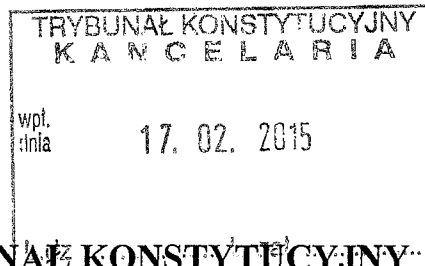




PG VIII TK 30/14

SK 9/14



TRYBUNAŁ KONSTITUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną F

Sp. z o.o. o stwierdzenie, że § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe (Dz. U. Nr 161 poz. 1106 z późn. zm.) w zakresie, w jakim dotyczy pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, uzyskujących przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych niższe niż przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137 poz. 887 z późn. zm.), jest niezgodny z art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 tej ustawy i w związku z art. 9 ust. 1, art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) i w konsekwencji jest niezgodny z art. 92 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji

- na podstawie art. 33 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) -

**przedstawiam następujące stanowisko:**

- 1) § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania

podstaw wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. Nr 161, poz. 1106 z późn. zm.) rozumiany w ten sposób, że w sytuacji, kiedy przychód pracownika zatrudnionego za granicą u polskiego pracodawcy jest niższy niż kwota przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1442 ze zm.), jako podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne ustanawia prognozowane przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, określone w ustawie budżetowej, ustawie o prowizorium budżetowym lub ich projektach, jest niezgodny z art. 21 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych i przez to z art. 92 ust. 1, a także z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji;

- 2) na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) postępowanie w pozostałym zakresie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

### UZASADNIENIE

F Sp. z o.o. (dalej: Skarżący)  
wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego ze skargą konstytucyjną, której *petitum* przytoczono na wstępie niniejszego stanowiska.

Skarga spółki została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

W dniu      marca 2005 r. P      J. podjął zatrudnienie u Skarżącego i zgodnie z umową o pracę został skierowany do jej wykonywania

poza terytorium Polski. Pracownik otrzymał wynagrodzenie za pracę w wymiarze zł za kwiecień 2005 r., zł za maj 2005 r. i zł za przepracowane dni w marcu 2005 r. Od wypłaconego pracownikowi wynagrodzenia spółka odprowadziła, zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz. 887 ze zm., obecnie obowiązujący tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r., poz. 1442 ze zm., dalej: u.s.u.s.) należne składki na ubezpieczenie społeczne.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w W (dalej: ZUS) zakwestionował prawidłowość podstaw obliczenia (oraz odprowadzenia) składek i w decyzji nr z dnia lipca 2007 r. ustalił je w następujących kwotach: 156,32 zł za marzec 2005 r., 2423 zł za kwiecień 2005 r., 2423 zł za maj 2005 r.

ZUS przyjął, że w sprawie ma zastosowanie przepis art. 14 ust. 1a rozporządzenia EWG nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (dalej: rozporządzenie nr 1408/71), z którego wynika, że pracownik jest uważany za oddelegowanego, jeżeli przedsiębiorstwo, które działa w jednym państwie członkowskim i które go zatrudnia, wysyła go na terytorium innego państwa członkowskiego w celu wykonywania przez niego pewnej pracy, pod warunkiem, że przewidywany okres tej pracy nie przekracza 12 miesięcy i że pracownik nie został wysłany w celu zastąpienia innego pracownika, którego okres oddelegowania upłynął.

ZUS jako podstawę decyzji przyjął też przepisy rozporządzenia EWG nr 574/72 z dnia 21 marca 1972 r. w sprawie wykonywania rozporządzenia (EWG) nr 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (dalej:

rozporządzenie nr 574/72), na podstawie których ustalił sposób stosowania rozporządzenia nr 1408/71 oraz polskich przepisów.

ZUS stwierdził, że, zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 16 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 ze zm., dalej: rozporządzenie MPiPS), podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne, należna za pracownika zatrudnionego za granicą u polskiego pracodawcy za miesiąc wykonywania pracy nie może być niższa od kwoty przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 u.s.u.s. W 2005 r. wynagrodzenie to wynosiło 2.423 zł.

Spółka złożyła od tej decyzji odwołanie do Sądu Okręgowego Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w W

Kwestionując decyzję wskazała, że powołane w niej rozporządzenie nr 1408/71 oraz rozporządzenie nr 574/72 nie mają w sprawie znaczenia oraz zastosowania w żadnym zakresie, ponieważ dotyczą zasad ubezpieczenia społecznego osób przemieszczających się w granicach terytorium Unii Europejskiej, a nadto nie regulują podstaw i wysokości składek na ubezpieczenie społeczne. Spółka jako argument wskazała również i to, że ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych ani rozporządzenie MPiPS nie inkorporują, nie powołują ani nie odwołują się do ich postanowień.

Spółka podniosła, że art. 18 ust. 1 u.s.u.s. oraz § 1 rozporządzenia MPiPS zawierają definicję podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i wskazują, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

Spółka podniosła też, że § 2 ust. 1 rozporządzenia MPiPS nie zawiera odmiennej definicji przychodu stanowiącego podstawę wymiaru składek.

Wyłącza natomiast z tej podstawy niektóre przychody pracownika, takie jak diety z tytułu podróży służbowej w kraju i poza granicami (§ 2 ust. 1 pkt 15), a także część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu (pkt 16), przy czym ostatnia część tego pktu 16 stanowi tylko o ograniczeniu owego wyłączenia diet z podstawy wymiaru składek do kwoty nie niższej niż przeciętne wynagrodzenie.

Skarżący wskazał, że nie ma ustawowego przepisu stanowiącego, iż podstawę wymiaru składki pracownika zatrudnionego za granicą stanowi przeciętne wynagrodzenie krajowe.

Podał, że definicja przychodów pracowniczych jest zawarta w art. 11 i art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 Nr 14, poz. 176 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.).

Zgodnie z art. 11 ust. 1 tej ustawy, przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. określa, że za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wpłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają więc wszelkiego rodzaju dochody, poza wymienionymi w art. 21, 52, 52a, 53c (art. 9 u.p.d.o.f.).

Skarżący zaprezentował pogląd, że przychodem ze stosunku pracy jest rzeczywiste, wypłacone pracownikowi wynagrodzenie za pracę.

W przypadku P J. wypłacone mu wynagrodzenie za pracę w wysokości zł za marzec 2005 r. oraz po zł za kwiecień i maj 2005 r. stanowiło w rozumieniu przepisów art.: 9, 11 i 12 u.p.d.o.f. jego przychód, który został osiągnięty z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy.

Tak więc wymienione kwoty winny stanowić podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne za dni objęte tym ubezpieczeniem, co wynika z art. 18 ust. 1 u.s.u.s. oraz § 1 rozporządzenia MPiPS. Skarżący zaznaczył, że pracownik nie otrzymywał w tym okresie żadnego innego wynagrodzenia za pracę, w tym wynagrodzenia w walucie obcej, ani świadczeń w naturze, ani innych nieodpłatnych świadczeń, które stanowiłyby przychód w rozumieniu przepisów u.p.d.o.f., a diety przysługujące mu z tytułu podróży służbowej nie stanowiły przychodu podlegającego opodatkowaniu (art. 9 i art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a u.p.d.o.f.). Wskazał też, że z tych wypłaconych wynagrodzeń spółka nie wyłączała żadnej ich części wobec braku ku temu jakichkolwiek podstaw.

Podsumowując swoje wywody, Skarżący wskazał w środku odwoławczym, że podstawa wymiaru składek pracownika i uiszczenia składek od wypłaconych wynagrodzeń, deklaracje i inne dokumenty ustalone i sporządzone przez spółkę są w pełni prawidłowe.

Sąd Okręgowy w W Wydział Ubezpieczeń Społecznych, wyrokiem z dnia stycznia 2011 r., w sprawie o sygn. akt , oddalił odwołanie. Sąd wskazał, że kwestią sporną było ustalenie, czy w sprawie mają zastosowanie przepisy rozporządzenia Rady Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej. Stwierdził, że charakter prawny rozporządzenia Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej można porównać do ustawy w wewnętrznym porządku prawnym, co wskazuje na to, że te akty prawne zawierają regulacje generalne i abstrakcyjne i wiążą we wszystkich swoich częściach. Sąd wskazał nadto, że prawo krajowe nie musi odwoływać się do tego rodzaju aktów jako

obowiązujących bezpośrednio, co oznacza, że nie jest wymagana ich transformacja do krajowego porządku prawnego ani ogłoszenie zgodnie z przepisami prawa krajowego. Sąd przyjął, że „[z]godnie z art. 14 ust. 1 a i b Rozporządzenia Rady 1408/71 pracownik najemny zatrudniony na terytorium Państwa Członkowskiego przez przedsiębiorstwo, w którym jest zwykle zatrudniony i przez które został skierowany do wykonywania pracy na terytorium innego Państwa Członkowskiego podlega nadal ustawodawstwu pierwszego Państwa Członkowskiego, pod warunkiem, że przewidywany okres wykonywania tej pracy nie przekracza dwunastu miesięcy i że nie został on skierowany w miejsce innej osoby, której okres skierowania upłynął”.

Sąd stwierdził, że, zgodnie z art. 18 ust. 1 u.s.u.s., podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne stanowi przychód w rozumieniu nadanym przez ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągany u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, przy czym z podstawy wymiaru składek – zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS – wyłączona jest część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przez polskiego pracodawcę za granicą w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, 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 u.s.u.s.

Sąd stwierdził, że ustalona w ten sposób podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników wykonujących czasowo pracę za granicą nie może być niższa od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy. Gdy praca nie jest wykonywana przez cały miesiąc, to podstawa wymiaru składek ulega – na podstawie art. 18 ust. 9 i 10 u.s.u.s. – pomniejszeniu.

Konkludując, Sąd doszedł do przekonania, że ZUS wydał decyzję, w której w oparciu o wskazane przepisy prawa prawidłowo ustalił podstawę wymiaru składki.

Od powyższego wyroku wywiedziona została apelacja do Sądu Apelacyjnego w W , w której podniesione zostały te same argumenty, co w pierwszym środku odwoławczym.

Wyrokiem z dnia grudnia 2011 r. Sąd Apelacyjny Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w W oddalił apelację Skarżącego.

Z uzasadnienia wyroku wynika, że Skarżący, pismem z dnia września 2011 r., wniósł o przedstawienie przez Sąd Apelacyjny w W pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego zgodności § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS – w zakresie, w jakim dotyczy pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, uzyskujących przychody niższe niż przeciętne wynagrodzenie – z art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s. i w związku z art. 9 ust. 1, art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

Sąd Apelacyjny stwierdził, że brak jest podstaw do uwzględnienia tego wniosku.

Przedstawiając argumentację na poparcie swojego stanowiska, Sąd stwierdził, że ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych nie zawiera definicji przychodu i wobec tego w art. 18 ust. 1 odsyła do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Również wydane na podstawie delegacji ustawowej, zawartej w art. 21 u.s.u.s., rozporządzenie MPiPS w § 1 odsyła do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Sąd stwierdził, że Skarżący kwestionuje przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w zakresie zgodności z art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 u.s.u.s. w sytuacji, kiedy pracownik zatrudniony przez polskiego pracodawcę za granicą uzyskuje wynagrodzenie, a więc przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niższy niż kwota przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w art. 19 ust. 1 u.s.u.s.



Sąd Apelacyjny stwierdził, że – w jego ocenie – „dopuszczalne jest takie podwyższenie podstawy wymiaru składek, bowiem odesłanie do ustawy o podatku dochodowym jest jedynie odesłaniem ogólnym. Inne są ponadto zasady ustalania podatku dochodowego a inne podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne a i w innych przepisach ustawy systemowej [ustawa systemowa to u.s.u.s. – przypis własny] np. dla osób prowadzących działalność gospodarczą określona jest minimalna podstawa wymiaru składek w sposób odmienny niż przy podatku dochodowym od osób fizycznych”.

