



MINISTER  
PRACY I POLITYKI SPOŁECZNEJ

*Władysław Kosiniak-Kamysz*

DUS.071.10.2015.WB

Warszawa, dnia 24 marca 2015 r.

|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY<br>KANCLARIA |              |
| wpl.<br>dnia                        | 25. 03. 2015 |
| L.dz. ....                          | L.zał. ....  |

**Pan**  
**Andrzej Rzepliński**

**Prezes**  
**Trybunału Konstytucyjnego**

*Szanowny Panie Prezesie*

W związku wystąpieniem Pana Prezesa z dnia 11 lutego br. (sygn. Akt P 37/15) w sprawie pytania prawnego Sądu Okręgowego, dotyczącego ustalania podstawy wymiaru składek – przedstawiam stanowisko Ministra Pracy i Polityki Społecznej w kwestiach będących przedmiotem niniejszego pytania prawnego.

Pragnę na wstępie zwrócić uwagę, że z analizy linii dotychczasowego orzecznictwa sądowego w sprawach będących przedmiotem niniejszego pytania prawnego – wynika nie tyle kwestionowanie samej treści i zakresu § 2 ust. 1 pkt 16 (wydanego na podstawie ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych Dz. U. z 2015 r. poz. 121) rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. Nr 161, poz. 1106, z późn. zm.) - lecz ocena dotycząca praktyki w zakresie interpretacji przedmiotowego przepisu.

Zwraca jednocześnie uwagę fakt, że do tej pory zapadło niewiele rozstrzygnięć Sądu Najwyższego dotyczących bezpośrednio tej kwestii.

Zasada, zgodnie z którą podstawa wymiaru składek za pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia (aktualnie od kwoty wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ww. ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych) - na przestrzeni minionych ponad 20 lat jej obowiązywania nie była zasadniczo kwestionowana czy poddawana w wątpliwość, aż do czasu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt II UK 104/13.

Zasada powyższa jest ugruntowana historycznie w systemie prawa. Już bowiem na początku transformacji ustrojowej i gospodarczej, na początku lat 1990-tych, przepisy dotyczące zatrudnienia i przeciwdziałania bezrobociu, w części dotyczącej zatrudnienia Polaków za granicą, zawierały regulacje przewidujące, że podstawa wymiaru składek za pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia.

Dla przykładu - przepisy 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 (Tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 68, poz. 330 z późn. zm.) przewidywały w okresie od 01.01.1990 r. do 31.12.1990 r., że :

„ § 9. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników skierowanych do pracy za granicą w celu realizacji budownictwa eksportowego i usług eksportowych stanowi przeciętne wynagrodzenie”.

Z kolei od dnia 1 stycznia 1991 r., że:

„ § 9. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne za pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy stanowi kwota zadeklarowana, za zgodą pracownika, przez zakład pracy, nie niższa od przeciętnego wynagrodzenia”.

A następnie od 1 lipca 1997 r. do 31.12.1998 r., że:

„ § 9. Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy stanowi kwota zadeklarowana przez zakład pracy, nie niższa od przeciętnego wynagrodzenia”.

W nieznacznie jedynie zmodyfikowanej formie, zasada ta znalazła potwierdzenie i kontynuację od dnia 1 stycznia 1999 r. w przepisie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. i poza drobnymi zmianami redakcyjnymi z 2004 r. (o charakterze precyzującym – pozamerytorycznym), przepis ten obowiązuje w niezmiennym zakresie od 16 lat.

Jak wskazał już uprzednio Minister Pracy i Polityki Społecznej w innym stanowisku, znak: DUS/071/15/WB/14 – stanowiącym odpowiedź na wystąpienie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego w sprawie skargi konstytucyjnej Spółki F

Sp. z o.o. z siedzibą w W (Sygn. akt SK 9/14)  
- również sądy powszechne prezentują linię orzecznictwa, z której wynika, że podstawa wymiaru składek za pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia.

