ zwrócił się do ZUS z zapytaniem, jak została rozliczona 525.689,25 zł wpłacone przez spółkę 15 listopada 2018 r. ZUS odpowiedział, że ww. wpłata pokryła należności za następujące okresy składkowe: 93.536,99 zł na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych (FUS) za listopad 2018 r., 292.530,42 zł na FUS za październik 2018 r., 59.418,88 zł na Fundusz Ubezpieczeń Zdrowotnych (FUZ) za wrzesień 2018 r., 798,05 zł na Fundusz Pracy (FP) i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP) za wrzesień 2018 r., 62.202,09 zł na FUZ za październik 2018 r., 16.684,82 zł na FP i FGŚP za wrzesień 2018 r., a kwota 518,00 zł rozliczyła odsetki.

Skarżąca pismem z 20 grudnia 2019 r. poinformowała, że wszelkie zobowiązania wobec ZUS za wrzesień 2018 r. w stosunku do zatrudnionych przez nią osób niepełnosprawnych, co do których ubiega się o dofinansowanie były terminowo i w całości uregulowane. Od stycznia 2018 r. wpłaty składek dokonywane są jednym przelewem, a ZUS dokonuje podziału wpłat na poszczególne Fundusze w sposób dla spółki niezrozumiały. Przelew do ZUS za październik 2018 r. z 15 listopada 2018 r. pokrywa się z deklaracją ZUS DRA za październik 2018 r., co jest dowodem opłacenia składek ZUS w całości. W okresie tym nie było żadnych korekt deklaracji co do pracowników niepełnosprawnych.

Prezes PFRON decyzją z 4 sierpnia 2020 r. utrzymał w mocy decyzję własną z 11 czerwca 2019 r.

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że zgodnie z [art. 26a ust. 1a1 pkt 3](#) ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2020 r. [poz. 426](#) ze zm.; dalej: ustawa o rehabilitacji), miesięczne dofinansowanie do wynagrodzenia pracownika niepełnosprawnego ze środków Funduszu nie przysługuje pracodawcy, jeżeli miesięczne koszty płacy zostały poniesione przez pracodawcę z uchybieniem terminów, wynikających z odrębnych przepisów, przekraczającym 14 dni. Koszty płacy oznaczają wynagrodzenie brutto oraz finansowane przez pracodawcę obowiązkowe składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe naliczone od tego wynagrodzenia i obowiązkowe składki na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Kwota miesięcznych należnych składek opłaconych z uchybieniem terminu nie może przekroczyć wysokości 2% składek należnych za dany miesiąc.

Organ wyjaśnił, że kolejność zaliczania wpłat składek na poszczególne fundusze oraz innych należności, do których poboru jest zobowiązany ZUS, jeżeli płatnik składek opłaca je i przekazuje do ZUS, za okres objęty postępowaniem określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2017 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2017 r. [poz. 1831](#); dalej: rozporządzenia RM z 21 września 2017 r.). Rozliczenia dokonuje się proporcjonalnie i w określonej kolejności, a jeżeli na koncie płatnika figuruje zaległość, wpłata z tytułu składek jest z urzędu zaliczona najpierw na pokrycie należności o najwcześniejszym terminie płatności. Wpłaty bieżące, co do zasady, są regulowane dopiero po spłaceniu całego zadłużenia. Z tego względu potwierdzenie dokonania wpłaty na rzecz ZUS z 15 listopada 2018 r. nie jest wystarczającym dowodem opłacenia w całości i w terminie składek ZUS za październik 2018 r., ponieważ wpłata ta nie została w całości zaliczona na poczet zobowiązania za ten miesiąc. ZUS mógł i zaksięgował tę wpłatę na inne okresy, o czym poinformował PFRON w piśmie z 12 września 2019 r.

