

Uchwała z dnia 24 października 1996 r.
II UZP 19/96

Przewodniczący SSN: Teresa Romer, Sędziowie: SN Jerzy Kuźniar (sprawozdawca), SA Zbigniew Myszka.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Jana Szewczyka, w sprawie z wniosku Stefanii K. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddział w C. o wysokość emerytury, po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym dnia 24 października 1996 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Sąd Apelacyjny w Katowicach postanowieniem z dnia 2 kwietnia 1996 r. [...] do rozstrzygnięcia w trybie art. 391 KPC.

Czy przez pojęcie "dochodu z tytułu wykonywania zatrudnienia" użytego w 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.) w związku z treścią § 1 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 22 lipca 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad zawieszania lub zmniejszania emerytury i renty (Dz. U. Nr 58, poz. 290 ze zm.), należy rozumieć wynagrodzenie z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy wraz z kosztami uzyskania wynagrodzenia, czy też wynagrodzenie pomniejszone o koszty uzyskania ?

p o d j ą ł następującą uchwałę:

Pojęcie wynagrodzenie z tytułu wykonywania zatrudnienia zawarte w 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.) oraz § 1 ust. 1 pkt 1 i ust. 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 wynagrodzenie uzyskane w ramach stosunku pracy po odliczeniu kosztów jego uzyskania wyliczanych według zasad przewidzianych w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych.

U z a s a d n i e

Przedstawione zagadnienie prawne powstało na tle następującego stanu faktycznego:

Dokonując rocznego rozliczenia dochodu osiągniętego w 1994 r. przez wnioskodawczynię Stefanię K., Zakład Ubezpieczeń Społecznych-Oddział w C. decyzją z dnia 31 lipca 1995 r. ustalił, iż wyniósł on 3.944 zł i przekroczył niższą kwotę graniczną ustaloną dla tego roku na 3.447,20 zł o 496,90 zł. Kwota ta została przypisana do zwrotu.

Wnioskodawczyni zakwestionowała w odwołaniu sposób obliczenia dochodu za rok 1994 i pominięcie odliczenia od niego kosztów uzyskania wynagrodzenia. Po ich

uwzględnieniu, faktyczne przekroczenie wyniosłoby 224,90 zł.

Sąd Wojewódzki-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Katowicach wyrokiem z dnia 21 listopada 1995 r. oddalił odwołanie, przyjmując że dochodem pracownika z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy jest pełne otrzymane wynagrodzenie, łącznie z należnym podatkiem dochodowym i bez uwzględniania kosztów uzyskania przychodu, gdyż taki dochód stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, stosownie do przepisów 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 (Dz. U. z 1993 r., Nr 68, poz. 330 ze zm.). Sąd uznał także, że dla oceny rozpoznawanej sprawy nieprzydatny jest pogląd Sądu Najwyższego zawarty w uchwale z dnia 28 września 1994 r., II UZP 26/94 (OSNAPiUS 1994 nr 12 poz. 196), dotyczy on bowiem dochodu osiągniętego z tytułu umowy zlecenia lub agencji, a nie z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

Rozpoznając rewizję wnioskodawczyni Sąd Apelacyjny powziął poważną wątpliwość prawną co do interpretacji pojęcia "dochodu" mającego wpływ na zawieszenie lub zmniejszenie emerytury lub renty w myśl 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.), zawartą w przedstawionym zagadnieniu prawnym. Gdyby brać pod uwagę przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 1 kwietnia 1985 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru emerytur i rent (Dz. U. Nr 11, poz. 63 ze zm.), to należałoby przyjąć, że skoro dla ustalenia podstawy wymiaru świadczeń nie przyjmuje się tych tylko składników wynagrodzenia, od których nie ma obowiązku opłacania składki na ubezpieczenie społeczne, to brak również warunków, aby takie wynagrodzenia zmniejszać o koszty jego uzyskania. Także przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne... (Dz. U. z 1993 r., Nr 68, poz. 330 ze zm.), nie przewidują zmniejszenia dochodu pracownika stanowiącego podstawę wymiaru składek o koszty jego uzyskania.

Możliwy jest także pogląd przeciwny, według którego pojęcie "dochodu faktycznego" - niezależnie od podstawy jego uzyskania - należy interpretować w taki sam sposób, jak Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 28 września 1994 r., II UZP 26/94, to jest po odliczeniu kosztów jego uzyskania według zasad przyjętych w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ten ostatni pogląd zdaje się być bliższy Sądowi Apelacyjnemu.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W myśl 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 świadczenia te ulegają zmniejszeniu na zasadach określonych w ust. 3-6 tego przepisu, w razie osiągnięcia wynagrodzenia lub dochodu z tytułu wykonywania zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej albo pozarolniczej działalności gospodarczej, której wykonywanie podlega obowiązkowi ubezpieczenia społecznego.