Na przykład w przywołanym do ww. sprawy: Sygn. akt SK 9/14 wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 6 grudnia 2011 r. (Sygn. akt III AUa 580/11) – Sąd Apelacyjny, dzieląc wykładnię i stanowisko wyrażone wcześniej w tej samej sprawie przez Sąd Okręgowy w Warszawie w wyroku z dnia 25 stycznia 2011 r. (sygn.akt XIV U 5262/07) - wyraził ponadto pogląd, iż dopuszczalne jest takie podwyższenie podstawy wymiaru składek do kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust.1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, bowiem istniejące w przepisach tej ustawy oraz w rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r. odesłanie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest jedynie odesłaniem ogólnym.

Jak słusznie wskazał Sąd Apelacyjny – inne są zasady ustalania podatków, a inne dla składek na ubezpieczenia społeczne.

Należy ponadto wskazać, że systemy podatkowy i ubezpieczeń społecznych, mimo pewnych analogii i częściowego przenikania się ich wzajemnych zasad, są jednak systemami odrębnymi – autonomicznymi, powołanymi do realizacji zupełnie odmiennych zadań państwa.

Określenie minimalnej podstawy wymiaru składek - jest zgodnie z intencją - formą ochrony ubezpieczonych i ich przyszłych świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Konieczne jest bowiem zachowanie pewnego rodzaju równowagi pomiędzy istnieniem z jednej strony ulgi dla polskich pracodawców zatrudniających polskich pracowników za granicą, w postaci możliwości odliczania od podstawy wymiaru składek równowartości diet za dni pobytu pracowników za granicą, a z drugiej strony potrzebą ochrony pracowników i choćby złagodzenia możliwych negatywnych skutków społecznych (np. rozłąka pracowników z rodzinami) i ekonomicznych – co jest realizowane właśnie w postaci ochrony wysokości przyszłych świadczeń z ubezpieczenia społecznego dla pracowników zatrudnionych w takich specyficznych warunkach – za granicą, poza miejscem ich stałego zamieszkania.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, uzyskiwany z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. W podstawie wymiaru składek nie uwzględnia się:

- 1) wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków z ubezpieczeń społecznych;
- 2) przychodów wymienionych w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. Nr 161, poz. 1106, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem z dnia 18 grudnia 1998 r.”;

Przepis ten ma zastosowanie do wszystkich pracowników, w tym delegowanych.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców stanowi przychód – w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych – osiągniany z tytułu wykonywania umowy zlecenia, jeżeli w umowie tej określono odpłatność za jej wykonywanie kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie.

Jeżeli odpłatność za wykonanie umowy została ustalona w innej formie, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak od kwoty minimalnego wynagrodzenia (art. 18 ust. 7 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych).

Praktyka wskazuje jednak, że określanie odpłatności za wykonanie umowy zlecenia w formie innej niż kwotowo, w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo prowizyjnie, ma znaczenie marginalne.

Tym samym, co do zasady nie występuje minimalny próg podstawy wymiaru składek dla zleceniobiorców.

W praktyce zastosowanie do zleceniobiorców (z wyjątkiem nielicznych przypadków), ma zatem art. 18 ust. 3, a nie art. 18 ust. 7 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (strona 6 akapit drugi uzasadnienia pytania prawnego skierowanego przez Sąd Okręgowy Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych do Trybunału Konstytucyjnego).

Z podstawy wymiaru składek zleceniobiorców wyłączone są zasiłki z ubezpieczeń społecznych (art. 18 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) oraz niektóre przychody wymienione w rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r. (w związku z brzmieniem § 5 ust. 2 tego rozporządzenia).

Jednocześnie zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, roczna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców w danym roku kalendarzowym nie może być wyższa od kwoty odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy.

Przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 30 stycznia 2004 r., stanowi, że podstawy wymiaru składek nie stanowi część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ww. ustawy.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych przepis ten stosuje ustalając podstawę wymiaru składek pracowników delegowanych do pracy poza granicami Polski przez polskich pracodawców, z wyłączeniem tych przypadków, gdy praca za granicą jest wykonywana w ramach podróży służbowej, ponieważ w takim przypadku ma zastosowanie przepis § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.