Organ stwierdził, że spółka powinna opłacić składki ZUS za październik 2018 r. do 15 listopada 2018 r. Po doliczeniu do tego terminu 14 dni opóźnienia, ostateczny termin opłacenia składek ZUS, który nie skutkowałby utratą dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych za październik 2018 r., przypadał na 29 listopada 2018 r. Z zebranego w sprawie materiału dowodowego wynika, że składki ZUS za październik 2018 r. zostały ostatecznie, w całości opłacone 14 grudnia 2018 r. Zgodnie z pismem ZUS z 11 stycznia 2019 r. spółka zadeklarowała za październik 2018 r. kwotę składek w wysokości 538.441,53 zł. Kwota składek opłaconych z uchybieniem terminu przekraczającym 14 dni wynosi 80.857,01 zł, tj. powyżej 2% całości składek ZUS. Organ musiał więc ustalić spółce wysokość miesięcznego dofinansowania za wrzesień 2018 r. w kwocie 0,00 zł.

WSA uwzględnił skargę spółki i uchylił decyzje obu instancji.

W motywach wyroku WSA wskazał, że miesięczne dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych przysługuje pracodawcy po spełnieniu warunków określonych w art. 26a-26c ustawy o rehabilitacji.

WSA przypomniał, że w sprawie sporna jest kwestia związana z opłaceniem należności składkowych.

Zgodnie z [art. 47 ust. 1](#) ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2020 r. [poz. 266](#) ze zm.; dalej: *usus*) – płatnik składek przesyła w tym samym terminie deklarację rozliczeniową, imienne raporty miesięczne oraz opłaca składki za dany miesiąc, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2a i 2b, nie później niż: 1) do 10 dnia następnego miesiąca - dla osób fizycznych opłacających składkę wyłącznie za siebie; 2) do 5 dnia następnego miesiąca - dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; 3) do 15 dnia następnego miesiąca - dla pozostałych płatników.

W konsekwencji rozstrzygnięcie sporu sprowadza się do ustalenia, czy skarżąca poniosła obowiązkowe składki za pracowników niepełnosprawnych objętych wnioskiem Wn-D za wrzesień 2018 r. – w terminie określonym w art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji.

WSA uznał, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie pozwalał na przyjęcie stanowiska zaprezentowanego przez organ.

Przede wszystkim WSA nie zgodził się z dokonaną przez Prezesa PFRON wykładnią art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji. Z zaskarżonej decyzji wynika, że dla ustalenia terminów opłacenia składek należy przyjąć daty rozliczenia składek przez ZUS na poszczególne fundusze, zgodnie z zasadami wynikającymi z § 12 rozporządzenia RM z 21 września 2017 r. WSA wskazał, że w art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji ustawodawca posłużył się zwrotem "poniesione" – w odniesieniu do wynikającego z art. 47 ust. 1 *usus* obowiązku pracodawcy opłacenia składek za dany miesiąc. Językowa wykładnia tego przepisu przemawia zatem za przyjęciem, że chodzi o faktyczne poniesienie składek, czyli ich opłacenie przez pracodawcę, nie zaś o ich rozliczenie czy zaksięgowanie przez ZUS. Przemawia za tym również wykładnia celowościowa, skoro wprowadzenie tego przepisu do ustawy o rehabilitacji miało służyć dyscyplinowaniu pracodawców w terminowym ponoszeniu kosztów płacy pracowników niepełnosprawnych za dany okres rozliczeniowy.

WSA dodał, że z literalnego brzmienia art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji nie wynika, by jego dyspozycją objęte zostało posiadanie przez pracodawcę "zaległości" z tytułu opłacania składek w rozumieniu przepisów *usus*. Ustawodawca postanowił bowiem, że pracodawca traci uprawnienie do dofinansowania nie z chwilą powstania zaległości w ZUS, ale dopiero wraz z przekroczeniem terminu poniesienia składek o 14 dni. Pozwala to zatem przyjąć, że to nie kwestia posiadania zaległości w ZUS jest przedmiotem postępowania w sprawie zwrotu dofinansowania do wynagrodzeń

