

Uchwała z dnia 11 marca 1997 r.
III ZP 7/97

Przewodniczący SSN: Teresa Romer, Sędziowie SN: Teresa Flemming-Kulesza,
Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Piotra Wiśniewskiego, w sprawie z wniosku Lasów Państwowych Nadleśnictwa S. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w T.M. o wysokość podstawy wymiaru składek, po rozpoznaniu na posiedzeniu w dniu 11 marca 1997 r., zagadnienia prawnego przekazanego przez Sąd Apelacyjny-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Łodzi postanowieniem z dnia 30 grudnia 1996 r. [...] do rozstrzygnięcia w trybie art. 390 KPC.

Czy przez pojęcie dochodu stanowiącego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, o którym mowa w § 22 ust. 2 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 z późniejszymi zmianami) należy rozumieć przychód pomniejszony o faktyczne koszty jego uzyskania, czy też pełną kwotę przychodu ?

p o d j ą ł następującą uchwałę:

Dochód z wykonania umowy stanowiący podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w rozumieniu § 22 ust. 2 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.), nie obejmuje wynikających z umowy agencyjnej lub umowy zlecenia świadczeń pieniężnych agenta (zleceniobiorcy) na rzecz dającego zlecenie.

U z a s a d n i e

Rozważane zagadnienie prawne powstało w toku rozpoznawania przez Sąd Apelacyjny w Łodzi sprawy o następującym stanie faktycznym.

Decyzją Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddziału w T.M. z dnia 18 września 1995 r. Lasy Państwowe - Nadleśnictwo S. zostały zobowiązane do zapłaty kwoty 13.433,57 zł na pokrycie niezapłaconej części składek należnych za okres od stycznia 1992 r. do listopada 1993 r. z tytułu ubezpieczenia społecznego osób wykonujących na rzecz tego Nadleśnictwa usługi transportowe na podstawie umów agencyjnych, a ponadto kwoty 10.930 zł z tytułu odsetek za zwłokę. ZUS uznał w ten sposób, że Nadleśnictwo S. sprzecznie z prawem ustalało podstawę wymiaru przedmiotowych składek poprzez bezzasadne pomniejszenie tej podstawy o koszty uzyskania dochodu wynikającego z umów. Zdaniem ZUS podstawę wymiaru składek powinna stanowić cała kwota umówionego wynagrodzenia bez jakichkolwiek potrąceń.

Tę kontrowersyjną pomiędzy ZUS a Nadleśnictwem S. kwestię, na skutek odwołania Nadleśnictwa rozstrzygnął Sąd Wojewódzki-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 3 września 1996 r., co do zasady zgodnie ze stanowiskiem ZUS, oddalił bowiem odwołanie Nadleśnictwa w części dotyczącej świadczenia z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Jednakże w wyroku tym Sąd Wojewódzki uznał zasadność odwołania w części dotyczącej odsetek za zwłokę i w tym zakresie ustalił, że Nadleśnictwo

S. nie jest zobowiązane do zapłaty tych odsetek.

Wyrok powyższy został zaskarżony apelacjami obu stron, przy rozpatrywaniu których Sąd Apelacyjny w Łodzi uznając, że w sprawie powstało zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, przedstawił to zagadnienie do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu (art. 390 § 1 KPC). Zdaniem Sądu Apelacyjnego nieprecyzyjna jest regulacja zawarta w § 22 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zgłaszania do ubezpieczenia społecznego oraz rozliczenia składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 68, poz. 330 ze zm.). Według tego przepisu podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia powinien stanowić "dochód z wykonywania umowy", jeżeli w umowie określono wysokość dochodu z jej wykonywania. Dla właściwego zastosowania tego przepisu decydujące jest zatem ustalenie znaczenia pojęcia "dochód", które ani w tym rozporządzeniu ani w ogóle w prawie ubezpieczeniowym nie zostało zdefiniowane.