W wydanym na podstawie upoważnienia ustawowego (art. 25 ust. 4 powołanej wyżej ustawy) rozporządzeniu 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 ze zm.) pojęcie dochodu, którego osiągnięcie powoduje zawieszenie lub zmniejszenie pobieranego świadczenia emerytalno-rentowego, zostało uściślone przez wskazanie, iż dotyczy ono "faktycznego dochodu uzyskanego przez emeryta lub rencistę w danym roku kalendarzowym" (§ 1 ust. 3). Używając w ust. 3 wyrażenia "dochód faktyczny" i odnosząc go tak do osiągania wynagrodzenia z tytułu wykonywania zatrudnienia, jak i dochodu z innej pracy zarobkowej oraz pozarolniczej działalności gospodarczej podlegającej obowiązkowi ubezpieczenia społecznego, rozporządzenie zrównało w tym zakresie sytuację prawną osób zatrudnionych, a więc wykonujących pracę w ramach stosunku pracy (art. 5 pkt 2 ustawy z dnia 14 grudnia 1982 r. o zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin - Dz. U. Nr 40, poz. 267 ze zm.), z sytuacją osób osiągających dochód z wykonywania innej pracy zarobkowej na podstawie cywilnoprawnej umowy zlecenia lub agencji albo pozarolniczej działalności gospodarczej. Podobna jest redakcja § 1 ust. 4 rozporządzenia, która pojęcie "dochód" odnosi do wszystkich jego rodzajów, czy też źródeł pochodzenia, a więc także do wynagrodzenia uzyskanego z tytułu zatrudnienia. Zauważyć należy, że jest to jedynie określenie szczegółowych zasad zawieszania lub zmniejszania świadczeń emerytalno-rentowych, zaś przepis art. 24 ust. 1 ustawy o rewaloryzacji emerytur i rent... nie czyni różnic w sytuacji świadczeniobiorcy ze względu na źródło uzyskiwania dochodu.

Dokonując wykładni przepisu art. 24 ust. 1 oraz § 1 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 rozporządzenia z 22 lipca 1992 r. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 28 września 1994 r., II UZP 26/94 (OSNAPiUS 1994 nr 12 poz. 196) przyjął, że pojęcie "dochód" zawarte w tych przepisach "oznacza kwotę otrzymanego wynagrodzenia przez zleceniobiorcę, po odliczeniu kosztów uzyskania wynagrodzenia według analogicznych zasad przewidzianych w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych". Pogląd ten dotyczy dochodu osiągniętego przez zleceniobiorcę, ale ogólne uwagi Sądu zawarte w uzasadnieniu uchwały, mają szersze znaczenie i - zdaniem składu rozpoznającego niniejszą sprawę - dotyczą również dochodu osiągniętego przez emeryta z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Istotne znaczenie bowiem ma wykładnia pojęcia "faktycznego dochodu" uzyskanego przez emeryta lub rencistę w danym roku kalendarzowym, użytego w § 1 ust. 3 rozporządzenia MPiPS, oznaczającego dochód w myśl art. 24 ust. 1 ustawy o rewaloryzacji emerytur i rent. Gramatyczna wykładnia tego pojęcia pozwala niewątpliwie stwierdzić, że chodzi w nim o dochód rzeczywisty, to jest zwiększenie aktywów albo zmniejszenie pasywów. Inaczej mówiąc, jest to różnica między osiągniętym wynagrodzeniem a kosztami jego uzyskania, o ile te występują. W przypadku dochodu będącego wynagrodzeniem za pracę świadczoną w ramach zatrudnienia, kosztami jego uzyskania będą koszty przejazdu środkami lokomocji do miejsca pracy, jak również inne koszty wiążące się z zatrudnieniem, niezależnie od tego kto jest pracodawcą, o ile zostały faktycznie poniesione i mogą być wykazane. W każdym indywidualnym przypadku wydatki takie muszą być nie tylko ustalone, ale także - przez organ rentowy - skontrolowane i zweryfikowane, również pod kątem celowości ich poniesienia.