pracowników niepełnosprawnych. Prezes PFRON ma kontrolować jedynie to, czy pracodawca ponosi koszty płacy za dany okres rozliczeniowy w terminie wynikającym z art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji, a nie to czy pracodawca posiada zaległości składowe i z jakich wpłat są one rozliczane przez ZUS. WSA stwierdził, że nie można więc traktować przepisu art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji jako elementu systemu ubezpieczeń społecznych sensu stricto, będącego niejako dodatkowym instrumentem wykorzystywanym dla zapewnienia prawidłowości rozliczenia kont płatnika/ubezpieczonego przez ZUS. W tym zakresie kompetencje Prezesa PFRON i ZUS nie pokrywają się, a postępowania prowadzone przez te organy nie są tożsame. Ponadto omawiany przepis dotyczy wyłącznie składek należnych za okres objęty wnioskiem o dofinansowanie wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych. A contrario nieterminowe ponoszenie kosztów płacy za okresy nieobjęte wnioskiem o dofinansowanie, jak i nieterminowe ponoszenie kosztów płacy za innych pracowników niż pracownicy niepełnosprawni wyryka się z dyspozycji art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji. Z tego wszystkiego płynie więc wniosek, że rozliczenia dokonywane przez ZUS, w tym zaliczanie z urzędu wpłat dokonywanych przez pracodawcę na zaległości składowe, przy zastosowaniu przepisów adekwatnych dla tych rozliczeń, nie powinny mieć wpływu na ustalenia Prezesa PFRON dotyczące terminu pokrycia składek za dany okres rozliczeniowy, w którym pracodawca otrzymał dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych.

W rezultacie WSA stwierdził, że Prezes PFRON obowiązany jest do ustalenia terminowego poniesienia kosztów płacy, co winno nastąpić w samodzielnie przeprowadzonym postępowaniu. W postępowaniu tym Prezes PFRON nie może jednak opierać się wyłącznie na informacjach istotnych z punktu widzenia kompetencji ZUS, a więc brać pod uwagę późniejsze rozliczenia kont płatników/ubezpieczonych, do których dokonywania właściwy jest ZUS. W razie wątpliwości, co do terminowego ponoszenia składek przez pracodawcę – od niego w pierwszej kolejności domagać się przedstawienia dowodów poniesienia kosztów płacy – w odniesieniu do składek ZUS – w postaci potwierdzenia przelewu na rachunek ZUS środków pieniężnych tytułem składek oraz deklaracji ZUS DRA za dany okres rozliczeniowy. W sytuacji, gdy dokumenty bankowe, które posiadają przecież walor dokumentów urzędowych ([art. 95 ust. 1](#) ustawy Prawo bankowe), będą potwierdzały pokrycie w całości należnych składek za dany okres rozliczeniowy (wynikających z deklaracji ZUS DRA), to za wystarczające do ustalenia daty poniesienia składek uznać można oparcie się na tych dokumentach. Natomiast występowanie do ZUS o informacje dotyczące poniesienia składek staje się zasadne dopiero w sytuacji nieprzedstawienia przez pracodawcę ww. dokumentów, ewentualnie w razie powzięcia przez Prezesa PFRON wątpliwości co do ich mocy dowodowej. W tym ostatnim zaś przypadku, uzyskanie informacji z ZUS nie zwalnia organu od ich oceny, w szczególności od zbadania, czy wskazane przez ZUS dane dotyczą właściwego okresu rozliczeniowego i czy potwierdzają faktyczne daty poniesienia składek, a nie daty

dokonania ich rozliczenia przez ZUS, czyli daty wpłat, które w wyniku księgowania zostały zaliczone przez ZUS na poczet składek za dany okres, choć w istocie nie były poniesione przez pracodawcę tytułem składek za ten okres.

WSA stwierdził, że w niniejszej sprawie kwestia opłacenia składek za październik 2018 r. budzi wątpliwości. Spółka do skargi dołączyła pismo ZUS, z którego wynika, że należności wynikające ze złożonej deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA za m-c październik 2018 r. opłaciła w prawidłowej wysokości oraz terminowo. Zatem Prezes PFRON powinien był ustalić, czy spółka poniosła koszty płacy pracowników niepełnosprawnych z uchybieniem terminów wynikających z odrębnych przepisów, przekraczającym 14 dni. Organ takiego ustalenia w sprawie nie dokonał, a co najmniej nie dał temu wyrazu w uzasadnieniach do wydanych przez siebie decyzji.