Sąd Apelacyjny rozważał dwa możliwe sposoby rozumienia tego pojęcia. Po pierwsze, można by przyjmować, że dochodem jest różnica pomiędzy przychodem, a kosztami jego uzyskania, jak definiuje się dochód w przepisach o podatku dochodowym. Interpretacja taka może jednakże nasuwać poważne wątpliwości, skoro prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa nie mającą związku z prawem ubezpieczeniowym. Drugi sposób został wyrażony w § 24 ust. 1 Instrukcji Nr 3 Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z dnia 26 marca 1992 r. w sprawie zgłoszeń do ubezpieczenia społecznego, rozliczania i opłacania składek i świadczeń z ubezpieczenia społecznego, legitymacji ubezpieczeniowych oraz składek na Fundusz Pracy, osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia oraz osób współpracujących (Dziennik Urzędowy ZUS Nr 5, poz. 9). Z przepisu powołanej instrukcji wynika, że podstawę wymiaru przedmiotowych składek powinien stanowić dochód bez pomniejszania o "koszty uzysku dochodu".

Sąd Apelacyjny w Łodzi zwrócił uwagę na to, że w rozpatrywanej sprawie kwoty wydatków poniesionych przez agentów przy wykonywaniu umowy zawartej z Nadleśnictwem były znaczne, bliskie połowy umówionej zapłaty. Agenci ponosili bowiem wydatki na paliwo i inne należności z tytułu eksploatacji pojazdów, którymi wykonywano usługi transportowe. Nie byłoby więc - zdaniem Sądu Apelacyjnego - zgodne z istotą i celem ubezpieczeń społecznych ażeby tego rodzaju wydatki stanowiły podstawę składek ubezpieczeniowych, a w konsekwencji także podstawę świadczeń z ubezpieczenia społecznego. Budzi także wątpliwości to, czy wymieniona wyżej regulacja zawarta w instrukcji nr 3 Prezesa ZUS mieści się w granicach upoważnienia zawartego w § 53 powołanego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r.

Według Sądu Apelacyjnego przeciwko zasadności utożsamiania dochodu dla celów ustalenia stawki na ubezpieczenie społeczne z przychodem przemawia kierunek interpretacji tych pojęć wynikający z uchwał Sądu Najwyższego w sprawach II UZP 26/94, III ZP 3/96 i III ZP 4/96 chociaż uchwały te dotyczyły innych przepisów prawa ubezpieczeń społecznych.

Przed Sądem Najwyższym wyrażone zostały następujące stanowiska.

Pełnomocnik Lasów Państwowych - Nadleśnictwo S. wniósł o podjęcie uchwały wyjaśniającej, iż dochód z wykonywania umowy w rozumieniu powołanego w przedstawionym zagadnieniu prawnym przepisu obejmuje wyłącznie należności za świadczoną pracę z pominięciem kosztów używania sprzętu.

Pełnomocnik ZUS wniósł o ustalenie wykładni przedmiotowego przepisu zgodnie z jego rozumieniem określonym w instrukcji nr 3 Prezesa ZUS.

Prokurator Prokuratury Krajowej wniósł o wyrażenie w uchwale tego, że w rozumieniu interpretowanego w sprawie niniejszej przepisu, dochód nie ulega pomniejszeniu

o koszty jego uzyskania. Chodzi tu jednak o dochód rzeczywisty i taki w którym nie mogą być uwzględnione świadczenia wzajemne agenta (zleceniobiorcy) na rzecz zleceniodawcy z tytułu używania sprzętu należącego do zleceniodawcy.

Sąd Najwyższy rozstrzygnął przedstawione zagadnienie prawne w sposób wyrażony w sentencji uchwały z następujących powodów.

Stosownie do art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o ubezpieczeniu społecznym osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia (jednolity tekst: Dz. U. z 1995 r. Nr 65, poz. 333 ze zm.) określone tą ustawą ubezpieczenie obejmuje osoby wykonujące odpłatnie pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia zawartej na okres co najmniej 15 dni. Podmiotami tego obowiązkowego ubezpieczenia są agenci (zleceniobiorcy) jeżeli wykonują określoną pracę. Ich praca jest źródłem i podstawą ubezpieczenia, a więc czynnikiem decydującym zarówno o powstaniu ubezpieczenia, jak i jego zakresie. Chodzi tu przy tym o pracę odpłatną, wykonywaną w celu uzyskiwania wynagrodzenia odpowiedniego do pracy. Nie można zatem przy interpretacji przepisów wykonawczych do powołanej ustawy (por. jej art. 7), które określają szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru świadczeń z ubezpieczenia i podstawy składek na to ubezpieczenie, odrywać się od tych podstawowych kategorii obowiązkowego ubezpieczenia społecznego jakimi są praca i uzyskiwany z tytułu jej wykonywania dochód.

