



MINISTER
PRACY I POLITYKI SPOŁECZNEJ

DUS/071/15/WB/14

Warszawa, dnia 21.05. 2014 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	22. 05. 2014
L.dz.	143 L. zał.

Pan
Andrzej Rzepliński

Prezes
Trybunału Konstytucyjnego

W związku wystąpieniem Pana Prezesa z dnia 31 marca br. (Sygn. akt SK 9/14)
w sprawie skargi konstytucyjnej Spółki F
Sp. z o.o. z siedzibą w W – przedstawiam stanowisko Ministra Pracy i Polityki
Społecznej w kwestiach będących przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej.

Pragnę na wstępie zwrócić uwagę, że z treści uzasadnień postanowień
w tej sprawie wydanych przez Trybunał Konstytucyjny w dniach 2 października 2013 r.
i 5 marca br., jak również z 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 (wydanego na podstawie
ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych Dz. U. z 2013 r.
poz. 1442, z późn. zm.) rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej
z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru
składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe Dz. U. Nr 161, poz. 1106, z późn. zm.
- lecz ocena dotycząca praktyki w zakresie interpretacji przedmiotowego przepisu.

Zwraca jednocześnie uwagę fakt, jak wskazało w opinii z dnia 27 stycznia 2014 r.
(znak: BSA III-055-0182/13) Biuro Studiów i Analiz Sądu Najwyższego – że do tej pory
zapadło niewiele rozstrzygnięć Sądu Najwyższego dotyczących bezpośrednio tej kwestii.

W nieznacznie jedynie zmodyfikowanej formie, zasada ta znalazła potwierdzenie i kontynuację od dnia 1 stycznia 1999 r. w przepisie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. i poza drobnymi zmianami redakcyjnymi z 2004 r. (o charakterze precyzującym – pozamerytorycznym), przepis ten obowiązuje w niezmiennym zakresie od ponad 15 lat.

Sąd Apelacyjny w przywołanym wcześniej wyroku z dnia grudnia 2011 r., Sygn. akt (podzielając wykładnię i stanowisko wyrażone wcześniej w tej samej sprawie przez Sąd Okręgowy w W w wyroku z dnia stycznia 2011 r. sygn.akt) wyraził ponadto pogląd, iż dopuszczalne jest takie podwyższenie podstawy wymiaru składek do kwoty przeciętnego wynagrodzenia, o którym mowa w art. 19 ust.1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, bowiem istniejące w przepisach tej ustawy oraz w rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r. odesłanie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest jedynie odesłaniem ogólnym.

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

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

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

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

- wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków z ubezpieczeń społecznych,
- przychodów wymienionych w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, zwanego dalej „rozporządzeniem z dnia 18 grudnia 1998 r.”.

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

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

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

Zakład Ubezpieczeń Społecznych przepis § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. stosuje przyjmując interpretację, zgodnie z którą od uzyskanego przez pracownika miesięcznego przychodu należy odjąć równowartość diet za dni pobytu za granicą i tak obliczoną kwotę porównać do prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Jeżeli przychód pracownika pomniejszony o równowartość diet stanowi kwotę wyższą od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, wówczas ta właśnie kwota stanowi podstawę wymiaru składek. Jeżeli natomiast przychód pomniejszony o równowartość diet stanowi kwotę niższą od prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, wówczas podstawę wymiaru stanowi kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia stanowi więc minimum, od którego powinny zostać opłacone składki na ubezpieczenia społeczne za pracownika delegowanego. Jeżeli pracownik delegowany nie wykonywał pracy za granicą przez pełny miesiąc, wówczas kwotę prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, dla potrzeb zastosowania § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., zmniejsza się proporcjonalnie, stosując zasady określone w przepisie art. 18 ust. 9 i 10 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Kwota ta zostaje więc podzielona przez liczbę dni kalendarzowych miesiąca i następnie pomnożona przez liczbę dni pracy danego pracownika poza granicami Polski. Do tak proporcjonalnie zmniejszonej kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia porównuje się przychód pracownika pomniejszony o równowartość diet.

Warto zwrócić uwagę na to, że ustalanie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników delegowanych nie pozostaje bez wpływu na wysokość wypłacanych im świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Odejmuwanie równowartości diet od uzyskanego przez pracownika przychodu sprawia, że podstawa wymiaru składek jest niższa od uzyskanego faktycznie przez pracownika przychodu. Tym samym niższa jest też podstawa ustalania wysokości świadczeń np. zasiłku chorobowego. Opisany wyżej sposób ustalania podstawy wymiaru składek jest natomiast, w zakresie wysokości świadczeń, korzystny dla pracowników, których faktyczny przychód jest niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, ponieważ podstawę wymiaru będzie stanowił ta właśnie kwota. Zwrócił na to uwagę Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 kwietnia 2007 r., sygn. akt I UK 339/06 stwierdzając, że „z uwagi na podstawowe założenia i zasady zreformowanego od 1 stycznia 1999 r. systemu ubezpieczeń społecznych,

które w dużym uproszczeniu polegają na tym, że wysokość świadczenia ma być odzwierciedleniem wysokości składki na ubezpieczenie, wysokość podstawy wymiaru zasiłku chorobowego, a zatem wszelkie wyłączenia obniżają jednocześnie podstawę wymiaru tego świadczenia”.