WSA dodał, że zgodnie z art. 66 ustawy o rehabilitacji, w sprawach nieunormowanych przepisami ustawy stosuje się Kodeks postępowania administracyjnego. Następnie wskazał na zasady prowadzenia postępowania administracyjnego określone w przepisach o jakich mowa w [art. 7](#), [art. 11](#) i [art. 77 § 1](#) KPA, a także prawidłowości uzasadnienia decyzji zgodnie z [art. 107 § 3](#) KPA. Ponadto WSA stwierdził, że dowód przedstawiony przez ZUS ma walor dokumentu urzędowego, jednak jak każdy dowód podlega ocenie przez gospodarza postępowania, w tym wypadku przez Prezesa PFRON i w wypadku, gdy treść dowodu w sposób niepełny odzwierciedla stan faktyczny, albo też temu dowodowi przeczą inne dowody, także z dokumentów (np. przedstawione przez stronę), to organ winien dokonać ich oceny i ewentualnie wyjaśnić powody rozbieżności oraz je przedstawić w decyzji.

Z tych wszystkich względów WSA uznał, że Prezes PFRON dopuścił się zarówno naruszenia przepisów postępowania administracyjnego, tj. [art. 7](#), [art. 77 § 1](#) i [art. 107 § 3](#) KPA, jak również błędnej interpretacji przepisu prawa materialnego, tj. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji, które to naruszenia miały istotny wpływ na wynik sprawy.

W tym stanie rzeczy WSA uchylił decyzje obu instancji na podstawie [art. 145 § 1 pkt 1 lit. a\)](#) i c) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. [poz. 2325](#) ze zm.; dalej: PostAdmU).

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku Prezes PFRON wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego wg norm prawem przepisanych. Oświadczył także, że zrzeka się przeprowadzenia rozprawy.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił:

I. na podstawie [art. 174](#) PostAdmU naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 26a ust. 1a1 pkt 3 w zw. z art. 2 pkt 4a ustawy o rehabilitacji polegające na przyjęciu, że obowiązek terminowego poniesienia kosztów płacy określony



w art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji, stanowiący warunek uzyskania dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych, który według informacji uzyskanych z ZUS nie został realnie spełniony (z uwagi na ustawową konieczność zaliczenia poniesionych kosztów składek - na ubezpieczenia społeczne na zobowiązania wcześniejsze/zaległości płatnika) należy uznać za spełniony, mimo że realnie zapłacone składki nie pokrywają składek należnych od zatrudnionych osób niepełnosprawnych za okres będący przedmiotem rozstrzygnięcia sądu, tj. wrzesień 2018 r. oraz poprzez błędne uznanie, że to płatnik/strona decyduje na poczet jakiej należności składkowej dokonuje zapłaty, podczas gdy zmiana ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych obowiązująca od 1 stycznia 2018 r. zasadę tę zmieniła;

II. na podstawie [art. 174 pkt 2](#) PostAdmU naruszenie przepisów postępowania, w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie naruszenie:

1) [art. 141 § 4](#) PostAdmU polegające na nieprawidłowym uzasadnieniu wyroku, tj. braku uzasadnienia prawnego w zakresie wskazania podstawy prawnej i wyjaśnienia toku rozumowania sądu, które pozwoliłoby zrozumieć adresatom, dlaczego sąd uznał, że Prezes PFRON, jest zobowiązany do samodzielnych ustaleń związanych z zakresem działalności ZUS w przedmiocie ustalenia terminów i wysokości ponoszenia przez pracodawcę kosztów płacy w stosunku do obowiązkowych składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe, składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, na użytek postępowania o wypłatę miesięcznego dofinansowania pracodawcy do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych ze środków PFRON, co nie pozwala na kontrolę kasacyjną orzeczenia, natomiast w przypadku zastosowania się organu do poglądu sądu może doprowadzić do załatwienia sprawy niezgodnie z obowiązującym prawem;

2) [art. 145 § 1 pkt 1 lit. c\)](#). PostAdmU w zw. z [art. 7](#), [art. 77 § 1](#) i [art. 80](#) KPA polegające na uwzględnieniu skargi w wyniku błędnego uznania, że w postępowaniu prowadzonym w celu ustalenia należnego dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych, organ nie zebrał wszystkich niezbędnych dowodów i nie dokonał na ich podstawie samodzielnego ustalenia, czy strona poniosła koszty płacy pracowników niepełnosprawnych z uchybieniem terminów wynikających z odrębnych przepisów, co miało istotny wpływ na treść orzeczenia, bowiem gdyby sąd przyjął (zgodnie z zasadami logiki, wiedzy i doświadczenia życiowego), że organ w istocie zebrał w sposób wyczerpujący materiał dowodowy i w świetle obowiązujących przepisów (zarówno ustawy o rehabilitacji jak i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) w sposób prawidłowy poczynił te ustalenia, to w konsekwencji oddaliłby skargę;

3) [art. 145 § 1 pkt 1 lit. c\)](#). PostAdmU w zw. z [art. 8](#) i [art. 107 § 3](#) KPA polegające na uwzględnieniu skargi w wyniku błędnego uznania, że w przedmiotowym postępowaniu organ niesłusznie zastosował przepisy art. 26a ust. 1a1 pkt 3 i art. 26a ust. 4 ustawy o

rehabilitacji i zmienił ich interpretację, co miało istotny wpływ na treść orzeczenia, bowiem gdyby sąd przyjął (zgodnie z zasadami logiki, wiedzy oraz na podstawie przepisów prawa), że w realiach prowadzonego postępowania i w obowiązującym stanie prawnym niespełnienie warunków z art. 26a ust. 1a1 pkt 3 i art. 26a ust. 4 ustawy o rehabilitacji w stosunku do kosztów płacy pracowników niepełnosprawnych jest równoznaczne z niespełnieniem warunków do otrzymania dofinansowania do wynagrodzeń zatrudnionych osób niepełnosprawnych, a zatem nie doszło do zmiany interpretacji przepisów ustawy o rehabilitacji, to w konsekwencji oddaliłby skargę;

4) [art. 141 § 4](#) PostAdmU, poprzez ogólnikowe, lakoniczne i niespójne - wewnętrznie sprzeczne, bez wskazania zastosowanych przepisów oraz wyjaśnienia przyjętego przez sąd sposobu ich wykładni i zastosowania uzasadnienia wyroku, w szczególności poprzez wskazanie na braki w postępowaniu dowodowym polegające na przyjęciu za podstawę w rozpoznaniu sprawy przez organ wyłącznie dokumentu urzędowego z pominięciem dowodu przelewu bankowego i powołanie się na nieustalenie okoliczności istotnych w sprawie, a następnie – bez wyjaśnienia podstaw takiego wnioskowania i bez wskazania na treści jakich przepisów oparł się sąd – wskazanie, w sposób wiążący organ przy ponownym rozpoznaniu sprawy, że organ samodzielnie ustali, w jakiej dacie pracodawca poniósł (opłacił) należne za dany miesiąc składki za pracowników niepełnosprawnych, podczas gdy wada ta nie pozwala na kontrolę kasacyjną orzeczenia, natomiast w przypadku zastosowania się organu do poglądu sądu może doprowadzić do załatwienia sprawy niezgodnie z obowiązującym prawem.

Spółka odpowiedzi na skargę kasacyjną nie złożyła.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Zgodnie z [art. 182 § 2](#) PostAdmU. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym, gdy strona, która ją wniosła, zrzekła się rozprawy, a pozostałe strony, w terminie czternastu dni od dnia doręczenia skargi kasacyjnej, nie zażądały przeprowadzenia rozprawy. Wobec tego, że z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie, Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznał skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym.

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

W rozpoznawanej sprawie skargę kasacyjną oparto na obydwu podstawach kasacyjnych wymienionych w [art. 174](#) PostAdmU, a mianowicie na naruszeniu prawa materialnego oraz na naruszeniu przepisów postępowania.

W pierwszej kolejności należy się odnieść do zarzutów naruszenia prawa materialnego. Prawidłowe przeprowadzenie postępowania administracyjnego uzależnione jest bowiem od uwzględnienia treści regulacji prawa materialnego mających zastosowanie w sprawie. To przepisy prawa materialnego determinują przebieg postępowania dowodowego



(określają, co i jakimi środkami dowodowymi powinno zostać dowiedzione), które jest przecież prowadzone w celu ustalenia stanu faktycznego sprawy.

Na usprawiedliwienie nie mogły zasługiwać zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego, sformułowane w pkt I petitum skargi kasacyjnej, tj. zarzuty naruszenia art. 26a ust. 1a1 pkt 3 w zw. z art. 2 pkt 4a ustawy o rehabilitacji.

Zgodnie art. 2 pkt 4a tego aktu prawnego ilekroć w ustawie jest mowa o kosztach płacy - oznacza to wynagrodzenie brutto oraz finansowane przez pracodawcę obowiązkowe składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe naliczone od tego wynagrodzenia i obowiązkowe składki na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Solidarnościowy. Z kolei zgodnie z art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji miesięczne dofinansowanie nie przysługuje jeżeli miesięczne koszty płacy zostały poniesione przez pracodawcę z uchybieniem terminów, wynikających z odrębnych przepisów, przekraczającym 14 dni, z zastrzeżeniem ust. 1a2.

W tej sprawie WSA zakwestionował dokonaną przez Prezesa PFRON wykładnię przepisu art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji. Z uzasadnienia zaskarżonej decyzji wynika, że w ocenie organu, dla ustalenia terminów opłacenia składek należy przyjąć daty rozliczenia składek przez ZUS na poszczególne fundusze, zgodnie z zasadami wynikającymi z § 12 rozporządzenia RM z 21 września 2017 r. WSA podkreślił, że w art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji ustawodawca posłużył się zwrotem "poniesione" – w odniesieniu do wynikającego z art. 47 ust. 1 usus obowiązku pracodawcy opłacenia składek za dany miesiąc. W ocenie WSA językowa wykładnia tego przepisu przemawia zatem za przyjęciem, że chodzi o faktyczne (rzeczywiste) poniesienie składek, czyli ich opłacenie przez pracodawcę, nie zaś o ich rozliczenie czy zaksięgowanie przez ZUS. Przemawia za tym również wykładnia celowościowa, skoro wprowadzenie tego przepisu do ustawy o rehabilitacji niewątpliwie miało służyć dyscyplinowaniu pracodawców w terminowym ponoszeniu kosztów płacy pracowników niepełnosprawnych za dany okres rozliczeniowy.

Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podziela stanowisko WSA w kwestii wykładni art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji. Odnosząc się do potocznego znaczenia zwrotu "poniesiony", który jest budulcem ww. przepisu prawa zaznaczyć należy, że pojęciu temu odpowiada zwrot "zostać obciążonym", "obciążonym czymś" (zob. <https://sjp.pwn.pl/sjp/poniesc;2504544.html>). W Nowym słowniku języka polskiego pod red. E. Sobol mówi się wprost w zakresie pojęcia "ponieść" o ponoszeniu wydatków (por. E. Sobol red. Nowy słownik języka polskiego. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003 r., s. 712).

Należy zatem dojść do wniosku, że z perspektywy art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji poniesienie przez pracodawcę miesięcznych kosztów płacy oznacza

faktyczne (rzeczywiste) poniesienie tych świadczeń, w tym ich zapłatę, przez pracodawcę, a nie ich rozliczenie czy zaksięgowanie przez ZUS.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że przyjęcie przez organy administracyjne, że poniesienie przez pracodawcę miesięcznych kosztów płacy w rozumieniu art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji oznacza dopiero ich rozliczenie lub zaksięgowanie przez ZUS stanowi nadinterpretację związaną z przekroczeniem granicy wykładni językowej w ramach możliwego sensu słów użytych w analizowanym przepisie prawa. Stanowisko organu administracyjnego w tej sprawie byłoby zasadne, gdyby ustawodawca uzależnił dofinansowanie miesięczne nie od poniesienia miesięcznych kosztów płacy, ale od wygaśnięcia zobowiązań związanych z miesięcznymi kosztami pracy. W polskim prawie finansowym pojęcia "poniesienia kosztów płacy" nie można utożsamiać z pojęciem "wygaśnięcia zobowiązań związanych z kosztami pracy".