Druga przesłanka wstępna interpretacji przedstawionego przez Sąd Apelacyjny w Łodzi zagadnienia prawnego wynika z ustanowionej w § 22 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r. w sprawie wysokości i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne ... (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 68, poz. 330 ze zm.) zasady uzgadniania przez zainteresowane strony zadeklarowanego dochodu jako podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne. W przepisie tym zawarta została normatywna wskazówka, że - pomijając dolny i górny próg ustanowiony wprost w przepisie - strony same uzgadniają i deklarują dla celów ubezpieczeniowych to co z umowy wynika dla agenta (zleceniobiorcy) jako jego dochód.

Przechodząc teraz na grunt wskazanego przez Sąd Apelacyjny przepisu § 22 ust. 2 powołanego rozporządzenia należy zauważyć, że przepis ten stanowi konkretyzację zasady wyrażonej w ust. 1 § 22 z tym tylko, że odnosi się do sytuacji, w której: "w umowie określono wysokość dochodu z jej wykonywania kwotowo albo w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej". Jeżeli taki dochód został w umowie określony to: "podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie stanowi dochód z wykonywania umowy".

Sąd Apelacyjny w Łodzi przyjął, że w rozważanym przepisie ani zresztą w innych przepisach prawa ubezpieczeń społecznych "dochód" jako podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne nie został zdefiniowany. Teza ta jest jednak słuszna tylko w takim sensie, że wskazane przepisy nie zawierają *expressis verbis* wyrażonej definicji "dochodu". W rzeczywistości zaś analiza zacytowanych powyżej przepisów na tle wynikającego z ustawy przedmiotu ubezpieczenia pozwala na określenie istotnych elementów treści "dochodu" stanowiącego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne agentów (zleceniobiorców). Po pierwsze, dochód ten musi pozostawać w związku z pracą - stanowi on zapłatę odpowiednią do wykonanej przez agenta pracy. Tę relację między świadczoną pracą a należnym za nią wynagrodzeniem charakteryzuje m.in. wskazany w przepisie sposób określenia wysokości dochodu: "kwotowo albo w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej". Po drugie, ma to być "dochód z wykonywania umowy" przypadający agentowi, a więc tylko to, co rzeczywiście temu agentowi przypadło z wyłączeniem dochodu wynikającego z wykonywania umowy dla drugiej strony tej umowy.

Subsumpcja zatem stanu faktycznego sprawy do treści analizowanego przepisu

powinna polegać na ustaleniu po pierwsze tego, jaka zapłata została dla agentów (zleceniobiorców) ustalona w umowach za ich pracę i po drugie - jakie kwoty z tego tytułu na skutek wykonania umów rzeczywiście im przypadły. W tym kontekście przesłanek dochodu jako podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne nie mogą być na ten dochód zarachowywane należności z wykonywania umowy przypadające od agentów na rzecz Nadleśnictwa jako "zleceniodawcy". W tym bowiem zakresie w jakim agenci zobowiązani zostali do określonych świadczeń na rzecz "zleceniodawcy" nie ma żadnego elementu ich dochodu, jako przypadającej na ich rzecz należności za wykonaną pracę.

