

Uchwała z dnia 4 października 1996 r.

III ZP 3/96

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, przy udziale Prokuratora Prokuratury Krajowej Iwony Kaszczyszyn, sprawy z wniosku "R." S.A. w Ż. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w Z.G. o zwrot składek na ubezpieczenie społeczne, po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym dnia 4 października 1996 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Sąd Apelacyjny w Poznaniu postanowieniem z dnia 24 lipca 1996 r. [...] do rozstrzygnięcia w trybie art. 391 KPC.

Czy pojęcie "dochód", o którym mowa w § 7 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego oraz rozliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 68, poz. 330; zm.: Dz. U. z 1994 r., Nr 25, poz. 86 i Nr 140, poz. 769) obejmuje dochód po odliczeniu kosztów jego uzyskania, czy też łącznie z tymi kosztami „

p o d j ą ł następującą uchwałę:

W pojęciu dochodu w rozumieniu § 7 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego oraz naliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 68, poz. 330 ze zm.) mieszczą się koszty uzyskania dochodu.

U z a s a d n i e n i e

Przedstawione zagadnienie prawne powstało na tle następującego stanu faktycznego:

„R.” SA z siedzibą w Ż. wniosła do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddziału w Z.G. o zwrot nadpłaconych składek na ubezpieczenie społeczne za okres od dnia 1 stycznia 1992 r. do dnia 30 czerwca 1995 r. w kwocie 334.095,39 zł wraz z należnymi odsetkami. W ocenie wnioskodawcy dla określenia pojęcia „dochód”, użytego w § 7 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego oraz rozliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 68, poz. 330 ze zm.), należy przyjąć definicję „dochód” zawartą w przepisie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.). Wyliczony zgodnie z powyższym przepisem ustawy dochód, tj. przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania, powinien stanowić podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne. Tymczasem praktyka Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jest taka, że za podstawę wymiaru tej składki błędnie przyjmuje przychód uzyskany przez pracownika.

Organ rentowy decyzją z dnia 6 września 1995 r. [...] odmówił wnioskodawcy zwrotu wyliczonych przez siebie składek na ubezpieczenie społeczne wraz z odsetkami za zwłokę. W uzasadnieniu powyższej decyzji stwierdzono, że ze względu na treść przepisu art. 55 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi, że ilekroć w przepisach o ubezpieczeniu społecznym jest mowa o wynagrodzeniu, uposażeniu, przychodzie, dochodzie, podstawie wymiaru składek, przeciętnym wynagrodzeniu - należy przez to rozumieć (po dniu 31 grudnia 1991 r.) kwoty uwzględniające podatek dochodowy, brak jest podstaw do pomniejszania uzyskanego przez pracowników wynagrodzenia o koszty jego uzyskania. Pomniejszenia takiego dokonuje się bowiem tylko dla wymiaru podatku dochodowego.

W odwołaniu od powyższej decyzji do Sądu Wojewódzkiego-Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Zielonej Górze „R.” SA wniosła o uchylenie decyzji i zasądzenie na jej rzecz kwoty 334.092, zł z należnymi odsetkami oraz kosztami procesu.

Zdaniem wnioskodawcy żądanie zwrotu nadpłaconych składek uzasadnione jest treścią § 7 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r., który stanowi, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników stanowi dochód w gotówce i w naturze z tytułu wykonania pracy w ramach stosunku pracy, a pojęcie dochodu zostało zdefiniowane w art. 9 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Według tego przepisu dochodem jest różnica między przychodem a kosztami jego uzyskania, natomiast wynagrodzenie brutto jest zgodnie z przepisem tej ustawy przychodem. Zdaniem skarżącego taką interpretację przyjął Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 28 września 1994 r., II UZP 26/94 (OSNAPiUS 1994 nr 12 poz. 196), z której wynika, że przy ustalaniu dochodu należy uwzględnić koszty uzyskania przy zastosowaniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych-Oddział w Z.G. wnosząc o oddalenie odwołania podniósł, że powołana przez wnioskodawcę uchwała Sądu Najwyższego dotyczy pojęcia dochodu zawartego w art. 24 ustawy z dnia 17 października 1991 r. o rewaloryzacji emerytur i rent, o zasadach ustalania emerytur i rent oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 450 ze zm.) oraz § 1 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 22 lipca 1992 r. w sprawie szczególnych zasad zawieszania lub zmniejszania emerytury i renty (Dz. U. Nr 58, poz. 290 ze zm.). W świetle tych przepisów kosztami uzyskania przychodów są koszty jakie, ponosi osoba fizyczna celem uzyskania dochodu, a zatem zasadnie podlegają one odliczeniu. W ocenie organu rentowego nie jest dopuszczalne utożsamianie pojęcia dochodu określonego w przepisach prawa ubezpieczeń społecznych z pojęciem dochodu w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