Przedstawiając dalej swoją argumentację, Sąd wskazał, że ustawodawca sam określił w art. 18 ust. 8 u.s.u.s., że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe ubezpieczonych, którzy prowadzą działalność gospodarczą, stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak niż 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego przyjętego dla ustalenia kwoty ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek, ogłoszonego w trybie art. 19 ust. 10 u.s.u.s. na dany rok kalendarzowy.

Sąd Apelacyjny stwierdził, że składka w nowej wysokości obowiązuje od 1 stycznia do 31 grudnia danego roku, a więc została w tym przepisie określona przez ustawodawcę kwota co najmniej gwarancyjna – najniższa podstawa wymiaru składek.

Sąd stwierdził również, że „[n]adto, określenie minimalnej podstawy wymiaru składek jest formą ochrony ubezpieczonych dla ich przyszłych świadczeń z ubezpieczenia społecznego”.

Sąd przypomniał, że także w obowiązującym do dnia 31 grudnia 1998 r. § 9 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 (t. j. Dz. U. z 1993 r. Nr 68, poz. 330 ze zm.) również podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników

zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy stanowiła kwota zadeklarowana przez zakład pracy, ale nie niższa od przeciętnego wynagrodzenia.

Sąd podkreślił, że „[t]ym samym i >> historycznie << podstawę wymiaru składek osób zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców ustawodawca określał w kwocie gwarancyjnej jako nie niższe od przeciętnego wynagrodzenia”.

Sąd wyjaśnił, iż, zgodnie z § 1 rozporządzenia MPiPS, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracownika u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. W § 2 pkt 16 tegoż rozporządzenia prawodawca wskazał, że do podstawy wymiaru składek nie wlicza się części wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granice kraju, z tym zastrzeżeniem, że tak ustalony miesięczny przychód nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w art. 19 ust. 1 u.s.u.s.

Sąd przyjął, iż „[t]ym samym faktycznie równowartość diety nie stanowi podstawy wymiaru składek, jednakże po jej odjęciu i tak podstawa wymiaru składek nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia. Wydaje się więc, iż dokonując zgłoszenia zainteresowanych do ubezpieczeń społecznych i określając podstawę wymiaru składek płatnik nie odczytał do końca zapisu § 2 [*prawdopodobnie winno być: „§ 2 ust. 1” – przypis własny*] pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 roku”.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w W \_\_\_\_\_ z dnia \_\_\_\_\_ grudnia 2011 r., o sygn. akt \_\_\_\_\_, jest prawomocny i ostateczny, ponieważ, stosownie do art. 398<sup>2</sup> § 1 k.p.c., skarga kasacyjna z uwagi na małą wartość przedmiotu sporu oraz to, że sprawa nie dotyczy przyznania emerytury, renty ani objęcia obowiązkiem ubezpieczenia społecznego, jest niedopuszczalna.

Zachowany został również termin do wniesienia skargi konstytucyjnej, tj. 6 marca 2012 r., bowiem skarga została w tym dniu wniesiona.

W ustalonym stanie faktycznym pracownik spółki P. J. otrzymał za pracę u polskiego pracodawcy, ale wykonywaną za granicą, kwotę zł za kwiecień 2005 r., zł za maj 2005 r. oraz zł za przepracowane dni w marcu 2005 roku. Od tych kwot spółka odprowadziła należne składki na ubezpieczenie społeczne. ZUS uznał, że podstawa składki nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, które w tym czasie wynosiło kwotę 2.423 zł miesięcznie.

Skarżący podnosi, że podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe określona jest w art. 18 ust. 1 u.s.u.s. i jest nią przychód w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodem są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. precyzuje, że przychodami ze stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze, bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wysokość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Z art. 21 u.s.u.s. wynika, że minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego określa, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1, oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów.

Minister Pracy i Polityki Socjalnej (obecnie Minister Pracy i Polityki Społecznej, dalej: Minister Pracy), działając na podstawie upoważnienia z art. 21 u.s.u.s., wydał rozporządzenie z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, w którym – w § 2 ust. 1 pkt 16 – wskazał, że podstawa wymiaru składek nie obejmuje przychodów osób przebywających czasowo za granicą i uzyskujących je ze stosunku pracy w wysokości równowartości diety z tytułu podróży służbowych poza granice kraju, za każdy dzień, w którym była wykonywana praca. Ustawodawca poczynił jednak w powołanym przepisie takie zastrzeżenie, że tak ustalony miesięczny przychód, stanowiący podstawę wymiaru składek, nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia.

Zdaniem Skarżącego, „§ 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia jest niezgodny z art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy systemowej w przypadku uzyskania przez pracownika zatrudnionego przez polskiego pracodawcę za granicą wynagrodzenia tj. przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (a więc z uwzględnieniem kwot wolnych od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 tej ustawy) niższego niż kwota przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej”.

Skarżący dalej argumentuje, że „[d]o kwot przychodu podatkowego pracownika niższych niż kwota 2.423 zł miesięcznie w roku 2005 (np. kwoty przychodu 2.000 zł) nie mogą być dodawane żadne kwoty, które prowadziłyby do ustalenia podstawy wymiaru składek w takiej kwocie przeciętnego wynagrodzenia”.

Skarżący utrzymuje, iż „[n]ie ma w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych ani żadnym innym akcie ustawowym przepisu stanowiącego, że podstawę wymiaru składki pracownika zatrudnionego za granicą stanowi przychód nie niższy niż przeciętne wynagrodzenie krajowe”.

Kontynuując argumentację o niekonstytucyjności § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS, Skarżący wyjaśnia, że „[o]graniczenie wyłączenia z

podstawy wymiaru składek w sposób określony w części ostatniej § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w stosunku do wszystkich pracowników, a nie tylko do tych, których przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych są wyższe niż kwoty przeciętnego wynagrodzenia, stanowi naruszenie (przekroczenie zakresu) przez Ministra Pracy i Spraw Socjalnych upoważnienia ustawowego określonego w art. 21 ustawy systemowej i tym samym niezgodność tej regulacji z art. 92 ust. 1 Konstytucji”.

Kontynuując podkreśla, że wydanie decyzji ustalającej podstawę wymiaru i pobrania składki od płatnika na kwotę wyższą niż przychód podatkowy pracownika poprzez zastosowanie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS, który to przepis wykracza poza upoważnienie ustawowe udzielone Ministrowi Pracy i Spraw Socjalnych, jest również niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Uzasadniając zarzut naruszenia przez ustawodawcę wskazanych przepisów Konstytucji, Skarżący podniósł, że „ochrona własności ma na celu przede wszystkim zabezpieczenie przed naruszeniem istniejącego stanu własnościowego. Gwarancje tworzone przez prawo podmiotowe dotyczą możliwości posiadania własności przez jednostkę i prawa do spokojnego korzystania z niej. Dają też możliwość ochrony tego posiadania przed ingerencjami ze strony władz publicznych, a zwłaszcza ustawodawcy lub organów wydających akty podstawowe [*prawdopodobnie chodzi o akty podustawowe – przypis własny*]”.

Skarżący wywodzi też, że wydane w tej sprawie przez Sąd Apelacyjny w W w dniu grudnia 2011 r. orzeczenie motywowane jest tym, że § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS jest w pełni zgodny z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych, podczas gdy – zdaniem Skarżącego – takiej zgodności brak. Powoduje to, że na skutek zastosowania tego przepisu doszło do naruszenia konstytucyjnego prawa Skarżącego i pracownika do sprawiedliwego rozpatrzenia ich sprawy, zagwarantowanego w art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Skarżący uważa, że „[s]prawiedliwe rozpatrzenie sprawy oznacza jej rozważenie i rozstrzygnięcie na podstawie stanu faktycznego konkretnej sprawy ustalonego zgodnie z rzeczywistym przebiegiem zdarzeń jej dotyczących oraz zgodnie z przepisami prawa materialnego, które nie mogą, jak chodzi o rozporządzenia, naruszać przepisów wyższego rzędu i Konstytucji”.

Postanowieniem z dnia 2 października 2013 r. Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej, a w uzasadnieniu tej decyzji wskazał, że to Skarżący ma uprawdopodobnić nie tylko to, że doszło do naruszenia konstytucyjnego prawa podmiotowego lub konstytucyjnej wolności, ale także wykazać, że to właśnie w treści zakwestionowanego przepisu, a nie jego stosowaniu przez odpowiednie organy, należy upatrywać źródło tego naruszenia. Jak stwierdził Trybunał, przedmiotem Jego oceny jest bowiem zgodność z Konstytucją (lub jej brak) określonych aktów normatywnych, oznaczonych norm prawnych, a nie sprzeczne z zasadami konstytucyjnymi stosowanie prawa przez organy władzy publicznej. Powoduje to, że w istocie skarga dotyczy niewłaściwego stosowania prawa, a jako taka nie może być przedmiotem rozpoznania.

Nadto Trybunał stwierdził, że Skarżący nie opisał sposobu, w jaki doszło do naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji. Trybunał wskazał, że naruszenia prawa do sądu nie można wywodzić tylko na podstawie samego orzeczenia wydanego w oparciu o przepisy sprzeczne z aktem wyższego rzędu i z Konstytucją.

Trybunał Konstytucyjny przypomniał, iż, zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem, na prawo do sądu składają trzy zasadnicze elementy:

- 1) prawo dostępu do sądu, tj. prawo uruchomienia procedury przed sądem;
- 2) prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności;

- 3) prawo do wyroku sądowego, rozumiane jako prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia danej sprawy przez sąd (wyrok z dnia 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K. 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50).

Nadto Skarżący – jak wiadomo – podniósł w skardze konstytucyjnej, że doszło do naruszenia prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy przez sąd poprzez jej rozstrzygnięcie w oparciu o przepis rozporządzenia, który narusza przepisy wyższego rzędu i Konstytucji.

W związku z tym Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż rozpatrzenie sprawy należy uznać za sprawiedliwe, jeśli każda ze stron miała możliwość przedstawienia sądowi swych racji, skorzystania z prawa do obrony oraz rzetelnego postępowania (wyrok z dnia 11 marca 2003 r., sygn. akt SK 8/02, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 20).

Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił też, że rozpatrzenie sprawy tylko na podstawie przepisów, które są zgodne z Konstytucją, nie jest *per se* elementem prawa do sądu.

Nadto prawo do sądu, wynikające z art. 45 Konstytucji, gwarantuje rozpatrzenie sprawy, a nie treść rozstrzygnięcia. Trybunał, powołując się na swoje orzecznictwo, ponownie podkreślił, iż prawo do sądu jest prawem autonomicznym i podlega ochronie niezależnie od naruszenia innych praw podmiotowych, a to oznacza także, że z samej niezgodności podstawy ostatecznego orzeczenia z Konstytucją nie można jeszcze wywodzić naruszenia prawa do sądu (postanowienie z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt Ts 139/11, OTK ZU nr 1/B/2014, poz. 12).

W skardze konstytucyjnej jako wzorzec kontroli Skarżący wskazał też art. 18 ust. 1 u.s.u.s. w związku z art. 9 ust. 1, art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że tak skonstruowany wzorzec jest sprzeczny z art. 79 ust. 1 Konstytucji, który w trybie skargi konstytucyjnej

dopuszcza badanie zgodności przepisów z Konstytucją, nie zaś z aktami normatywnymi niższego rzędu niż ustawa zasadnicza.

Na powyższe postanowienie zażalenie złożył Skarżący, który argumentował, że wniesiona skarga dotyczy przepisu, który poprzez swoją treść pozwala na podwyższenie podstawy wymiaru składek należnych od wynagrodzeń – uzyskiwanych przez pracowników, wykonujących pracę za granicą, w kwotach niższych niż przeciętne wynagrodzenie – do kwoty przeciętnego wynagrodzenia.