Ze złożonych do akt sprawy [...] umów wynika, że przedmiotowe umowy: "o świadczenie usług transportowych na warunkach zlecenia" określały w pierwszym rzędzie (por. § 2 - § 13) świadczenia zleceniodawcy polegające na odpłatnym powierzeniu agentowi określonych pojazdów, które z kolei agent zobowiązywał się używać przy wykonywaniu powierzonych mu usług transportowych za wynagrodzeniem. W świetle tych umów zleceniodawca oraz agenci wzajemnie wobec siebie byli zobowiązani do dokonywania określonych świadczeń oraz zapłaty za te świadczenia. Ostateczne zaś rozliczenie tych wzajemnych zobowiązań polegało na tym, że agentowi przypadała określona kwota pomniejszona o należność za powierzony sprzęt na rzecz Nadleśnictwa. Jeśliby za podstawę wymiaru świadczeń na ubezpieczenie społeczne przyjąć - jak to określał ZUS - wszystko co pierwotnie (przed rozliczeniem należności Nadleśnictwa) przypadało agentowi, to w istocie rzeczy prowadziłoby to do objęcia składkami nie tylko należności przypadających agentowi za jego pracę, ale także "dochodu" Nadleśnictwa przypadającego mu od agenta za sprzęt wykorzystany w tej pracy. Interpretacja taka "pozostawałaby" w oczywistej sprzeczności z "dochodem" jako podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne agentów w rozumieniu powołanego wyżej § 22 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 stycznia 1990 r.

Z powyższych rozważań wynika, że dla rozwiązania wątpliwości, które przedstawił Sąd Apelacyjny w Łodzi na tle konkretnych okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy - wystarczająca okazała się analiza interpretacyjna powołanego przepisu bez potrzeby sięgania do kategorii "dochodu" i "przychodu" właściwych prawu podatkowemu. Prawo podatkowe, jak trafnie zauważył Sąd Apelacyjny, zawiera regulacje tak bardzo odrębne od prawa ubezpieczeń społecznych, że wykorzystanie dla interpretacji tego ostatniego prawa niektórych pojęć w znaczeniu nadanym im wyraźnie na potrzeby określonych instytucji prawa podatkowego (np. w zakresie podatku dochodowego) może być dokonywane tylko z dużą ostrożnością i tylko w takim zakresie w jakim nie pozostaje w sprzeczności z zasadami instytucji prawa ubezpieczeniowego. Przykłady takiej odpowiedniej adaptacji wynikają z orzeczeń Sądu Najwyższego, których sygnatury powołał Sąd Apelacyjny.

W uchwale z dnia 29 września 1994 r., II UZP 26/94 (OSNAPiUS 1994 nr 12 poz. 196) Sąd Najwyższy 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 194, 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. Taka interpretacja wynikała z oceny dotyczącej należytej ochrony nabytych praw do emerytury (renty inwalidzkiej) w przypadku osiągnięcia przez uprawnionego dochodu z tytułów wykonywania zatrudnienia lub innej pracy zarobkowej albo pozarolniczej działalności gospodarczej. W tym celu okazało się, że dla wyjaśnienia treści pojęcia "faktyczny dochód" występującego we wskazanych przepisach prawa ubezpieczeń społecznych użyteczne jest pojęcie "kosztów uzyskania dochodu",

występujące jako element charakteryzowania "dochodu netto" w prawie podatkowym.

Zupełnie inaczej przedstawia się natomiast to zagadnienie w zakresie interpretacji pojęcia 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... Stosownie do uchwał Sądu Najwyższego z dnia 4 października 1996 r., III ZP 3/96 oraz z dnia 11 października 1996 r., III ZP 4/96 w pojęciu dochodu w rozumieniu ostatnio wymienionego przepisu mieszczą się koszty uzyskania dochodu. W uzasadnieniach tych uchwał - z czym skład rozstrzygający sprawę niniejszą się zgadza - podkreślono, że w zakresie wymiaru podstawy składki na ubezpieczenie społeczne nie może chodzić o nieuprawnione wykorzystywanie, nieznanych na gruncie przepisów z tego zakresu, takich pojęć jak wynagrodzenie netto, czy wynagrodzenie po odliczeniu kosztów jego uzyskania.

Również w sprawie niniejszej, dotyczącej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, z tym że nie dla pracowników, ale dla agentów (zleceniobiorców), nie byłoby podstaw do konstruowania kategorii "dochodu netto" w oparciu o kategorie przychodu i dochodu występujące w obrębie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jak to już zostało wyżej wyjaśnione na tle okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne agentów stanowi ich cały dochód przypadający im z wykonywania umowy.

Z przedstawionych przyczyn Sąd Najwyższy rozstrzygnął przedstawione zagadnienie prawne, jak w sentencji uchwały.

=====