Sąd Wojewódzki-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Zielonej Górze wyrokiem z dnia 20 lutego 1996 r. [...] oddalił odwołanie. W ocenie Sądu dochód określony w przepisach dotyczących ubezpieczenia społecznego nie jest tożsamy z dochodem określonym w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Interpretacja przedstawiona przez wnioskodawcę działa na szkodę pracowników, skoro podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne ma decydujące znaczenie przy ustalaniu podstawy świadczeń z ubezpieczenia społecznego. Ponadto zastosowana w

ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ulga podatkowa ma na celu obniżenie wpłaconego podatku przez osobę osiągającą dochód, a nie przez pracodawcę tej osoby, który korzysta z innych ulg podatkowych.”

Sąd Apelacyjny w Poznaniu rozpoznając rewizję „R.” SA od wyroku Sądu Wojewódzkiego-Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Zielonej Górze postanowieniem z dnia 24 lipca 1996 r. [...] przedstawił Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne, przytoczone w sentencji uchwały.

Prokurator wniósł o udzielenie odpowiedzi, że pojęcie „dochód”, o którym mowa w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego oraz rozliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 68, poz. 330 ze zm.), obejmuje dochód łącznie z kosztami jego uzyskania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z przepisem art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 1986 r. o organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1989 r., Nr 25, poz. 137 ze zm.) składki na ubezpieczenie społeczne pracowników opłacają zakłady pracy z własnych środków za okres trwania ubezpieczenia społecznego każdego pracownika. Ustawa nie reguluje jednak nawet ogólnych zasad określania wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników, w szczególności zaś nie stanowi, co mogłoby stanowić podstawę wymiaru takich składek. W ust. 2 tego przepisu upoważnia jedynie Radę Ministrów do unormowania m.in. tych zagadnień w drodze rozporządzenia. Zgodnie z przepisem § 7 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego oraz rozliczania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 68, poz. 330 ze zm.) podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie

społeczne pracowników stanowi dochód w gotówce i w naturze z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy. Przepisy tego rozporządzenia nie zawierają jednak definicji pojęcia dochodu dla celów ustalania podstawy i wysokości składek na ubezpieczenie społeczne pracowników, ani też nie uściślają tego pojęcia przynajmniej w takim zakresie, w jakim czynią to inne przepisy należące do systemu prawa ubezpieczeń społecznych. Z przepisu tego wynika jedynie, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne stanowi dochód z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy, a zatem wynagrodzenie za pracę. Przepis ten nie wyjaśnia natomiast, czy taką podstawę stanowi całe wynagrodzenie brutto pracownika czy też wynagrodzenie brutto pomniejszone o koszty jego uzyskania.

Pozostaje zatem do rozważenia, czy wzgląd na regułę interpretacyjną, zgodnie z którą tych samych zwrotów (pojęć) używanych w przepisach części systemu prawa, należy używać w znaczeniu ustalonym względnie zdefiniowanym przez te przepisy, nakazuje przyjąć, dla celów ustalania podstawy składek na ubezpieczenie społeczne pracowników, pojęcie dochodu określonego w przepisach regulujących ubezpieczenie społeczne pracowników. W szczególności wymaga rozstrzygnięcia kwestia, czy dochód w znaczeniu określonym w przepisie § 1 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 22 lipca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad zawieszania lub zmniejszania emerytury i renty (Dz. U. Nr 58, poz. 290), zgodnie z którym za dochód osiągnięty uważa się faktyczny dochód uzyskany przez emeryta lub rencistę w danym roku kalendarzowym, może stanowić podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników. Powyższy przepis był przedmiotem wykładni Sądu Najwyższego, który w uchwale z dnia 28 września 1994 r., II UZP 26/94 (OSNAPiUS 1994 nr 12 poz. 196) przyjął, że pojęcie „dochód”, zawarte w art. 24 ustawy z dnia 17 października 1991 r. o rewaloryzacji emerytur i rent, o zasadach ustalania emerytur i rent oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 450 ze zm.) oraz w § 1 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 22 lipca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad zawieszania lub zmniejszania emerytury i renty (Dz. U. Nr 58, poz. 290) oznacza kwotę otrzymanego wynagrodzenia przez zleceniobiorcę po odliczeniu kosztów uzyskania wynagrodzenia według analogicznych zasad