Skarżący stwierdził, że na podstawie kwestionowanego przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS Sąd Okręgowy i Sąd Apelacyjny w W wydały 190 wyroków oddalających odwołania spółki F i jej pracowników od decyzji ZUS podwyższających podstawę i kwotę składek na ubezpieczenie społeczne w sposób identyczny jak w sprawie P J.

Skarżący podał, iż, w konsekwencji, za tych pracowników, uzyskujących wynagrodzenie niższe od przeciętnego wynagrodzenia z art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, a dotyczy to zatrudnienia ich w okresach próbnych, przymusowo należy uiszczać składki w wysokości wyższej, niż to wynika z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, co bez wątpienia narusza art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Skarżący podnosi, że zastosowanie kwestionowanego przepisu rozporządzenia spowodowało zarówno po stronie pracodawcy, jak i pracownika ograniczenie własności środków pieniężnych przez przymus uiszczenia kwot składek przekraczających wysokość składek należnych. Dalej Skarżący podnosi, że ochrona własności – jako zasada ustrojowa – jest sformułowana od strony obowiązków państwa, a art. 64 Konstytucji zawiera konkretne prawa podmiotowe i stanowi podstawę dla korzystania ze środków przewidzianych dla ich ochrony (ze skargą konstytucyjną włącznie).

Zdaniem Skarżącego, ochrona własności ma na celu przede wszystkim zabezpieczenie przed naruszeniem istniejącego stanu własnościowego. Gwarancje tworzone przez prawo podmiotowe dotyczą możliwości posiadania



własności przez jednostkę i prawa do spokojnego korzystania z niej. Dają też możliwość ochrony tego posiadania przed ingerencjami ze strony władz publicznych, a zwłaszcza ustawodawcy lub organów wydających akty podustawowe.

Skarżący, powołując się na liczbę 190 wyroków tożsamyh z orzeczeniem w sprawie P J., podnosi, że istota sprawy tkwi w niekonstytucyjnym przepisie, a nie w wadliwym stosowaniu prawa w pojedynczym przypadku orzecznictwym.

Przedstawiając wyżej wskazane argumenty, Skarżący podnosi, że § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w zakresie, w jakim dotyczy pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, uzyskujących przychody niższe niż przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, jest niezgodny z art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 tej ustawy i, w konsekwencji, jest niezgodny z art. 92 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W zakresie naruszenia prawa do sądu Skarżący wywodzi także, iż ostateczne orzeczenie Sądu Apelacyjnego w W z dnia grudnia 2011 r., sygn. akt , wydane zostało w oparciu o pogląd, że § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS jest w pełni zgodny z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych. Tymczasem, zdaniem Skarżącego, przepis ten jest niezgodny z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych oraz Konstytucją. Przy przyjęciu tego założenia doszło do naruszenia konstytucyjnego prawa skarżącego i pracownika do sprawiedliwego rozpoznania ich sprawy, które to prawo gwarantowane jest przez art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Skarżący zarzut ten uzasadnia w ten sposób, że „[s]prawiedliwe rozpatrzenie sprawy oznacza jej rozważenie i rozstrzygnięcie na podstawie stanu faktycznego konkretnej sprawy ustalonego zgodnie z rzeczywistym przebiegiem zdarzeń jej dotyczących oraz zgodnie z przepisami prawa materialnego, które nie

mogą, jak chodzi o rozporządzenia, naruszać przepisów wyższego rzędu i Konstytucji”.

Skarżący podnosi, iż „[t]en konstytucyjny aspekt prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy – bez naruszenia przy orzekaniu prawa materialnego – nie był dotychczas przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego”.

Przed rozstrzygnięciem zażalenia Trybunał Konstytucyjny zwrócił się do Sądu Najwyższego o nadesłanie informacji dotyczącej wykładni § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w zakresie, w jakim przepis ten stanowi, „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 ustawy”.

Sąd Najwyższy udzielił odpowiedzi, z której wynika, iż problem interpretacji § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS był dość często przedmiotem odwołań pracodawców od decyzji organów rentowych do sądów. Odwołujący się płatnicy kwestionowali decyzje organów rentowych, w których zakłady ubezpieczeń społecznych podwyższały podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne za pracowników delegowanych do pracy za granicą przez polskich pracodawców do kwoty przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia za pracę, w sytuacji gdy pracownicy ci otrzymywali wynagrodzenie niższe niż przeciętne prognozowane wynagrodzenie w gospodarce narodowej.

Z powyższego wynika, że organy rentowe treść wskazanego przepisu interpretowały jako ustalenie minimalnej podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie od wynagrodzenia pracownika delegowanego przez polskiego pracodawcę do pracy za granicą.

Sąd Najwyższy wskazał, że najbardziej miarodajnym orzeczeniem dotyczącym tej problematyki jest wyrok tegoż Sądu z dnia 14 listopada 2013 r., sygn. akt II UK 204/13, w którym SN wyraził pogląd, iż zastrzeżenie zawarte w

§ 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w zdaniu, że przychód będący podstawą wymiaru składki, po odliczeniu kwoty wynagrodzenia odpowiadającej kwocie diety z tytułu podróży poza granicami kraju, nie może być niższy od kwoty przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia za pracę, nie oznacza ustalenia minimalnej kwoty podstawy wymiaru składki za pracownika delegowanego. Sąd wskazał, że takie ustalenie byłoby sprzeczne z art. 18 ust. 1 u.s.u.s., zgodnie z którym podstawą wymiaru składki jest przychód ustalony według reguł wynikających z art. 4 pkt 9 tej ustawy, pomniejszony o wypłaty wymienione w wymienionym rozporządzeniu.

Sąd Najwyższy w tym orzeczeniu przyjął, że możliwość odliczenia kwoty określonej w § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS jest swego rodzaju ulgą, która ma zastosowanie tylko wtedy, gdy faktycznie należne pracownikowi wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, z tym zastrzeżeniem, że odliczenie od podstawy wskazanych kwot nie może doprowadzić do obniżenia podstawy wymiaru składki poniżej kwoty przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia za pracę. Nadto stwierdził, że ta interpretacja „nie pozwala, co prawda, organowi rentowemu na sztuczne podwyższenie podstawy wymiaru składki do kwoty przeciętnego wynagrodzenia ale, jak się wydaje, nie rozwiązuje też do końca problemu wynikającego z treści kwestionowanego przepisu. Należy bowiem zauważyć, że przepis pozwalając na stosowanie odliczeń tylko do wynagrodzenia większego niż przeciętne, przyznaje prawo do ulgi (zmniejszenia podstawy wymiaru składki) tylko osobom zarabiającym więcej niż przeciętne wynagrodzenie”.

Zdaniem Sądu, przepis § 2 ust. 1 pkt 16 nie budziłby zastrzeżeń przy założeniu, że wynagrodzenia pracowników delegowanych do pracy za granicą zawsze przekraczają przeciętne prognozowane wynagrodzenie w kraju.

Postanowieniem z dnia 5 marca 2014 r. Trybunał Konstytucyjny postanowił uwzględnić zażalenie. Opierając się na danych wynikających z pisma Biura Studiów i Analiz Sądu Najwyższego, wskazujących na istnienie utrwalonej

linii orzeczniczej, stwierdził, że sytuacja, w której organy rentowe na podstawie przepisu rozporządzenia dokonują (wykraczając poza delegację ustawową) podwyższenia podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne, uprawdopodobnia naruszenie prawa własności, a to uzasadnia przekazanie skargi do merytorycznego rozpoznania.

Stanowisko w tej sprawie przedstawił Minister Pracy, który na wstępie zwrócił uwagę na to, że z treści wydanych przez Trybunał Konstytucyjny postanowień z dnia 2 października 2013 r. oraz 5 marca 2014 r., jak również analizy linii dotychczasowego orzecznictwa sądowego w sprawach będących przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej, wynika nie tyle kwestionowanie samej treści i zakresu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS, lecz ocena dotycząca praktyki w zakresie interpretacji przedmiotowego przepisu.

Minister Pracy podniósł też to, że do tej pory zapadło niewiele orzeczeń Sądu Najwyższego bezpośrednio dotyczących poruszanej materii.

Wskazał, iż zasada, zgodnie z którą podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników zatrudnionych za granicą przez polskich pracodawców nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w art. 19 ust. 1 u.s.u.s., nie była zasadniczo kwestionowana i jest historycznie ugruntowana w systemie prawa. Już bowiem od samego początku transformacji ustrojowej i gospodarczej, w latach 90-tych ubiegłego wieku, przepisy stanowiły, że podstawą wymiaru składek za pracowników zatrudnionych za granicą przez polskich pracodawców nie może być kwota niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia.

Zastrzeżenie takie zawierał § 9 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 (t. j. Dz. U. z 1993 r. Nr 68, poz. 330 z późn. zm.). Przepis ten w zakresie podstawy wymiaru

składek obowiązywał do 31 grudnia 1998 r., a po tym czasie jedynie w nieznacznie zmodyfikowanej formie zasada w nim wyrażona została przeniesiona do § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS i obowiązuje do dziś.

Minister Pracy zgodził się ze stanowiskiem zaprezentowanym przez Sąd Apelacyjny w orzeczeniu z dnia     grudnia 2011 r., sygn. akt     , który zaakceptował stanowisko Sądu Okręgowego w W     wyrażone w wyroku z dnia     stycznia 2011 r., sygn. akt     , że dopuszczalne jest takie podwyższenie podstawy wymiaru składek do kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 u.s.u.s., bowiem istniejące w przepisach tej ustawy oraz rozporządzenia MPiPS odesłanie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest jedynie odesłaniem ogólnym. Zgodził się też ze stanowiskiem Sądu, że inne są zasady ustalania podatków, a inne składek na ubezpieczenie społeczne. Wskazał, iż system podatkowy oraz system ubezpieczeń społecznych, pomimo pewnych analogii i częściowo wzajemnego przenikania się, są jednak systemami autonomicznymi, powołanymi do realizacji innych zadań państwa.

Jak wskazał Minister Pracy, „[o]kreślenie minimalnej podstawy wymiaru składek – jest zgodnie z intencją – formą ochrony ubezpieczonych i ich przyszłych świadczeń z ubezpieczeń społecznych”.

Minister Pracy zauważył, że konieczne jest też zachowanie pewnej równowagi pomiędzy ulgami dla polskich pracodawców zatrudniających pracowników za granicą, w postaci możliwości odliczenia od podstawy wymiaru składek równowartości diet za dni pobytu pracownika za granicą, a z drugiej strony – potrzebą ochrony pracowników i choćby złagodzenia możliwych negatywnych skutków społecznych i ekonomicznych, co jest właśnie realizowane w postaci ochrony wysokości przyszłych świadczeń z ubezpieczenia społecznego dla pracowników, którzy są zatrudnieni za granicą przez polskiego pracodawcę.

W stanowisku przedstawiona została analiza prawna przepisów oraz orzecznictwa dotycząca podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników zatrudnionych przez polskiego pracodawcę za granicą.

Wynika z niej, że podstawą wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników delegowanych jest – zgodnie z art. 18 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 u.s.u.s. – przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, uzyskiwany w ramach stosunku pracy.

Na podstawie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w podstawie wymiaru składek nie uwzględnia się między innymi części wynagrodzenia tych pracowników 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 u.s.u.s.

Minister Pracy wskazał, że ZUS interpretuje przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w ten sposób, iż od uzyskanego przez pracownika miesięcznego przychodu należy odjąć równowartość diet za dni pobytu za granicą i tak obliczoną kwotę porównać z prognozowanym przeciętnym wynagrodzeniem w gospodarce narodowej. Jeżeli po tej operacji uzyskana kwota jest wyższa od prognozowanego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, to wówczas ta kwota stanowi podstawę wymiaru składek. Jeżeli natomiast po wykonaniu opisanej wyżej operacji ustalona zostanie kwota niższa niż przeciętne miesięczne prognozowane wynagrodzenie, to wówczas ZUS ustala jako podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne kwotę przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia w gospodarce narodowej. Kwota przeciętnego miesięcznego prognozowanego wynagrodzenia stanowi więc minimum, od

którego ZUS oblicza podstawę składki na ubezpieczenie społeczne pracownika delegowanego.