W związku z tym, że od 1 sierpnia 2010 r. § 2-4 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. mają odpowiednie zastosowanie do osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, do zleceniobiorców ma odpowiednie zastosowanie również przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia. Zakład stosuje ten przepis zgodnie z jego brzmieniem. Tym samym uznaje, że od uzyskanego miesięcznego przychodu należy odjąć równowartość diet za dni pobytu za granicą i tak obliczoną kwotę porównać do prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Jeżeli przychód pracownika pomniejszony o równowartość diet stanowi kwotę wyższą od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, wówczas ta właśnie kwota stanowi podstawę wymiaru składek. Jeżeli natomiast przychód pomniejszony o równowartość diet stanowi kwotę niższą od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, wówczas podstawę wymiaru stanowi kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia.

Kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia stanowi więc minimum, od którego powinny zostać opłacone składki na ubezpieczenia społeczne za pracownika delegowanego. Jeżeli pracownik delegowany nie wykonywał pracy za granicą przez pełny miesiąc, wówczas kwotę prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, dla potrzeb zastosowania § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., Zakład zmniejsza proporcjonalnie, stosując zasady określone w przepisie art. 18 ust. 9 i 10 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Kwota ta zostaje więc podzielona przez liczbę dni kalendarzowych miesiąca i następnie pomnożona przez liczbę dni pracy danego pracownika poza granicami Polski. Do tak proporcjonalnie zmniejszonej kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia Zakład porównuje przychód pracownika pomniejszony o równowartość diet.

Warto zwrócić uwagę na to, że ustalanie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników delegowanych nie pozostaje bez wpływu na wysokość wypłacanych im świadczeń z ubezpieczeń społecznych.

Odejmuwanie równowartości diet od uzyskanego przez pracownika przychodu sprawia, że podstawa wymiaru składek jest niższa od uzyskanego faktycznie przez pracownika przychodu. Tym samym niższa jest też podstawa ustalania wysokości świadczeń np. zasiłku chorobowego.

Opisany wyżej sposób ustalania podstawy wymiaru składek jest natomiast, w zakresie wysokości świadczeń, korzystny dla pracowników, których faktyczny przychód jest niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, ponieważ podstawę wymiaru będzie stanowił ta właśnie kwota.

Zwrócił na to uwagę Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 kwietnia 2007 r., sygn. akt I UK 339/06 stwierdzając, że „z uwagi na podstawowe założenia i zasady zreformowanego od 1 stycznia 1999 r. systemu ubezpieczeń społecznych, które w dużym uproszczeniu polegają na tym, że wysokość świadczenia ma być odzwierciedleniem wysokości składki na ubezpieczenie, wysokość podstawy wymiaru zasiłku chorobowego, a zatem wszelkie wyłączenia obniżają jednocześnie podstawę wymiaru tego świadczenia”.

Sąd Najwyższy już w latach wcześniejszych rozpatrywał sprawy dotyczące ustalenia podstawy wymiaru składek pracowników delegowanych (dotyczyły one wprawdzie głównie rozstrzygnięcia, czy w danym przypadku powinien zostać zastosowany przepis § 2 ust. 1 pkt 15 czy pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r.), niemniej jednak Sąd Najwyższy przyznając rację organowi rentowemu co do zastosowania drugiego z w/w przepisów, nie sygnalizował niewłaściwego stosowania przez Zakład § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia.

Przykładowo można wskazać wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 września 2012 r., sygn. akt II UK 45/12 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 października 2013 r., sygn. akt II UK 112/13. Warto zwrócić również uwagę na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 września 2009 r., sygn. akt I UK 122/09. Z uzasadnienia tego wyroku wynika, iż Sąd Najwyższy uznał, że nie zachodzi sprzeczność przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych, w tym z wyrażoną w art. 2a ww. ustawy zasadą równego traktowania ubezpieczonych. Sąd Najwyższy uznał również, iż nie zachodzi naruszenie delegacji ustawowej zawartej w art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Analogiczny pogląd został wyrażony w orzecnictwie sądów powszechnych np. uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt III AUa 1412/11.