przewidzianych w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Sąd Najwyższy jest zdania, że dochód w rozumieniu przepisu § 1 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad zawieszania lub zmniejszania emerytury i renty nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników. Za przyjęciem odmiennego stanowiska nie przemawia wskazana wyżej dyrektywa interpretacyjna, bowiem cel i ratio legis instytucji zawieszania lub zmniejszania emerytury i renty są oczywiście odmienne od celu instytucji składek na ubezpieczenie społeczne pracowników, a tym bardziej od celów prawa podatkowego, co trafnie podkreślił Sąd Apelacyjny w uzasadnieniu postanowienia o przedstawieniu Sądowi Najwyższemu zagadnienia prawnego. Zgodnie z przepisem art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 17 października 1991 r. o rewaloryzacji emerytur i rent, o zasadach ustalania emerytur i rent oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 450 ze zm.) prawo do emerytury, renty inwalidzkiej i renty rodzinnej ulega zawieszeniu lub zmniejszeniu w razie osiągnięcia wynagrodzenia lub dochodu z tytułu wykonywania zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej albo pozarolniczej działalności gospodarczej, której wykonywanie podlega obowiązkowi ubezpieczenia społecznego. Należyta ochrona nabytych praw do świadczeń z ubezpieczenia społecznego wymaga, aby dochód, o którym mowa w tym przepisie, obejmował wynagrodzenie(dochód) pomniejszone o koszty jego uzyskania. W tym znaczeniu pojęcie dochodu zawarte w art. 24 ust. 1 tej ustawy zostało uściślone w przepisie § 1 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad zawieszania lub zmniejszania emerytury i renty, który za dochód osiągnięty nakazuje uznać faktyczny dochód uzyskany przez emeryta lub rencistę w danym roku kalendarzowym. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu powyższej uchwały trafnie wskazał, że skoro prawodawca stanowi, iż dochodem w rozumieniu ustawy o waloryzacji emerytur i rent jest faktyczny dochód, to oznacza, że od każdego osiągniętego przez emeryta lub rencistę wynagrodzenia w określonym okresie trzeba odliczyć koszty jego uzyskania. Przepis § 1 ust. 3 pkt 3 wymienionego wyżej rozporządzenia nie zawiera jednak dyspozycji dotyczącej sposobu ustalania faktycznego dochodu, a zatem mamy w tym przypadku do czynienia z luką prawną, która powinna być wypełniona przez zastosowanie w drodze analogii iuris zasad przewidzianych w przepisach o podatku

dochodowym od osób fizycznych.

W ocenie Sądu Najwyższego żadne względy nie przemawiają za przyjęciem, że pojęcie dochodu, o którym mowa w przepisie § 7 wymienionego wyżej rozporządzenia z dnia 29 stycznia 1990 r. , oznacza dochód faktyczny w rozumieniu przepisów o rewaloryzacji emerytur i rent, a w szczególności, że powinien być ustalany według zasad przewidzianych w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu powyższej uchwały trafnie uzasadnił ostrożne stosowanie przepisów podatkowych w sprawach zawieszania lub zmniejszania emerytur i rent względami bezpieczeństwa prawnego i ekonomicznego emerytów i rencistów. W sprawach ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników powyższe względy uzasadniają zakaz odpowiedniego stosowania tych przepisów, realizujących zgoła odmienne cele normatywne, bowiem w przeciwnym razie mogłoby to prowadzić do nieuzasadnionego zróżnicowania wysokości świadczeń z ubezpieczenia społecznego pracowników, co nie da się pogodzić z zasadą demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego sprawiedliwość społeczną. Sąd Najwyższy jest zdania, że uregulowanie zawarte w tym przepisie jest zupełne w tym znaczeniu, że z punktu widzenia celów prawa ubezpieczeń społecznych nie jest dopuszczalne stosowanie w drodze analogii iuris przepisów prawa podatkowego przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników przez przyjęcie, że dochód, o którym mowa w powyższym przepisie rozporządzenia jest dochodem (wynagrodzeniem) pomniejszonym o koszty jego uzyskania. W ocenie Sądu Najwyższego odpowiednie stosowanie przepisów prawa podatkowego w tych sprawach byłoby dopuszczalne jedynie na podstawie wyraźnego i nie budzącego wątpliwości odesłania zawartego w przepisach dotyczących ustalania wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników. Należy ponadto wskazać, że przepisy o ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników, w tym przepis § 3 i § 10 ust. 1 rozporządzenia, posługują się także pojęciem „wynagrodzenie” , co dodatkowo przemawia za tym, iż pojęcie dochodu w rozumieniu tych przepisów oznacza w istocie, jak wyżej wskazano, wynagrodzenie brutto pracownika.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji uchwały.

=====