Sąd Najwyższy już w latach wcześniejszych rozpatrywał sprawy dotyczące ustalenia podstawy wymiaru składek pracowników delegowanych. Dotyczyły one wprawdzie głównie rozstrzygnięcia, czy w danym przypadku powinien zostać zastosowany przepis § 2 ust. 1 pkt 15 czy § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., niemniej jednak Sąd Najwyższy przyznając rację organowi rentowemu co do zastosowania drugiego z w/w przepisów, nie sygnalizował niewłaściwego stosowania przez Zakład § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia. Przykładowo można wskazać wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 września 2012 r., sygn. akt II UK 45/12 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 października 2013 r., sygn. akt II UK 112/13. Warto zwrócić również uwagę na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 września 2009 r., sygn. akt I UK 122/09. Z uzasadnienia tego wyroku wynika, iż Sąd Najwyższy uznał, że nie zachodzi sprzeczność przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych, w tym z wyrażoną w art. 2a ww. ustawy zasadą równego traktowania ubezpieczonych. Sąd Najwyższy uznał również, iż nie zachodzi naruszenie delegacji ustawowej zawartej w art. 21 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Ten pogląd Sądu Najwyższego podzielił Sąd Apelacyjny w Gdańsku w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt III AUa 1412/11.

W 2013 r. Sąd Najwyższy wydał wyroki poddające w wątpliwość prawidłowość interpretacji przepisu § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r., W uzasadnieniu wyroku z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt II UK 104/13 Sąd Najwyższy stwierdził, że stosując przedmiotowy przepis należy od podstawy wymiaru odliczyć część wynagrodzenia w wysokości równowartości diety za każdy dzień pobytu, z wyłączeniem przypadków, w których po tak dokonanym odliczeniu miesięczny przychód stanowiący podstawę wymiaru składek okaże się niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Jeżeli pomniejszenie uzyskanego przez pracownika przychodu o równowartość diet spowodowałoby, że wynosi on mniej niż kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia, wówczas ustalając podstawę wymiaru takiego odliczenia należy zaniechać, a podstawę wymiaru stanowi uzyskany przez pracownika w danym miesiącu


przychód, a nie kwota prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. Zdaniem Sądu Najwyższego wyrażonym w wyroku z dnia 10 października 2013 r., odliczenie równowartości diet jest uzasadnione tylko w tym miesiącu, w którym po tej operacji miesięczny przychód stanowiący podstawę wymiaru będzie wynosił co najmniej równowartość kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia.

Z wyżej powołanego wyroku Sądu Najwyższego wynika, że ustalając podstawę wymiaru należy najpierw dokonać niejako hipotetycznego odliczenia równowartości diet od uzyskanego przez pracownika w danym miesiącu przychodu w celu ustalenia, czy kwota uzyskana w wyniku takiego odliczenia będzie niższa, równa albo wyższa od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. W zależności do uzyskanego wyniku takiego hipotetycznego obliczenia, podstawa wymiaru powinna zostać ustalona zgodnie z zasadami zawartymi w przepisie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. albo podstawę wymiaru stanowić będzie uzyskany przez pracownika przychód bez zastosowania odliczeń wskazanych w § 2 ust. 1 pkt 16 ww. rozporządzenia. Wydaje się, że w jednym tylko przypadku zastosowanie takiego hipotetycznego odliczenia jest zbędne, to znaczy wtedy, gdy uzyskany przez pracownika w danym miesiącu przychód jest niższy od kwoty prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia. W takim przypadku oczywiste jest, w świetle uzasadnienia zawartego w przedmiotowym wyroku, że zastosowanie § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. nie jest uzasadnione.

Jednocześnie (na co wskazuje także w powołanej na wstępie opinii z dnia 27 stycznia 2014 r. Biuro Studiów i Analiz Sądu Najwyższego) – Sąd Najwyższy w najnowszym wyroku z dnia 14 listopada 2013 r., sygn. akt II UK 204/13 stwierdza, że jeżeli faktycznie wypłacone pracownikowi w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie jest wyższe niż przeciętne, to zastosowanie wyłączenia przewidzianego w części wstępnej § 2 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia z dnia 18 grudnia 1998 r. nie może doprowadzić do obniżenia podstawy wymiaru składek do kwoty niższej niż przeciętne wynagrodzenie.

W takiej sytuacji ulga w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne będzie zatem niższa, niż wynikająca z działania mechanizmu przewidzianego w § 2 ust. 1 pkt 16 *in principio* rozporządzenia, ale nadal podstawa wymiaru składek będzie obniżona w stosunku do przewidzianej ustawą systemową”.

Z powyższego wydaje się 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.


MINISTER
wz.
Jarosław Duda
SEKRETARZ STANU