Wypada też zauważyć, że prawodawca w rozporządzeniu RM z 21 września 2017 r. dotyczącym rozliczania składek w zakresie zachowywania posługuje się pojęciem "pokrycia", co jednoznacznie przekonuje, że działanie to prowadzi do zaspokojenia należności składkowych, ich wygaśnięcia. Podkreślić zatem trzeba, że ustawodawca w treści art. 26a ust. 1a1 pkt 3 mówi o poniesieniu kosztów płacy, a nie o pokryciu należności, ich zaspokojeniu czy też wygaśnięciu.

Istotna dla rozstrzygnięcia sprawy jest też treść art. 31 *usus*, z którego to przepisu wynika, że do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio: [art. 7a](#), [art. 12](#), [art. 26](#), [art. 29 § 1 i 2](#), [art. 33-33b](#), [art. 38a](#), [art. 51 § 1](#), [art. 55](#), [art. 59 § 1 pkt 1, 3, 4, 8 i 9](#), [art. 60 § 1](#), [art. 61 § 1](#), [art. 62 § 1, 3 i 5](#), [art. 62b § 1 pkt 2 i § 3](#), [art. 72 § 1 pkt 1 i 4 i § 2](#), [art. 73 § 1 pkt 1 i 5](#), [art. 77b § 1 i 2](#), [art. 91](#), [art. 93](#), [art. 93a-93c](#), [art. 93e](#), [art. 94](#), [art. 97 § 1 i 1a](#), [art. 97a § 1-3](#), [art. 98 § 1 i § 2 pkt 1, 2, 5 i 7](#), [art. 100](#), [art. 101](#), [art. 105 § 1 i 2](#), [art. 106 § 1-3](#), [art. 107 § 1, 1a, § 2 pkt 2 i 4 i § 3](#), [art. 108 § 1, 3 i 4](#), [art. 109 § 1](#) w zakresie [art. 29](#), [art. 109 § 2 pkt 1](#), [art. 110 § 1, § 2 pkt 2 i § 3](#), [art. 111 § 1-4 i § 5 pkt 1](#), [art. 112 § 1-5](#), [art. 112b-114](#), [art. 115-117](#), [art. 117d](#), [art. 118 § 1](#) oraz [art. 119](#) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Ze znajdującego odpowiednie zastosowanie do należności składkowych art. 62 § 1 *op* wynika natomiast, że jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, dokonaną wpłatę, z zastrzeżeniem § 2, zalicza się na poczet podatku, poczynsz od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatek wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty.

Mając na względzie wskazane wyżej przepisy rozporządzenia dotyczącego rozliczania składek oraz powołany przepis ustawy Ordynacja podatkowa dotyczący zaliczania wpłat dokonanych przez zobowiązanego, stwierdzić należy, że do tej relacji zachodzącej pomiędzy tymi przepisami znajduje zastosowanie zasada *lex superior derogat legi inferiori* (norma hierarchicznie wyższa uchyla normę niższą).

Wynika zatem z powyższego w sposób jednoznaczny, że to zobowiązany decyduje, na poczet którego to zobowiązania (należności składkowych) dokonuje wpłaty. Jego wola ma więc decydujące znaczenie co do pokrycia zobowiązań z tytułu należności składkowych.

Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę, że przyjęcie poglądu przeciwnego może doprowadzić do niepożądanego stanu polegającego na ciągłej niepewności pracodawcy w zakresie terminowego poniesienia składek. Nie można przecież wykluczyć, że na skutek rozliczeń dokonywanych przez ZUS (tak z urzędu, jak i w wyniku korekt składanych przez płatnika), wpłaty dokonywane przez pracodawcę byłyby przeksięgowywane wielokrotnie i zaliczane na najstarsze zaległości w ZUS, w tym również zaległości przedawnione, zatem nierodzące żadnych negatywnych konsekwencji z punktu widzenia płatnika składek, natomiast zmieniające jego sytuację z perspektywy pracodawcy, który otrzymał dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych.

Mając na uwadze powyższe zarzuty naruszenia art. 26a ust. 1a1 pkt 3 w zw. z art. 2 pkt 4a ustawy o rehabilitacji oceniono jako nieuzasadnione.