Jeżeli pracownik nie wykonywał pracy przez cały miesiąc, to wówczas kwotę prognozowanego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia zmniejsza się proporcjonalnie, stosując zasady wynikające z przepisów art. 18 ust. 9 i 10 u.s.u.s. Do tak proporcjonalnie zmniejszonej kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia porównuje się przychód pracownika delegowanego, pomniejszony o równowartość diet.

Ten sposób ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne nie pozostaje bez wpływu na wysokość wypłacanych z ubezpieczenia społecznego świadczeń, na co zwrócił uwagę Minister Pracy i powołał się na tożsame stanowisko zaprezentowane przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18 kwietnia 2007 r., sygn. akt I UK 339/06.

Po dokonaniu przeglądu orzecznictwa sądowego Minister Pracy wskazał, że nie wynikała z niego wątpliwość co do interpretacji § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS oraz naruszenie delegacji ustawowej z przepisu artykułu 21 u.s.u.s. Z przedstawionych orzeczeń Sądu Najwyższego oraz Sądu Apelacyjnego w Gdańsku wynikało, iż nie zachodzi sprzeczność § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych z dnia 18 grudnia 1998 r., w tym wyrażoną w jej art. 2a zasadą równego traktowania ubezpieczonych.

Po raz pierwszy wątpliwość co do prawidłowej interpretacji § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS pojawiła się w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt II UK 104/13, w którym Sąd stwierdził, że stosowanie tego przepisu jest możliwe z wyjątkiem przypadków, gdy w następstwie dokonanej operacji odliczenia okaże się, że miesięczny przychód stanowiący podstawę wymiaru składki jest niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej. Wówczas należy zaniechać dokonania odliczenia równowartości diety za każdy dzień

pobytu pracownika za granicą i jako podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne przyjąć uzyskany przez pracownika w danym miesiącu przychód, a nie kwotę przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia. W takiej sytuacji nie jest uzasadnione stosowanie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS.

Minister Pracy skonstatował, że „[z] powyższego wydaje się 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”.

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik) przyłączył się do skargi konstytucyjnej i wniósł o uznanie, że „§ 2 ust. 1 pkt 16 *in fine* 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 ze zm.) rozumiany jako przepis upoważniający do wykazania jako podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe kwoty odpowiadającej wysokości przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych w przypadku, gdy przychód pracownika pomniejszony o równowartość diet z tytułu jego oddelegowania do pracy za granicą będzie w danym miesiącu niższy od tej kwoty jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP”.

Rzecznik stwierdził, że, w świetle zakwestionowanego skargą konstytucyjną § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS, podstawy wymiaru składek nie stanowią przychody odpowiadające części wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, 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 u.s.u.s.

Takie brzmienie tego przepisu obowiązuje od daty wejścia w życie rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 28 stycznia 2004 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. Nr 14, poz. 124), czyli od dnia 30 stycznia 2004 r.

W ten sposób rozumiany przepis stanowił podstawę decyzji ZUS w przedmiocie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracownika delegowanego do wykonywania pracy za granicą przez F

Sp. z o.o. oraz do wyroków Sądu Okręgowego w W z dnia stycznia 2011 r., w sprawie o sygn. akt , oraz Sądu Apelacyjnego w W z dnia grudnia 2011 r., w sprawie o sygn. akt

Nadto Rzecznik wskazał, że przepis § 2 rozporządzenia MPiPS był już przedmiotem oceny przez Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K. 17/00 (OTK ZU nr 1/2001, poz. 4), orzekł o konstytucyjności całego § 2 ust. 1 rozporządzenia MPiPS, ale w innym zakresie niż obecnie, ponieważ oceniał konstytucyjność „ubruttowienia” wynagrodzeń o wartość składek, które winni opłacać pracownicy w związku z wprowadzeniem nowych zasad finansowania ubezpieczeń społecznych.

Trybunał Konstytucyjny orzekł w sprawie P 16/09 o niezgodności § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia MPiPS z art. 92 ust. 1 Konstytucji (wyrok z dnia 16 lutego 2010 r., OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12), przy czym sprawa dotyczyła pozbawienia zleceniobiorców, wykonujących pracę w zakładzie pracy lub w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę, świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalentów za te świadczenia i ekwiwalentów pieniężnych za pranie odzieży roboczej. W obu przypadkach zakwestionowana została inna treść normatywna, co skutkuje tym,

że oba wyroki Trybunału Konstytucyjnego nie mają zastosowania do przedmiotowej sprawy.

Rzecznik podkreślił, że z pisma Biura Studiów i Analiz Sądu Najwyższego wynika, iż wykładnia zaskarżonego przepisu, dokonywana przez organy rentowe, stosowana jest w orzecznictwie tychże organów na tyle często, że można przyjąć istnienie utrwalonej linii orzeczniczej. Z tego pisma wynika też, że organy rentowe stosunkowo często przyjmowały, iż § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS uzasadnia podwyższenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne za pracowników delegowanych do pracy za granicą do kwoty przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia.

Rzecznik zwrócił zarazem uwagę na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 listopada 2013 r., sygn. akt II UK 204/13, w którym Sąd ten przyjął, że kwestionowany przepis reguluje zasady obniżania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne i nie uzasadnia ich podwyższenia do kwoty przeciętnego prognozowanego wynagrodzenia.

Zatem – zdaniem Rzecznika – skarga w niniejszej sprawie jest ściśle związana ze sposobem rozumienia i stosowania zakwestionowanego przepisu rozporządzenia.

Rzecznik przypomniał, że w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowany został pogląd, iż jeżeli utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu prawnego, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny, to przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (tak w postanowieniu z dnia 19 lipca 2005 r., sygn. akt SK 37/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 87).

Rzecznik wskazał – powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – również i to, że stałość, powtarzalność i powszechność praktyki sądowej może nadać kwestionowanemu unormowaniu w sposób stały i

powszechny określone znaczenie, podlegające następnie kontroli konstytucyjności. Stałość i powszechność praktyki wynikającej z odczytywania przepisu w sposób niekonstytucyjny powoduje bowiem nadanie samym przepisom trwałego i niekonstytucyjnego znaczenia. Ujawnienie zależności pomiędzy sferą stanowienia i stosowania prawa wymaga jednakże każdorazowo stwierdzenia, czy w istocie rzeczy mamy do czynienia z taką właśnie powtarzalną i powszechną metodą wykładni określonego przepisu (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95).

Rzecznik zaakcentował, że w tym kontekście istotne znaczenia ma praktyka stosowania zakwestionowanego przepisu przez ZUS.

Przykładem może być pismo ZUS Oddział w Gdańsku z dnia 24 marca 2014 r., znak DI/100000/43/49/2014, z treści którego wynika, że gdy przychód pracownika pomniejszony o równowartość diet z tytułu jego delegowania do pracy za granicę będzie w danym miesiącu niższy niż kwota prognozowanego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej za dany rok kalendarzowy, to konieczne będzie wykazanie jako podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne właśnie tej kwoty. Bez znaczenia jest przy tym wysokość wynagrodzenia przewidzianego postanowieniami umowy o pracę.

Podobnie w piśmie z dnia 22 listopada 2013 r., znak DI/100000/451/1585/2013, ZUS Oddział w Gdańsku potwierdził, że wnioskodawca ma możliwość skorzystania z wyłączenia, jednak obniżenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe nie może spowodować sytuacji, w której podstawa ta będzie w danym miesiącu kalendarzowym niższa od kwoty prognozowanego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej za dany rok kalendarzowy, określonego w ustawie budżetowej, ustawie o prowizorium budżetowym lub ich projektach, jeśli odpowiednie ustawy nie zostały uchwalone.

Rzecznik wskazał również, że, zgodnie z orzecznictwem sądowym, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe stanowi faktycznie wypłacone pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie (uchwała składu 7 Sędziów SN z dnia 10 września 2009 r., sygn. akt I UZP 5/09, OSNP 2010, nr 5-6, poz. 71).

W § 1 rozporządzenia MPiPS organ ten przyjął, iż podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe stanowi dochód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, osiągniany przez pracowników u pracodawcy z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. W § 2 ust. 1 rozporządzenia MPiPS z podstawy wymiaru składek wyłączone zostały niektóre rodzaje przychodów.

Zdaniem Rzecznika, § 2 ust. 1 rozporządzenia MPiPS jest wykonaniem tej części treści przepisu upoważniającego, który uprawnia do wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów.

Dalej Rzecznik wywodzi, że „minister został upoważniony do modyfikacji w drodze rozporządzenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tylko w jednym kierunku, tj. przez jej obniżenie o niektóre uzyskiwane przez pracowników należności. Nie uprawnia to zatem do stwierdzenia, że zastosowanie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia mogłoby prowadzić do takiej modyfikacji podstawy wymiaru składek, że byłaby ona wyższa niż przewidziana ustawą systemową i kształtowała się na poziomie przeciętnego wynagrodzenia”.

Rzecznik w związku z tym wnioskuje, iż, skoro ustawa systemowa nie zawiera regulacji różnicującej podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne pracowników w oparciu o kryterium zatrudnienia w kraju lub poza jego granicami, to nie może mieć także znaczenia argumentacja wskazująca na to, że regulacja zawarta w kwestionowanym przepisie rozporządzenia MPiPS jest formą ochrony ubezpieczonych i ich przyszłych świadczeń oraz że jest konieczna dla zachowania równowagi pomiędzy istnieniem z jednej strony ulgi dla polskich

pracodawców zatrudniających polskich pracowników za granicą w postaci możliwości odliczenia od podstawy wymiaru składki równowartości diet za dni pobytu za granicą, a z drugiej strony potrzebą ochrony pracowników i choćby złagodzenia możliwych negatywnych skutków społecznych i ekonomicznych – co jest realizowane właśnie w postaci ochrony przyszłych świadczeń z ubezpieczenia społecznego dla pracowników zatrudnionych w takich specyficznych warunkach.

W zakresie oceny zgodności § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS z art. 64 Konstytucji Rzecznik stwierdził, że ust. 3 tego artykułu Konstytucji stanowi – w Jego przekonaniu – podstawowy wzorzec kontroli.

Zgodnie z treścią art. 64 ust. 3 Konstytucji, własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Przepis ten jest rozwinięciem art. 21 ust. 1 ustawy zasadniczej dotyczącym ochrony własności i prawa dziedziczenia, ale również uzupełnieniem art. 64 ust. 1 Konstytucji odnoszącego się do prawa każdego do własności, innych praw majątkowych oraz prawa do dziedziczenia. Zdaniem Rzecznika, treść art. 64 ust. 3 Konstytucji koresponduje także z ogólną formułą zasady proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej.

Rzecznik wskazał też na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, z którego wynika, iż na ustawodawcy spoczywa nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Ochrona ta musi być realna, a ta cecha winna być oceniana przez pryzmat skuteczności realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje.