Uwagi te dają podstawę do stwierdzenia, że skoro istnieją z jednej strony

trudności z udokumentowaniem wydatków oraz ich zweryfikowaniem, to właściwsze byłoby przyjęcie ryczałtowego określenia kosztów uzyskania dochodu, wzorem uregulowania zawartego w ustawie podatkowej, to jest w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.). Oznacza to, że miesięczne koszty uzyskania przychodu osiągniętego z tytułu stosunku pracy określone są przez tę ustawę i pozostają bez zmian, nawet jeżeli pracownik może udowodnić, iż koszty jakie faktycznie poniósł, są wyższe. Odróżnia to te koszty od kosztów poniesionych w przypadku przychodu osiągniętego na podstawie umowy zlecenia, czy umowy o dzieło, skoro w tym wypadku - po udowodnieniu, że były one wyższe niż przyjęte ryczałtowo w ustawie podatkowej - przyjmuje się je w wysokości faktycznie poniesionej (art. 22 ust. 10 ustawy podatkowej).

Fakt, iż ustawodawca wprost nie odesłał do tego aktu prawnego, nie może jednak oznaczać zakazu sięgania do niego w ramach wykładni systemowej. Rozpoznawane zagadnienie dotyczy sytuacji prawnej emerytów i rencistów, którzy - poza pobieraniem świadczenia z ubezpieczenia społecznego - są czynni zawodowo, a ich obowiązek podatkowy dotyczy całego dochodu (emerytury lub renty i wynagrodzenia). Trzeba też powtórzyć za uzasadnieniem uchwały z dnia 28 września 1994 r., iż jedną z podstawowych zasad prawa ubezpieczeń społecznych powinno być "dokładne i nie budzące wątpliwości określenie... podstaw redukcji świadczeń emerytalno-rentowych" osobom, które z nich korzystają, a nadto pracując, osiągają przychody z tytułu pracy, czy innej działalności.

Sięgnięcie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzasadnia też porównanie zakresu pojęcia "dochód faktyczny" (wyżej wyjaśnionego) z pojęciem "przychodu" z ustawy podatkowej. Gramatycznie to ostatnie oznacza wpływy uzyskane w określonym czasie, zysk, czy dochód (Słownik Języka Polskiego, PWN 1994 r.), co może uzasadniać stosowanie instytucji kosztów uzyskania przychodu, także do ubezpieczeń społecznych.

Nie jest natomiast uzasadnione, jako nieprzydatne w sprawie, sięganie do przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 1 kwietnia 1985 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru emerytur i rent (jednolity tekst: Dz. U. z 1989 r., Nr 11, poz. 63 ze zm.) oraz 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 ze zm.), skoro regulują one odmienną materię.

W myśl tego pierwszego, dla ustalenia podstawy wymiaru emerytur i rent nie przyjmuje się tych składników wynagrodzenia w gotówce i w naturze osiągniętych z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy, od których nie ma obowiązku opłacania składki na ubezpieczenie społeczne, natomiast drugie określa jako podstawę wymiaru składki z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy osiągnięty dochód w gotówce i naturze, to jest głównie wynagrodzenie. Oznacza to, że składki, z wyjątkami określonymi w § 7 ust. 1 pkt 1-25 rozporządzenia oblicza się od należnego pracownikowi wynagrodzenia, wypłacanego przez pracodawcę, którego obciąża obowiązek obliczania i odprowadzania składek (§ 14 rozporządzenia), przy czym chodzi tu o całe wynagrodzenie bez potrącania kosztów jego uzyskania, nie zaś "faktyczny dochód" osiągnięty przez pracownika (różne są ich zakresy pojęciowe).

Takie właśnie rozumienie "dochodu", o którym mowa w § 7 ust. 1 rozporządzenia z dnia 29 stycznia 1990 r. przyjęte zostało w uchwałach Sądu Najwyższego z 4 i 11 października 1996 r., III ZP 3/96 i III ZP 4/96 (nie publikowane). Te różnice - marginesowo jedynie zasygnalizowane - wskazują na pewną "nieprzystawalność" pojęcia wynagrodzenia osiąganego z tytułu zatrudnienia, jako podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne oraz wynagrodzenia jako faktycznego dochodu dla ustalenia, czy istnieje podstawa do zawieszenia lub zmniejszenia emerytury lub renty.

Wobec tego należy uznać, że "dochód" z tytułu wykonywania zatrudnienia, o którym mowa w art. 24 ust. 1 ustawy o rewaloryzacji emerytur i rent jest tożsamy z "faktycznym dochodem" z przepisu § 1 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 rozporządzenia z dnia 22 lipca 1992 r. i nie obejmuje kosztów jego uzyskania także wtedy, gdy tym dochodem jest wynagrodzenie osiągnięte przez pracownika z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy.

Z tych też względów orzeczono jak w sentencji uchwały.

=====