W 2013 r. Sąd Najwyższy wydał wyroki poddające w wątpliwość prawidłowość stosowania przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. W uzasadnieniu wyroku z dnia 10 października 2013 r., Sąd Najwyższy stwierdził, że stosując przedmiotowy przepis należy od podstawy wymiaru odliczyć część wynagrodzenia w wysokości równowartości diety za każdy dzień pobytu, z wyłączeniem przypadków, w których po tak dokonanym odliczeniu miesięczny przychód stanowiący podstawę wymiaru składek okaże się niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Jeżeli pomniejszenie uzyskanego przez pracownika przychodu o równowartość diet spowodowałoby, że wynosi on mniej niż kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, wówczas ustalając podstawę wymiaru takiego odliczenia należy zaniechać, a podstawę wymiaru stanowi uzyskany przez pracownika w danym miesiącu przychód, a nie kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia.



Zdaniem Sądu Najwyższego odliczenie równowartości diet jest uzasadnione tylko w tym miesiącu, w którym po tej operacji miesięczny przychód stanowiący podstawę wymiaru będzie wynosił co najmniej równowartość kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Z wyżej powołanego wyroku Sądu Najwyższego wynika, że ustalając podstawę wymiaru należy najpierw dokonać niejako hipotetycznego odliczenia równowartości diet od uzyskanego przez pracownika w danym miesiącu przychodu w celu ustalenia, czy kwota uzyskana w wyniku takiego odliczenia będzie niższa, równa albo wyższa od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia.

W zależności do uzyskanego wyniku takiego hipotetycznego obliczenia, podstawa wymiaru powinna zostać ustalona zgodnie z zasadami zawartymi w przepisie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. albo podstawę wymiaru stanowić będzie uzyskany przez pracownika przychód bez zastosowania odliczeń wskazanych w § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia. Wydaje się, że w jednym tylko przypadku zastosowanie takiego hipotetycznego odliczenia jest zbędne, to znaczy wtedy, gdy uzyskany przez pracownika w danym miesiącu przychód jest niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. W takim przypadku oczywiste jest, w świetle uzasadnienia zawartego w przedmiotowym wyroku, że zastosowanie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. nie jest uzasadnione. Warto jednak zwrócić uwagę, że stosowanie tego przepisu w sposób przedstawiony w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 października 2013 r. w pewnym przypadku skutkowałoby opłacaniem składek od podstawy wyższej w porównaniu z tą, jaką uzyskujemy ustalając podstawę wymiaru według stosowanej przez Zakład interpretacji tego przepisu. Chodzi mianowicie o przypadki, gdy miesięczny przychód pracownika jest wprawdzie wyższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, ale po odliczeniu od niego równowartości diet, uzyskamy kwotę niższą od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. W takim przypadku według interpretacji zawartej w tym wyroku Sądu Najwyższego, podstawę wymiaru powinien stanowić uzyskany przez pracownika przychód, a więc kwota wyższa niż prognozowane przeciętne wynagrodzenie. Według stosowanej przez Zakład interpretacji, podstawę wymiaru w takim przypadku stanowiłaby kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia.

W późniejszym wyroku z dnia 14 listopada 2013 r., sygn. akt II UK 204/13 Sąd Najwyższy stwierdza z kolei, że „jeżeli faktycznie wypłacone pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, to zastosowanie wyłączenia przewidzianego w części wstępnej § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. nie może doprowadzić do obniżenia podstawy wymiaru składek do kwoty niższej niż przeciętne wynagrodzenie. W takiej sytuacji ulga w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne będzie zatem niższa, niż wynikająca z działania mechanizmu przewidzianego w § 2 ust. 1 pkt 16 in principio rozporządzenia, ale nadal podstawa wymiaru składek będzie obniżona w stosunku do przewidzianej ustawą systemową”.

Z powyższego wydaje się zatem wynikać zasada, w świetle której w przypadku, gdy po odjęciu od przychodu pracownika równowartości diet uzyskana zostanie kwota niższa od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, to podstawę wymiaru stanowić powinna właśnie ta kwota.

2 podpisanych  
MINISTER  
Władysław Kosiniak-Kamysz