Rzecznik stwierdził, iż „[w] związku z powołanymi wyżej standardami konstytucyjnymi nie może budzić wątpliwości, że zasady ustalania składek na ubezpieczenia społeczne oraz podstaw ich wymiaru stanowią materię ustawową (art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy systemowej). Tymczasem organy rentowe traktują § 2 ust. 1 pkt 16 *in fine* rozporządzenia jako samoistną podstawę podwyższania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne w stosunku do regulacji ustawowej, zawartej w art. 18 ust. 1 ustawy systemowej. W tym przepisie ustawowym zawarta jest zasada, że podstawę wymiaru składki stanowi przychód ustalony według reguł zawartych w art. 4 pkt 9 tej ustawy, pomniejszony o wypłaty wymienione w cytowanym rozporządzeniu. Należy jeszcze raz podkreślić, że ustawa systemowa nie daje podstawy do wprowadzenia innej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne pracowników, niż określona w art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, a art. 21 tej ustawy upoważnia właściwego ministra jedynie do określenia, w drodze rozporządzenia, szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów. Z tego względu pogląd, że w § 2 ust. 1 pkt 16 *in fine* rozporządzenia zawarta jest regulacja uprawniająca do podwyższenia podstawy wymiaru składek pracowników delegowanych do kwoty przeciętnego wynagrodzenia nie znajduje uzasadnienia. Taka praktyka odczytywania kwestionowanego unormowania prowadzi do pozaustawowego obciążenia pracowników i pracodawców kosztami tak podwyższonej składki na ubezpieczenia społeczne i z tego względu musi być uznana za nieproporcjonalną ingerencję w ochronę prawa własności. W rezultacie wkroczenie w konstytucyjnie chronioną sferę prawa własności nie spełnia kryterium formalnego, nie zostało bowiem uczynione w ustawie. Ten zaś zabieg nie jest dopuszczalny w świetle wskazanych jako wzorzec kontroli art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP”.

Rzecznik skonstatował, że jeżeli zamiarem prawodawcy było podtrzymanie zasady obowiązującej w poprzednim stanie prawnym, to po wejściu w życie Konstytucji konieczna była taka regulacja na poziomie ustawowym.

Na wstępie konieczne wydaje się rozważenie dopuszczalnego zakresu skargi konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny orzekał już w sprawie niezgodności całego § 2 ust. 1 rozporządzenia MPiPS z Konstytucją w sprawie o sygn. akt K. 17/00 (*op. cit.*), w zakresie konstytucyjności „ubruttowienia” wynagrodzeń o wartość składek, które winni opłacać pracownicy w związku ze zmianą zasad funkcjonowania ubezpieczeń społecznych. Oceniana była zgodność powołanego przepisu z art. 2, art. 20 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Obecnie inny jest przedmiot kontroli, inne – w większości – wzorce i inne argumenty uzasadniające postawione zarzuty.

Dlatego też wyrok w sprawie o sygn. akt K. 17/00 nie powoduje niedopuszczalności przeprowadzenia kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie.

Nadto Trybunał Konstytucyjny orzekł w sprawie o sygn. akt P 16/09 (*op. cit.*) o niezgodności § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia MPiPS z art. 92 ust. 1 Konstytucji, ale tamta sprawa dotyczyła pozbawienia zleceniobiorców, wykonujących pracę w zakładzie pracy lub w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę, świadczeń rzeczowych wynikających z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy oraz ekwiwalentów za te świadczenia i ekwiwalentu pieniężnego za pranie odzieży roboczej. Zatem również w tej sprawie zakwestionowana została inna treść normatywna, co skutkuje tym, że i ten wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie przesądza o niemożności rozpatrzenia niniejszej sprawy.

Przechodząc do kwestii przedmiotu skargi należy zaznaczyć, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, iż w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji nie ulega wątpliwości, że jedynym dopuszczalnym przedmiotem skargi konstytucyjnej może być unormowanie wykazujące złożoną (dwojaką) kwalifikację. Po pierwsze – winno być ono podstawą prawną ostatecznego orzeczenia, z wydaniem którego wiąże skarżący zarzut naruszenia przysługujących mu zgodnie z postanowieniami Konstytucji praw lub wolności. Po drugie – to w normatywnej treści uregulowań kwestionowanych w skardze konstytucyjnej tkwić winna bezpośrednia przyczyna niedozwolonej ingerencji organów stosujących prawo w sferę konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych skarżącego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 lipca 2007 r., w sprawie o sygn. akt Ts 153/06, OTK ZU nr 6/B/2007, poz. 273 oraz 22 października 2007 r., w sprawie o sygn. akt Ts 291/06, OTK ZU nr 5/B/2007, poz. 241).

W tym miejscu należy przypomnieć, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułowana jest dopiero w procesie ich stosowania. Trybunał Konstytucyjny dopuszcza dokonanie oceny konstytucyjności wykładni określonego przepisu, jeżeli taka wykładnia ma cechy stabilności oraz jednoznaczności.

Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach podkreśla, że jeżeli interpretacja danego przepisu znalazła jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, iż przepis ten w praktyce nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe (*vide* – wyroki: z dnia 8 maja 2000 r., sygn. akt SK 22/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 107; z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 18/05, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 128; z dnia 10 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 17/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 78; z dnia 27 października 2010 r., sygn. akt K 10/08, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 81).



Przenosząc powyższe uwagi na grunt przedmiotowej sprawy stwierdzić należy, że § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS odczytywać należy w sposób, który nadany mu został przez orzeczenia organów rentowych. Z orzecznictwa tego wynika, że § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS rozumiany jest w ten sposób, iż podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne nie może stanowić część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców w wysokości równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowych poza granicę kraju, za każdy dzień pobytu, przy czym 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 u.s.u.s. Organy rentowe uznawały w każdym przypadku, niezależnie od wysokości przychodu pracownika, że zawsze podstawa wymiaru składek nie może być niższa od kwoty przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia.

W licznych orzeczeniach, odnoszących się do warunków formalnych skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny przypominał też o konieczności wykazania związku pomiędzy przedmiotem skargi a ostatecznym rozstrzygnięciem o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego.

Tytułem przykładu można wskazać, że w postanowieniu z dnia 23 listopada 2009 r., w sprawie o sygn. akt Ts 91/09, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż „przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej może być tylko taki przepis ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego orzeczono ostatecznie o przysługujących skarżącemu konstytucyjnych wolnościach i prawach. Doprecyzowując tę przesłankę, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że może to być tylko przepis, który zdeterminował w taki sposób treść opartego na jego podstawie rozstrzygnięcia, iż doprowadziło ono do naruszenia wskazanych w skardze praw lub wolności. Uznanie zaskarżonego przepisu za niekonstytucyjny – skutek rozpatrzenia skargi przez Trybunał Konstytucyjny – prowadzić ma bowiem do jego wyeliminowania z systemu prawa, a poprzez

ponowne rozpoznanie przez odpowiednie organy sprawy, w związku z którą wniesiono skargę, do usunięcia istniejącego naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności” (LEX nr 737227; *vide* też - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 września 2010 r., w sprawie o sygn. akt Ts 154/09, OTK ZU nr 5/B/2010, poz. 365; 16 listopada 2010 r., w sprawie o sygn. akt Ts 150/08, OTK ZU nr 6/B/2010, poz. 417 oraz 26 listopada 2010 r., w sprawie o sygn. akt Ts 281/09, OTK ZU nr 6/B/2010, poz. 461).

W postanowieniu z dnia 27 września 2010 r., w sprawie o sygn. akt Ts 85/08, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż „[w] świetle przesłanek skargi konstytucyjnej, zakreślonych w art. 79 ust. 1 Konstytucji, nie budzi wątpliwości, że kontroli sprawowanej przez Trybunał w trybie skargi konstytucyjnej może podlegać tylko ta norma, której zastosowanie spowodowało skutek oceniany przez skarżącego w kategoriach naruszenia jego praw lub wolności (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK)” [LEX nr 737131; *vide* też - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 2010 r., w sprawie o sygn. akt Ts 64/08, OTK ZU nr 6/B/2010, poz. 413].

Z kolei w postanowieniu z dnia 5 listopada 2013 r., w sprawie o sygn. akt SK 15/12, Trybunał Konstytucyjny podniósł, iż „[z]arzut niezgodności z Konstytucją ustawy bądź innego aktu normatywnego, stanowiącego podstawę ostatecznego orzeczenia musi dotyczyć tych przepisów, które ukształtowały sytuację prawną skarżącego powodując naruszenie jego konstytucyjnych wolności i praw. Skarżący musi również w odpowiedni sposób powiązać zaistniałe naruszenie z właściwą normą konstytucyjną, która w danym wypadku jest adekwatnym wzorcem kontroli kwestionowanych przepisów ustawy lub innego aktu normatywnego. Formułując zarzut skarżący musi zatem wykazać nie tylko, że jest podmiotem konkretnej konstytucyjnej wolności lub prawa. Cięży na nim obowiązek uprawdopodobnienia, że ta wolność lub prawo **zostały faktycznie naruszone** [podkreślenie własne], a naruszenie to wynika z treści kwestionowanych przepisów, na podstawie których Sąd lub organ administracji

publicznej ostatecznie ukształtował jego sytuację prawną. Dopiero **kumulatywne** [podkreślenie własne] spełnienie tak rozumianych przesłanek warunkuje możliwość skutecznego wniesienia, a następnie merytorycznego rozpatrzenia skargi konstytucyjnej przez Trybunał. Niedochowanie wskazanych wymogów prowadziłyby do sytuacji, w której skarga konstytucyjna, zamiast środka ochrony konstytucyjnych wolności i praw skarżącego, stałaby się swoistą formą *actio popularis*, zbliżoną w swej istocie do wniosku w sprawie abstrakcyjnej kontroli norm” (OTK ZU nr 8/A/2013, poz. 127).

Z przedstawionego przez Skarżącego stanu faktycznego wynika, że pracownik P J. z tytułu zatrudnienia przez polskiego pracodawcę i wykonywania pracy za granicą otrzymał wynagrodzenie za pracę niższe od wówczas obowiązującego przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej. Pracodawca odprowadził składki na ubezpieczenie społeczne obliczone od wynagrodzenia rzeczywiście otrzymanego przez pracownika. ZUS zakwestionował prawidłowość obliczenia składek i ich odprowadzenia. W decyzji z dnia lipca 2007 r. stwierdził, że na podstawie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS podstawa składek należna za pracownika zatrudnionego za granicą u polskich pracodawców nie może być niższa od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 u.s.u.s. Przyjmując tę interpretację, ZUS ustalił wysokość składek na ubezpieczenie społeczne w oparciu o przeciętne miesięczne wynagrodzenie, o którym mowa w art. 19 ust. 1 u.s.u.s. Tożsame stanowisko zajęły Sądy rozpatrujące odwołania Skarżącego.

W *petitum* skargi jako przedmiot zaskarżenia wskazany został § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS – jako niezgodny z art. 18 ust. 1 u.s.u.s. w związku z art. 4 pkt 9 tej ustawy i w związku z art. 9 ust. 1, art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., a w konsekwencji – jako niezgodny także z art. 92 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W zakresie niezgodności § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS z przepisami art. 18 ust. 1 u.s.u.s. w związku z art. 4 pkt 9 tej ustawy i w związku z

art. 9 ust. 1, art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. wypowiedział się w postanowieniu z dnia 2 października 2013 r. Trybunał Konstytucyjny, który wskazał, że „[t]ak skonstruowany wzorzec jest sprzeczny z art. 79 ust. 1 Konstytucji, który w trybie skargi konstytucyjnej dopuszcza badanie zgodności przepisów z Konstytucją, nie zaś z innymi aktami wyższego rzędu”.

Dodatkowo wskazać należy, iż wymóg ten wynika z samej treści art. 79 ust. 1 Konstytucji, który stanowi, że każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego „w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[o] naruszeniu **praw lub wolności konstytucyjnych** [podkreślenie własne] danego podmiotu można mówić wówczas, gdy organ władzy publicznej poprzez wydanie konkretnego orzeczenia w sposób nieusprawiedliwiony wkroczył w sferę przysługujących temu podmiotowi praw lub wolności konstytucyjnych albo prawom tym lub wolnościom odmówił ochrony lub też ich urzeczywistnienia” (postanowienie z dnia 6 października 1998 r., sygn. akt Ts 56/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 84).