W zasadzie konsekwencją nieuwzględnienia zarzutów natury materialnoprawnej jest nieuwzględnienie zarzutów natury procesowej.

W pierwszej kolejności jednak odnosząc się do zarzutu naruszenia [art. 141 § 4](#) PostAdmU należy podkreślić, że przepis ten ma charakter formalny i określa niezbędne elementy, jakie powinno zawierać uzasadnienie wyroku. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wszystkie wskazane wyżej elementy. W szczególności WSA przedstawił przyjęty stan faktyczny i stanowiska stron. Dokonał wykładni przepisów mających zastosowanie w sprawie, odnosząc je do przyjętego stanu faktycznego, zatem przedstawił i wyjaśnił podstawę prawną rozstrzygnięcia. Zauważyć ponadto należy, że wadliwość uzasadnienia wyroku może stanowić przedmiot skutecznego zarzutu kasacyjnego z [art. 141 § 4](#) PostAdmU jedynie wówczas, gdy uzasadnienie sporządzone jest w taki sposób, że niemożliwa jest kontrola instancyjna zaskarżonego wyroku (por. wyroki NSA z: 8 sierpnia 2019 r. sygn. akt [I GSK 1318/18](#), 12 października 2010 r. sygn. akt [II OSK 1620/10](#), 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt [I FSK 1002/11](#); dostępne na: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl); pozostałe cytowane orzeczenia tamże), co w niniejszej sprawie nie zachodzi. Analiza treści zaskarżonego wyroku, zarówno w odniesieniu do warstwy faktycznej, jak i prawnej, nie daje podstaw, aby twierdzić, że nie spełnia on określonych przywołanym przepisem wymogów konstrukcyjnej poprawności. Podkreślenia wymaga, że konstrukcja uzasadnienia zaskarżonego wyroku umożliwia jego weryfikację przez Naczelny Sąd Administracyjny, co potwierdza tylko stanowisko o braku naruszenia [art. 141 § 4](#) PostAdmU. Natomiast fakt, że skarżący kasacyjnie nie zgadza się co do meritum z uzasadnieniem

zaskarżonego wyroku nie stanowi podstawy do kwestionowania tego orzeczenia przywołując naruszenie [art. 141 § 4](#) PostAdmU. Z kolei podstawa prawna orzeczenia, czego najprawdopodobniej nie dostrzegł autor skargi kasacyjnej, została wskazana na ostatniej stronie uzasadnienia zaskarżonego wyroku. WSA uchylił zaskarżoną decyzję, o czym orzekł na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c). PostAdmU, w punkcie pierwszym sentencji wyroku.

Niezasadne okazały się zarzuty dotyczące naruszenia [art. 7](#), [art. 77 § 1](#) i [art. 80](#) KPA oraz [art. 8](#) i [art. 107 § 3](#) KPA. Skoro bowiem Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do wniosku, że z punktu widzenia art. 26a ust. 1a1 pkt 3 ustawy o rehabilitacji istotne jest ustalenie daty rzeczywistej zapłaty przez pracodawcę miesięcznych kosztów płacy, a nie daty ich rozliczenia czy zaksięgowania przez ZUS, przedmiotem ustaleń w postępowaniu dowodowym powinny być okoliczności związane z ustaleniem daty faktycznej zapłaty, a nie daty ich rozliczenia czy zaksięgowanie przez ZUS. W tej sprawie niewątpliwie organy administracyjny oparły się na informacjach z ZUS odnoszących się do rozliczenia i zaksięgowania przez ten podmiot poszczególnych wpłat dokonanych przez skarżącego.

Dodać należy, że niniejsze rozstrzygnięcie jest kolejnym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w sprawach o tożsamy stan faktyczny i prawny reprezentuje jednolitą linię orzecniczą (por. np. wyroki NSA z: 8 grudnia 2021 r. sygn. akt [I GSK 975/21](#), 2 marca 2022 r. sygn. akt [I GSK 1535/21](#), 4 marca 2022 r. sygn. akt [I GSK 18/22](#), 16 marca 2022 r. sygn. akt [I GSK 1523/21](#)).

Mając powyższe na względzie Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie [art. 184](#) PostAdmU, skargę kasacyjną oddalił.