Z poglądów wyrażonych w doktrynie wynika, że „[s]kargę można wnieść >> **w sprawie zgodności z konstytucją** [podkreślenie własne] ustawy lub innego aktu normatywnego <<” [komentarz L. Garlickiego do art. 79 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Tom V, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007, s. 14].

„Procedurze **badania konstytucyjności** [podkreślenie własne] w trybie skargi poddane są tylko ustawy lub inne akty normatywne” (L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2011 r., s. 117).

Analiza decyzji ZUS wskazuje, iż to na podstawie przepisu szczególnego, jakim jest § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS, podwyższona została w decyzji podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Wynika to między innymi z fragmentu uzasadnienia tej decyzji, odwołującego się do § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS, że „tak ustalony miesięczny przychód tych osób stanowiący podstawę wymiaru składek **nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy**, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych”.

Oznacza to, że badanie zgodności z Konstytucją może dotyczyć zaskarżonego przepisu tylko w relacji do praw i wolności zawartych w Konstytucji, a nie w relacji do przepisów innych ustaw.

Jednak w sytuacji, gdy zaskarżony przepis rozporządzenia wydany został w oparciu o upoważnienie ustawowe, niezbędna jest ocena treści upoważnienia do wydania rozporządzenia pod kątem konstytucyjności.

W *petitum* skargi konstytucyjnej brak jest wskazania art. 21 u.s.u.s., jednak z uzasadnienia skargi wynika, że kwestionowana jest zgodność § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS z zakresem upoważnienia ustawowego z art. 21 u.s.u.s., a tym samym z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Nie jest możliwe dokonanie oceny zgodności kwestionowanego przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS z art. 92 ust. 1 Konstytucji bez odniesienia się do upoważnienia ustawowego, na podstawie którego kwestionowany przepis rozporządzenia został wydany.

Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt U 5/12 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 88), wskazał, iż „[r]ozważenie relacji między rozporządzeniem, ustawą i Konstytucją wymaga zawsze uwzględnienia ogólnego założenia wyłączności regulacji ustawowej w sferze wolności i praw konstytucyjnych. Na gruncie przepisów Konstytucji z 1997 r. doszło do podniesienia wymagań w tym zakresie. Wyłączność ustawy nabrała bowiem

absolutnego charakteru w tym sensie, że nie może obecnie w systemie prawa powszechnie obowiązującego pojawiać się żadna regulacja podustawowa, która nie ma bezpośredniego oparcia w ustawie i która nie służy wykonaniu ustawy. Nie ma zatem materii, w których mogłyby być stanowione akty podustawowe powszechnie obowiązujące bez uprzedniego ustawowego unormowania tych kwestii”.

Stąd też pozostaje problem oceny zgodności kwestionowanego przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS z art. 92 ust. 1 Konstytucji przez pryzmat upoważnienia ustawowego zawartego w art. 21 u.s.u.s, a nadto z art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Najpierw dokonana zostanie ocena naruszenia prawa do sądu, gwarantowanego w art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W zakresie naruszenia tego wzorca kontroli Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w niniejszej sprawie w postanowieniu z dnia 2 października 2013 r. oraz – pośrednio – z dnia 5 marca 2014 r. i przytoczone tam argumenty, szczególnie szeroko wskazane w pierwszym z tych postanowień, należy w pełni podzielić, uznając jednocześnie za zbędne ich powtarzanie.

Skarżący w skardze konstytucyjnej podnosi, że sprawiedliwe rozpatrzenie sprawy oznacza jej rozważenie i rozstrzygnięcie na podstawie stanu faktycznego konkretnej sprawy ustalonego zgodnie z rzeczywistym przebiegiem zdarzeń jej dotyczących oraz zgodnie z przepisami prawa materialnego, które nie mogą, jak chodzi o rozporządzenia, naruszać przepisów wyższego rzędu i Konstytucji.

Nie można zgodzić się z takim rozumieniem prawa do sądu, ponieważ oznacza ono wydanie ostatecznego orzeczenia, które jest zgodne z wolą strony, podczas gdy prawo do sądu obejmuje prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia, a nie prawo do rozstrzygnięcia o określonej treści.

W oparciu o powyższe należy stwierdzić, że wzorzec kontroli z art. 45 ust. 1 Konstytucji nie może być rozumiany w sposób, w jaki przedstawił to Skarżący.

W postanowieniu z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt Ts 139/11 (OTK ZU nr 1/B/214, poz. 12), Trybunał Konstytucyjny podkreślił, iż „[w] ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie można bowiem z samego orzeczenia w oparciu o przepisy wydane na podstawie delegacji ustawowej niespełniającej wymogów określonych w art. 92 ust. 1 Konstytucji wywodzić naruszenia prawa do sądu”.

Dalej Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że „Konstytucja w art. 45 gwarantuje bowiem samo rozpatrzenie sprawy, a nie treść rozstrzygnięcia. Jak podkreślał wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny, prawo do sądu ma autonomiczny charakter. Nie jest ono jedynie instrumentem umożliwiającym wykonanie innych praw i wolności konstytucyjnych, lecz ma być samoistny i podlega ochronie niezależnie od naruszenia innych praw podmiotowych. Oznacza to także, że z samej niezgodności z Konstytucją regulacji będących podstawą wydania ostatecznego orzeczenia nie można jeszcze wnioskować – jak uczyniła to skarżąca – że doszło do naruszenia prawa do sądu”.

W postanowieniu z dnia 26 listopada 2007 r., sygn. akt Ts 211/06 (OTK ZU nr 5/B/2007, poz. 219), Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że „[z] oczywistą bezzasadnością mamy zaś do czynienia w sytuacji, w której podstawa skargi konstytucyjnej jest co prawda wskazana przez skarżącego poprawnie, a więc wyraża prawa i wolności, do których skarżący odwołuje się w swych zarzutach, jednak wyjaśnienie sposobu naruszenia owych praw i wolności w żadnym stopniu nie uprawdopodobnia zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów. Jest to więc sytuacja, w której podnoszone zarzuty w sposób oczywisty nie znajdują uzasadnienia i w zakresie wskazanych praw i wolności są oczywiście pozbawione podstaw”.

Powyższe argumenty uzasadniają uznanie, że w zakresie oceny kwestionowanego przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w kontekście gwarantowanego w art. 45 ust. 1 Konstytucji prawa do sądu, zasadne jest przyjęcie, iż skarga konstytucyjna jest w tym zakresie oczywiście bezzasadna, gdyż przypisuje wzorcowi kontroli treść normatywną, której wzorzec ten nie

zawiera. To zaś powoduje, że – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) – postępowanie w tym zakresie powinno być umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W tej sytuacji konieczne jest więc odniesienie się do kolejnych, wskazanych w skardze konstytucyjnej, wzorców kontroli, tj. art. 92 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W pierwszej kolejności należy dokonać analizy obowiązujących w otoczeniu normatywnym § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS przepisów dotyczących składek na ubezpieczenie społeczne w kierunku dokonania jego wykładni, bowiem na jego podstawie wydana została decyzja ZUS i ten właśnie przepis jest kwestionowany jako niezgodny z Konstytucją.

Należy zaznaczyć, że decyzja ZUS, dotycząca podwyższenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, obejmowała marzec, kwiecień oraz maj 2005 r. i ustalenie wykładni tego przepisu dotyczy tego okresu.

Podstawowym aktem prawnym dotyczącym ubezpieczeń społecznych jest ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1442).

Ustawa ta ma również zastosowanie do pracowników zatrudnionych przez polskich pracodawców za granicą, a wynika to z art. 14 ust. 1 lit. a rozporządzenia nr 1408/71, który stanowi, że pracownik najemny zatrudniony na terytorium państwa członkowskiego przez przedsiębiorstwo, w którym jest zwykle zatrudniony i przez które został skierowany do wykonywania pracy na terytorium innego państwa członkowskiego, podlega nadal ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego pod warunkiem, że przewidywany okres wykonywania tej pracy nie przekracza dwunastu miesięcy i nie został on skierowany w miejsce innej osoby, której okres skierowania upłynął. Oznacza to, że do takiego



pracownika mają zastosowanie przepisy kraju wysyłającego, pomimo że wykonuje on pracę w innym kraju. Dokumentem potwierdzającym ten fakt jest formularz E 101. Okoliczności te zostały potwierdzone też w przedmiotowej sprawie (*vide* – wyrok Sądu Okręgowego w W z dnia stycznia 2001 r., sygn. akt ).

Z art. 1 u.s.u.s. wynika, że ubezpieczenia społeczne obejmują między innymi ubezpieczenie emerytalne oraz ubezpieczenia rentowe.

Art. 18 ust. 1 u.s.u.s. stanowi, iż „[p]odstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 1-3 i pkt 18a stanowi przychód, o którym mowa w art. 4 pkt 9 i 10, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12”.

Również z orzecznictwa sądowego wynika, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi faktycznie wypłacone pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie (uchwała składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 10 września 2009 r., sygn. akt I UZP 5/09, OSNP 2010, nr 5-6, poz. 71).

Na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 u.s.u.s. obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są pracownikami.

Artykuł 6 ust. 1 pkt 2 u.s.u.s. dotyczy osób wykonujących pracę nakładczą, pkt 3 – członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych, a pkt 18a – funkcjonariuszy Służby Celnej.

Z analizy skargi konstytucyjnej wynika, że chodzi o pracownika zatrudnionego przez polskiego pracodawcę za granicą.

Przepis art. 18 ust. 1 u.s.u.s. – w zakresie określenia podstawy wymiaru składek – odsyła do art. 4 pkt 9 i 10 u.s.u.s., z zastrzeżeniami przewidzianymi w ust. 1a i 2, ust. 4 pkt 5 i ust. 12 tej ustawy.

Artykuł 4 u.s.u.s. zawiera słowniczek pojęć, które należy stosować przy wykładni ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

W art. 4 pkt 9 u.s.u.s. ustawodawca wskazał, jak należy rozumieć pojęcie przychodu między innymi z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy. Ustawodawca nie przyjął własnej definicji przychodu i odesłał do innej ustawy, co wynika z brzmienia art. 4 pkt 9 u.s.u.s. we fragmencie: „przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, ...”

Z § 147 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2002 r. Nr 100, poz. 908, dalej: zasady techniki prawodawczej) wynika, że „[j]eżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu prawnego nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu”.

„Definicja zawarta lub wskazana w tekście prawnym jest swego rodzaju metanormą, nakazującą przypisywanie definiowanemu określeniu stanowiącemu definiendum tylko takiego znaczenia, jakie zostało określone w definicji” (A. Malinowski, *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, Wydanie 3. rozszerzone, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2012 r., s. 51).

Definicja legalna może być powołana w tekście w formie odesłania do konkretnego przepisu lub odesłania do aktu normatywnego. Odesłanie tego drugiego typu polega na wskazaniu określonego aktu normatywnego jako właściwego w zakresie dotyczącym rozumienia nazwy występującej w redagowanym tekście prawnym (*vide*: A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, Wydanie 2., Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2008 r., s. 61-62).

Odstępstwo od tej zasady musi być – co wynika z orzecznictwa sądowego oraz poglądów doktryny – wyraźnie określone (*vide* – wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 794/08, POP 2009/1; L. Morawski, *Zasady*

*wykładni prawa*, Wydanie II, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2010, s. 108).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361) w art. 11 ust. 1 stanowi, że przychodami są „otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”.

Pojęcie przychodów ze stosunku pracy określone zostało w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. Ustawodawca za przychody takie uważa „wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych”.

Należy wskazać, że ustawodawca, delegacją zawartą w art. 21 u.s.u.s., przekazał ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego określenie w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1, oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów.

W wykonaniu powyższej delegacji wydane zostało rozporządzenie MPiPS.

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 16 tego rozporządzenia, podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe nie stanowi „część wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, z wyłączeniem osób wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy – 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 ustawy”.

Odwołując się do wcześniejszych wywodów dotyczących stosowania definicji ustawowych zewnętrznych oraz możliwości odstępstw od nich, jeżeli zostało to wyraźnie przewidziane w akcie normatywnym regulującym daną materię, należy stwierdzić, że przepisem szczególnym, w oparciu o który obliczane są składki na ubezpieczenie społeczne pracowników zatrudnionych przez polskich pracodawców za granicą, jest właśnie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS.

Uzasadnieniem dla takiego rozwiązania prawnego jest to, że pracownik zatrudniony za granicą u polskiego pracodawcy nie odbywa podróży służbowej i w związku z tym nie przysługują mu należności z tym związane, ale jego sytuacja faktyczna jest podobna do przebywania w takiej podróży, bowiem świadczy pracę poza miejscem swego zamieszkania, w oddaleniu od rodziny, co generuje dodatkowe koszty. Stanowisko takie wyrażone zostało w orzecznictwie sądowym (*vide* – wyroki SN: z dnia 18 kwietnia 2007 r., sygn. akt I UK 339/06, OSNP 2008 nr 9-10, poz. 148 oraz z dnia 29 września 2009 r., sygn. akt I UK 122/09, OSNP 2011 nr 9-10, poz. 136).

Tak więc – co do zasady – przyjęte rozwiązanie jest słuszne.

Budzi natomiast wątpliwości zastrzeżenie zawarte w tym przepisie, na podstawie którego ustalony miesięczny przychód pracowników zatrudnionych za granicą, stanowiący podstawę wymiaru składek, nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 u.s.u.s.

Wątpliwość dotyczy zgodności kwestionowanego przepisu rozporządzenia MPiPS (w ramach zastrzeżenia) z delegacją ustawową zawartą w art. 21 u.s.u.s.

Konstrukcja rozporządzenia jako aktu wykonawczego do ustawy jest zdeterminowana trzema podstawowymi warunkami, do których należą:

- 1) wydanie rozporządzenia na podstawie wyraźnego, to jest opartego nie tylko na domniemaniu i wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu;
- 2) wydanie rozporządzenia co do przedmiotu i treści normowanych stosunków, w granicach udzielonego przez ustawodawcę upoważnienia do wydania tego aktu i w celu wykonania ustawy;
- 3) niesprzeczność treści rozporządzenia z normami Konstytucji oraz z ustawą, na podstawie której zostało wydane, a także z wszystkimi obowiązującymi ustawami, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materię będącą przedmiotem rozporządzenia.

Naruszenie co najmniej jednego z tych warunków może uzasadniać zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09, *op. cit.*).

Zgodnie z § 115 zasad techniki prawodawczej, w rozporządzeniu zamieszcza się tylko przepisy regulujące sprawy przekazane do unormowania w przepisie upoważniającym (upoważnieniu ustawowym).

Zakres spraw przekazanych do unormowania w rozporządzeniu jest określony pozytywnie oraz negatywnie.

Pozytywne wyznaczenie spraw przekazanych do unormowania oznacza, że ustawa upoważniająca winna zawierać następujące wskazania:

- 1) jaki zakres spraw ma być unormowany rozporządzeniem;
- 2) jaki ma być kierunek rozwiązań przyjmowanych w akcie wykonawczym (wytyczne dotyczące treści aktu).

Negatywne rozumienie zakresu spraw przekazanych do unormowania w rozporządzeniu oznacza, że rozporządzenie jako akt niesamoistny może normować jedynie te sprawy, które zostały przekazane w przepisie upoważniającym. Akt podustawowy w postaci rozporządzenia nie może wykraczać poza zakres spraw określonych w upoważnieniu, nawet wtedy gdyby służyło to wykonaniu ustawy i było uzasadnione względami słuszności, celowości gospodarczej czy społecznej, a także potrzebą wyeliminowania skutków wadliwej ustawy (*vide*: S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej z dnia 20 czerwca 2002 r.*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2012 r., s. 236-237).

Trybunał Konstytucyjny wyraził zdecydowany pogląd, według którego „rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego (a więc nie np. opartego na domniemaniu), precyzyjnego upoważnienia ustawowego i tylko w granicach tego upoważnienia, a przepis ustawy ustanawiający takie upoważnienie podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim nie wymienionych [*winno być „niewymienionych” – przypis własny*] w drodze wykładni celowościowej...” (wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r., sygn. akt P. 7/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 72).

Nadto stanowisko, iż przepis upoważniający do wydania rozporządzenia, jak każdy przepis udzielający kompetencji prawodawczej, podlega wykładni dosłownej, reprezentowane jest również w doktrynie (*vide*: S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej...*, *op. cit.*, s. 237).

Należy tytułem przypomnienia wskazać, że delegacja zawarta w art. 21 u.s.u.s. dotyczyła uregulowania w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek oraz „wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów”.

Odnosząc się do tak zakreślonego obszaru normowania w akcie prawnym w formie rozporządzenia, należy przywołać stanowisko Trybunału

Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt U 5/12 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 88), wskazał, iż „Trybunał podtrzymuje w niniejszej sprawie pogląd o generalnej niedopuszczalności formułowania upoważnienia ustawowego do określenia w rozporządzeniu „szczegółowych zasad” wykonywania jakichś czynności, przynajmniej tak długo, jak długo ustawodawca nie precyzuje tego pojęcia w ustawie. Jednocześnie TK podkreśla, że nawet w takich wypadkach prawodawcy delegowanemu nie wolno domniemywać własnej kompetencji do uregulowania kwestii niekiedy nawet koniecznych do prawidłowego wykonania ustawy, co do których nie został on jednakże wyraźnie upoważniony”.

Z powyższego jednoznacznie wynika, że należy dokonywać ścisłej, językowej wykładni zakresu upoważnienia ustawowego. Oznacza to, że nie jest konstytucyjnie dopuszczalne uregulowanie w rozporządzeniu spraw, do których ustawodawca nie upoważnił wyraźnie prawodawcy delegowanego.

Ma to szczególne znaczenie w sferze konstytucyjnych praw i wolności jednostki. Tak jak już wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny, „im bardziej dana regulacja wpływa na korzystanie z wolności i praw konstytucyjnych, tym bardziej precyzyjnie powinna być określona w ustawie i tym mniej miejsca pozostaje na regulację wykonawczą” (wyrok z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt U 5/12, *op. cit.*).

Na gruncie przedmiotowej sprawy oznacza to, że na podstawie delegacji ustawowej, zawartej w art. 21 u.s.u.s., ustawodawca przekazał ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego określenie, w drodze rozporządzenia, szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek, z uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1, oraz wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów.

Delegacja nie obejmuje regulacji, która byłaby sprzeczna z zasadami wyrażonymi w u.s.u.s. W zakresie „wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów” obejmuje tylko ich wyłączenie, a nie

wyłączenie połączone z zastrzeżeniem, które stoi w sprzeczności zasadami wymiaru składek wyrażonymi w ustawie.

Pogląd ten zaakceptowany został w orzecznictwie Sądu Najwyższego.

W wyroku z dnia 2 października 2013 r., sygn. akt II UK 78/13 (LEX nr 1388597), Sąd Najwyższy wskazał, iż „[z]astrzeżenie zawarte w § 2 ust. 1 pkt 16 in fine rozporządzenia, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, oznacza zatem, 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 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. Jak trafnie podnosi skarżący, kwota przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 16 in fine rozporządzenia, nie jest więc progiem, od jakiego podstawa wymiaru składek nie może być niższa, jeżeli rzeczywisty przychód pracownika jest od tej kwoty niższy. Jest progiem mającym zastosowanie, gdy faktycznie wypłacone wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, a zastosowanie odliczeń przewidzianych przepisem spowodowałoby obniżenie podstawy wymiaru składek poniżej tego progu. Stanowisko Sądu Apelacyjnego, że nawet "jeżeli z uwagi na wysokość wynagrodzenia pracownika podstawa wymiaru składki miałaby zostać w danym miesiącu podniesiona do przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy sus, to i tak przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, podlega stosowaniu", jest więc oczywiście nietrafne, bo prowadząc do podwyższenia podstawy wymiaru składek



na ubezpieczenia społeczne w stosunku do przewidzianej ustawą systemową, wychodzi nie tylko poza upoważnienie ustawowe (do określenia wyłączenia z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów), ale i poza treść § 2 ust. 1 rozporządzenia, który zawiera wyliczenie składników niestanowiących podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, czyli obniżających tę podstawę, nie zaś prowadzących do ustalenia tej podstawy w wymiarze wyższym niż przychód rzeczywiście uzyskany przez pracownika”.

W wydanym kilka dni później wyroku z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt II UK 104/13 (LEX nr 1380937), Sąd Najwyższy stwierdził stanowczo, że „[s]koro definicja podstawy wymiaru składek ubezpieczonych – pracowników zawarta jest w ustawie systemowej (art. 18 ust. 1 ustawy systemowej) i nie określa ona wymaganego minimalnego pułapu podstawy wymiaru składek, to przepisy rozporządzenia wykonawczego (art. 21 ustawy systemowej) muszą być interpretowane w zgodzie z nią. Nie mogą zatem – wbrew ustawie – stanowić, że podstawa wymiaru składek pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców nie może być niższa niż kwota przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej”.

Oznacza to – jak wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 14 listopada 2013 r., o sygn. akt II UK 204/13 (LEX nr 1385953, Gazeta Prawna 2013/221/1), że „minister został upoważniony do modyfikacji w drodze rozporządzenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne tylko w jednym kierunku, tj. przez jej obniżenie o niektóre uzyskiwane przez pracowników należności. Nie ma więc żadnych możliwości stwierdzenia, że zastosowanie § 2 ust. 1 rozporządzenia mogłoby prowadzić do takiej modyfikacji podstawy wymiaru składek, że byłaby ona wyższa niż przewidziana ustawą systemową. Skoro zatem z § 2 ust. 1 pkt 16 in principio rozporządzenia wynika, że podstawy wymiaru składek nie stanowi przychód stanowiący część

wynagrodzenia pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, odpowiadający równowartości diety przysługującej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, za każdy dzień pobytu, to znaczy, że o taką kwotę podlega obniżeniu podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Zastrzeżenie zawarte w § 2 ust. 1 pkt 16 in fine rozporządzenia, że tak ustalony miesięczny przychód tych osób nie może być niższy od kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, oznacza zatem, 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 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. Kwota przeciętnego wynagrodzenia, o której mowa w § 2 ust. 1 pkt 16 in fine rozporządzenia, nie więc jest progiem, od jakiego podstawa wymiaru składek nie może być niższa, jeżeli rzeczywisty przychód pracownika jest od tej kwoty niższy. Jest progiem mającym zastosowanie, gdy faktycznie wypłacone wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, a zastosowanie odliczeń przewidzianych przepisem spowodowałoby obniżenie podstawy wymiaru składek poniżej tego progu”.

Dalej Sąd Najwyższy stwierdza, że jeżeli wynagrodzenie pracownika było niższe niż kwota przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w danym roku kalendarzowym, „to zaakceptowanie decyzji w tym zakresie przez Sąd Apelacyjny należałoby uznać za oczywiście nietrafne, bo prowadząc do podwyższenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w stosunku do przewidzianej ustawą systemową, wychodziłoby nie tylko poza upoważnienie ustawowe (do określenia wyłączenia z podstawy

wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów), ale i poza treść § 2 ust. 1 rozporządzenia, który zawiera wyliczenie składników niestanowiących podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, czyli obniżających tę podstawę, nie zaś prowadzących do ustalenia tej podstawy w wymiarze wyższym niż przychód rzeczywiście uzyskany przez pracownika”.

Z tymi poglądami wyrażonymi przez Sąd Najwyższy należy się zgodzić. Wynika z nich jasno, że upoważnienie udzielone ministrowi do wydania rozporządzenia obejmowało tylko „wyłączenie z podstawy wymiaru składek niektórych rodzajów przychodów”, a nie regulację, która prowadziłaby w istocie do podwyższenia kwoty, będącej podstawą wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne, do kwoty przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia.

Uwzględniając powyższe, należy uznać, że § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS w zakresie, w jakim w stosunku do pracowników zatrudnionych za granicą u polskich pracodawców, uzyskujących przychody niższe niż przeciętne miesięczne wynagrodzenie w gospodarce narodowej, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, prowadzi do podwyższenia podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne, jest niezgodny z art. 21 u.s.u.s. i przez to z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

W dalszej kolejności pozostaje do oceny kwestia zgodności § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Skarżący podnosi, że „[w]ydanie decyzji ustalającej podstawę wymiaru i pobrania składki od płatnika składek na kwotę wyższą niż przychód podatkowy pracownika (w stanie faktycznym sprawy na kwotę 2423 zł miesięcznie przy przychodzie           zł miesięcznie) w konsekwencji przepisu rozporządzenia przekraczającego w zaskarżonym zakresie upoważnienie ustawowe, jest niezgodne również z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Zastosowanie tego przepisu rozporządzenia spowodowało zarówno po stronie pracodawcy, jak też

pracownika, ograniczenie własności środków pieniężnych przez przymus uiszczenia kwot składek przekraczających wysokość składek należnych”.

Art. 64 ust. 1 Konstytucji stanowi: „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.”.

„Ustrojodawca świadomie wprowadził sformułowanie o **prawie >> do własności <<**, co gwarantuje nie tylko ochronę już posiadanej w sposób przez nikogo niekwestionowanej własności, ale także ochronę prawa do otrzymania własności dobra lub do ustalenia tej własności w razie konfliktu” (B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Komentarz, 2. wydanie, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012 r., s. 385).

W doktrynie reprezentowany jest też pogląd, że „art. 64 zawiera konkretne prawa podmiotowe i stanowi podstawę do korzystania ze środków przewidzianych dla ich ochrony (ze skargą konstytucyjną włącznie). Ochrona własności ma na celu przede wszystkim zabezpieczenie przed naruszeniem istniejącego stanu własnościowego. Natomiast gwarancje tworzone przez prawo podmiotowe dotyczą możliwości posiadania własności przez jednostkę i prawa do spokojnego korzystania z niej” (B. Banaszak, *Konstytucja ..., op. cit.*, s. 385-386).

Trybunał Konstytucyjny określa treść prawa własności jako „konstytucyjnie zagwarantowaną wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim” (wyrok z dnia 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5, a także z dnia 30 października 2001 r., sygn. akt K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217).

Adresatem obowiązków wynikających z prawa własności i innych praw majątkowych, gwarantowanych w art. 64, są władze publiczne [*vide* - komentarz L. Garlickiego do art. 64 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Tom III, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003, s. 14].

Oznacza to możliwość żądania od organów państwa ochrony tego prawa do czasu ustalenia przez sąd, zgodnie z polskimi zasadami konstytucyjnymi, że dany podmiot nie jest właścicielem.

Jak wyżej wskazano, prawo do własności oznacza wolność nabycia mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim.

W świetle ustaleń poczynionych w sprawie, z których wynika, że na podstawie decyzji ZUS Skarżący został zobowiązany do zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne, obliczonych od miesięcznych przeciętnych wynagrodzeń w gospodarce narodowej, podczas gdy pracownik otrzymał wynagrodzenie niższe niż przeciętne, oraz stwierdzenia, że wprowadzenie przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS mógł być interpretowany jako stwarzający taki obowiązek, ale w tym zakresie jest on sprzeczny z delegacją z art. 21 u.s.u.s., należy wywieść wniosek, że doszło do naruszenia prawa własności chronionego w art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Doszło więc do naruszenia prawa własności poprzez naruszenie prawa do posiadania i dysponowania własnością. Naruszenie tego prawa wynikało z zobowiązania do uiszczenia części składek na ubezpieczenia społeczne w zakresie, jaki nie wynikał z przepisów prawa rangi ustawowej.

Skarżący wniósł w skardze konstytucyjnej o stwierdzenie niezgodności § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS z art. 64 ust. 3 Konstytucji, który stanowi, że „[w]łasność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się już w zakresie ograniczenia prawa własności i stwierdził, że nie każde oddziaływanie ustawodawcy na sytuację majątkową jednostki jest równoznaczne w ingerowaniem w sferę prawa własności. Nie jest ograniczeniem własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych

ciężarów publicznych (danin) na cele publiczne (wyrok z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K. 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33).

W wyroku z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K. 17/00 (*op. cit.*), Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się co do nieadekwatności art. 64 ust. 3 Konstytucji jako wzorca kontroli do oceny konstytucyjności ograniczenia prawa własności pracodawców do środków pieniężnych przewidzianych na wynagrodzenie za pracę i jednostronnego przeznaczenia części tych środków na ubezpieczenie społeczne w związku z nowymi zasadami finansowania ubezpieczeń społecznych.

W sprawie tej wnioskodawca twierdził, że nałożenie na pracodawcę, nawet ustawą, większych obciążeń niż dotychczasowe jest ograniczeniem jego prawa własności.

Trybunał ocenił jednak, że przywołany wzorzec konstytucyjny został wskazany przez wnioskodawcę nietrafnie. Dalej – jako uzasadnienie zajętego stanowiska – Trybunał podkreślił, że „nie każde oddziaływanie ustawodawcy na sytuację majątkową jednostki jest równoznaczne z ingerowaniem w sferę prawa własności. Nie jest ingerowaniem w sferę prawa własności (nie jest ograniczeniem własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 konstytucji) zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych (danin) na cele publiczne. Przyjęcie tezy wnioskodawcy, że każde ograniczenie majątkowe, w tym nałożenie np. podatku czy innej daniny, zawsze jest ograniczeniem własności (art. 64 ust. 3) prowadziłoby do wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności. Gdyby przyjąć rozumowanie wnioskodawcy, zatarłaby się granica pomiędzy tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązków pracodawcy wobec pracownika a ograniczeniem własności, pod warunkiem, że owo ograniczenie własności nie jest ukrytą formą konfiskaty mienia. O zagadnieniu konfiskaty mienia TK wielokrotnie już wypowiedział się we wcześniejszych orzeczeniach w kontekście obciążeń podatkowych obywateli, wskazując na niedopuszczalność

ukształtowania przez ustawodawcę obowiązku podatkowego w taki sposób, iż stanie się on instrumentem konfiskaty mienia. (...) Odnosząc powyższe uwagi do rozpatrywanej sprawy „ubruttowienia” wynagrodzenia, TK nie ma wątpliwości, że ustawodawca nie naruszył granic przyznanej mu swobody działania przy nakładaniu obciążeń finansowych na obywateli (lub inny podmiot)”.

Powyższy pogląd wyrażony został w sytuacji, kiedy Trybunał Konstytucyjny uznał za zgodne z art. 2 i art. 20 Konstytucji zakwestionowane przepisy art. 110 ust. 1 u.s.u.s., § 2 rozporządzenia MPiPS i przedmiotem kontroli nie było przekroczenie upoważnienia ustawowego w kontekście naruszenia art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Należy odnotować, iż ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym, a nie tylko obywatelskim obowiązkiem, uregulowanym w art. 84 Konstytucji oraz w rozdziale X ustawy zasadniczej. Nałożenie na podstawie art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych łączy się z ingerencją w prawa majątkowe, ale z uwagi na to, że ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych praw i wolności – z drugiej. W przypadku danin publicznych przepisy je regulujące nie mogą doprowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną, a w szczególności do przekształcenia obowiązku podatkowego w instrument konfiskaty mienia. Dlatego nie każda ingerencja we własność jest zarazem naruszeniem praw konstytucyjnych.

W skardze konstytucyjnej Skarżący podnosi naruszenie prawa do własności w relacji do przekroczenia upoważnienia ustawowego i w konsekwencji nałożenia większego ciężaru bez podstawy ustawowej.

Należy przy tym pamiętać, że nie chodzi o nowy ciężar finansowy, ponieważ podstawa wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne uregulowana

jest w art. 18 ust. 1 u.s.u.s., a tylko o jego zwiększenie do kwoty przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w przypadkach, gdy pracownik będzie otrzymywał wynagrodzenie niższe niż przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej.

Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00 (OTK ZU nr 8/2001, poz. 257), orzekł, że Konstytucja nie formułuje zasady zupełności ustawowej w dziedzinie prawa podatkowego. Stwierdził, że podtrzymuje utrwalony w orzecznictwie Trybunału pogląd, iż w ustawie winny zostać uregulowane wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, które nie mają istotnego znaczenia z punktu widzenia konstrukcji tego stosunku.

Doprecyzowując wyrażoną w art. 84 zasadę, iż obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, dotyczy tych ciężarów, które określone są w ustawie, Trybunał Konstytucyjny w tym wyroku skonstatował, że „[s]koro zatem w akcie normatywnym nie będącym ustawą **nie wprowadzono w istocie nowego rodzajowo świadczenia, to zarzut niezgodności z art. 84 Konstytucji nie może być uwzględniony** [podkreślenie własne]”.

Przenosząc te uwagi na grunt niniejszej sprawy nie można przyjąć, że mamy do czynienia w istocie z nowym rodzajem świadczenia, a tylko z modyfikacją już uregulowanego ustawowo świadczenia.

Z drugiej strony – zgodnie z art. 217 Konstytucji – zasady przyznawania ulg winny być uregulowane w ustawie. Pogląd taki ma uzasadnienie, jeżeli przyjąć, iż mechanizm uregulowany w § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia MPiPS jest ulgą, choć należy zaznaczyć, iż Skarżący podnosi, że nią nie jest i w niektórych sytuacjach nakłada większe ciężary na zobowiązanych do uiszczenia składek na ubezpieczenia społeczne.

Jest też niewątpliwe, że tak ukształtowana ulga decyduje o wysokości składki na ubezpieczenia społeczne.

W doktrynie powszechnie prezentowany jest pogląd, iż „do istotnych elementów regulacji ustawowej zalicza się też wysokość kwot (składek)



należności obciążających podmioty zobowiązane do ich ponoszenia” (B. Banaszak, *Konstytucja ...*, *op. cit.*, s. 1052).

Z powyższego wynika, że wysokość składek na ubezpieczenia społeczne winna być uregulowana w ustawie, a nie w rozporządzeniu.

Ustrojodawca w art. 64 ust. 3 Konstytucji zadekretował, że własność może być ograniczona tylko w ustawie i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Skarżący ograniczenia prawa własności nie odnosi do naruszenia jego istoty, bowiem w treści skargi tego problemu nie analizuje.

Należy przy tym zauważyć, że warunku tego nie zawiera art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Nadto wydaje się, iż art. 64 ust. 3 Konstytucji dotyczy tych przypadków, gdy ustawodawca świadomie w ustawie ogranicza własność. Uzasadnieniem tej tezy jest umieszczenie w tym przepisie przesłanki materialnej i jednocześnie granicy takiego upoważnienia w postaci istoty prawa własności.

W tych przypadkach, gdzie celem prawodawcy nie było ograniczenie prawa własności poprzez nałożenie nowych obciążeń, a przyznanie ulg, aby uwzględnić wydatki ponoszone w związku z zatrudnieniem pracownika poza granicami kraju, poza miejscem zamieszkania pracownika, zasadne jest badanie naruszenia własności nie w kontekście zamierzonego działania prawodawcy, ale skutku wprowadzenia określonej regulacji dla prawa do własności, gwarantowanego przez art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W tej sytuacji wzorzec kontroli z art. 64 ust. 3 Konstytucji należy uznać za nieadekwatny.

Z tych wszystkich względów, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego

*Robert Hernand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego