

**UCHWAŁA**  
**składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego**

Dnia 10 września 2009 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

Prezes SN Walerian Sanetra (przewodniczący)  
SSN Małgorzata Gersdorf  
SSN Jerzy Kuźniar (sprawozdawca, uzasadnienie)  
SSN Zbigniew Myszka  
SSN Romualda Spyt (sprawozdawca)  
SSN Małgorzata Wrębiakowska-Marzec  
SSN Andrzej Wróbel

z udziałem Prokuratora Prokuratury Krajowej Jana Szewczyka  
w sprawie z odwołania Witolda W.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych I Oddziałowi w Ł.

o składki,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw  
Publicznych w dniu 10 września 2009 r.,

zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Najwyższy postanowieniem  
z dnia 24 lutego 2009 r., sygn. akt I UK 225/08,

"Czy niewypłacone pracownikowi wynagrodzenie za pracę (nawet  
zasądzone) stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie  
społeczne?"

podjął uchwałę:

**Niewypłacone pracownikowi wynagrodzenie za pracę nie  
stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.**

## Uzasadnienie

Przytoczone w sentencji uchwały zagadnienie prawne powstało na tle następującego stanu faktycznego:

Wyrokiem z dnia 23 stycznia 2007 r., VIII U 713/06, Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Ł. oddalił odwołanie wnioskodawcy Witolda W. od dwóch decyzji pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych I Oddziału w Ł., w sprawie o wysokość składek. W pierwszej decyzji - z dnia 10 lutego 2006 r. - organ rentowy stwierdził, że miesięczna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne wnioskodawcy z tytułu jego zatrudnienia na podstawie umowy o pracę w Spółdzielni Rękodzieło Artystyczne w likwidacji w Ł. w charakterze likwidatora, w okresie od stycznia 1999 r. do grudnia 2005 r., wyniosła „0”. Drugą decyzją - z dnia 16 listopada 2006 r. - pozwany zmienił tę decyzję, wskazując iż miesięczna podstawa wymiaru składek wynosiła w sierpniu i we wrześniu 1999 r. - po wypłacie zaległego wynagrodzenia - 4.677 zł i 6.378 zł. Obie decyzje organu rentowego poprzedził wyrok Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Ł. z dnia 13 października 2005 r., VIII U 3238/04, zmieniający decyzję pozwanego organu rentowego i ustalający, że wnioskodawca podlegał od 1 stycznia 1999 r. ubezpieczeniu społecznemu jako pracownik wymienionej Spółdzielni. Z kolei wyrokiem z dnia 15 listopada 2006 r., VIII P 42/06, Sąd Okręgowy w Ł. zasądził na jego rzecz od Spółdzielni kwotę 410.726,50 zł tytułem wynagrodzenia za okres od czerwca 2000 r. do maja 2006 r. w rozbiciu na poszczególne miesiące.

Sąd Okręgowy przyjął za organem rentowym, że dla ustalenia podstawy wymiaru składek decydujące i wyłączne znaczenie ma przychód, a więc wynagrodzenie faktycznie wypłacone pracownikowi, nie zaś sama wysokość wynagrodzenia określona w umowie o pracę. Podstawy wymiaru składek nie stanowi również wyrok zasądzały zaległe wynagrodzenie. Dopiero jego wyegzekwowanie i wypłacenie zasądzonego wynagrodzenia pozwalałoby ustalić podstawę wymiaru składek.

Sąd Apelacyjny w Ł. wyrokiem z dnia 9 kwietnia 2008 r., III AUa 399/07, oddalił apelację wnioskodawcy od powyższego wyroku, uznając za trafne stanowisko Sądu pierwszej instancji, że dla ustalenia podstawy wymiaru składek znaczenie ma przychód w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm. – dalej ustawa o podatku dochodowym), zatem chodzi o otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika pieniądze (art. 18 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych - jednolity tekst:

Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.: dalej ustawa o systemie albo ustawa). Jeżeli natomiast pracownikowi nie wypłacono żadnego wynagrodzenia, to nie odprowadza się składki na ubezpieczenia społeczne za tego pracownika, a w dokumentach rozliczeniowych za dany miesiąc wykazuje się przychód „zerowy”. Jest to, w ocenie Sądu, zgodne z § 3 ust. 7 rozporządzenia z dnia 30 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, wypłaconych zasiłków z ubezpieczeń chorobowego i wypadkowego, zasiłków rodzinnych, pielęgnacyjnych i wychowawczych oraz kolejności zaliczania wpłat składek na poszczególne fundusze (Dz.U. Nr 165, poz. 1197 ze zm., dalej: rozporządzenie). Nie ma też podstaw by dla potrzeb ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, zasądzone wynagrodzenie traktować na równi z jego faktyczną wypłatą.

Wyrok Sądu Apelacyjnego zaskarżył skargą kasacyjną pełnomocnik wnioskodawcy i zarzucając naruszenie prawa materialnego - art. 20 ust. 1 w związku z art. 18 ust. 1 i 2 ustawy o systemie i w związku z art. 36 ust. 1 i art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 2 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego na wypadek choroby i macierzyństwa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 31, poz. 267 ze zm.), wobec ich nieprawidłowej wykładni, oraz art. 83 ust. 1 pkt 3 ustawy o systemie poprzez uznanie za dopuszczalne wydanie decyzji „stwierdzającej podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne - 0”, jako decyzji „ustalającej wymiar składek”, w sytuacji, gdy przepis ten przewiduje wyłącznie „ustalenie wymiaru składek”, ponieważ podstawa wymiaru składek określona jest w art. 18 ustawy systemowej oraz poprzez uznanie, że stwierdzenie podstawy „0 zł” jest decyzją ustalającą wymiar składek, wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania, ewentualnie zmianę zaskarżonego wyroku i orzeczenie co do istoty sprawy poprzez uchylenie obu decyzji organu rentowego wraz z orzeczeniem o kosztach postępowania.

Skarżący odwołał się do orzecznictwa Sądu Najwyższego dla uzasadnienia tezy, że wynagrodzenie zasądzone choć niewypłacone stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wyroki: z dnia 2 lipca 1980 r., II URN 9/80, OSNC 1981 nr 1, poz. 17; z dnia 11 marca 2004 r., II UK 410/03, OSNP 2004 nr 21, poz. 378; z dnia 14 lipca 2005 r., II UK 314/04, OSNP 2006 nr 7-8, poz. 120).

Przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej ujawniły się dwa rozbieżne stanowiska, które skłoniły skład do wystąpienia z pytaniem do składu powiększonego. Pierwsze stanowisko można sprowadzić do akceptacji dla wykładni prawa i jego zastosowania w sposób, jaki zgodnie przyjęli pozwany Zakład Ubezpieczeń Społecznych i Sądy obu instancji orzekające w sprawie objętej skargą. Sprowadza się ono do reguły, że

bez uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym, czyli bez faktycznej wypłaty pracownikowi wynagrodzenia za pracę, nie tylko nie odprowadza się składek ale nie ustala się również podstawy ich wymiaru - wskazując przepisy bezpośrednio warunkujące podstawę wymiaru składek od przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym - art. 18 ust. 1, art. 4 pkt 9 i 10 ustawy o systemie - czyli od wypłaconych lub postawionych do dyspozycji pracownika wypłat wynagrodzenia za pracę. Argumentem potwierdzającym to stanowisko ma tu być § 3 ust. 7 rozporządzenia. Stanowisko to jest też wyraziste w dalszej argumentacji, gdy przyjmuje, że bez uiszczenia składek ubezpieczony nie wykazuje okresu ubezpieczenia. Taka wykładnia prawa ma być zgodna z zasadami reformy ubezpieczeń społecznych wprowadzonej od 1 stycznia 1999 r., w której ubezpieczenie społeczne oraz wysokość świadczenia zależy od zapłaty składki.

Drugie stanowisko przyjmuje, że pierwszy pogląd ma istotne mankamenty, zasługujące na krytykę. Nie podważa ono rozwiązania, że o składce decyduje przychód, czyli wypłata wynagrodzenia lub postawienie go do dyspozycji pracownika. Zauważa jednakże, że zawężanie relacji ubezpieczeniowych tylko do wpłaty składki pomija szereg dalszych przepisów ustawy, które uzasadniają stwierdzenie, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ustala się również od wynagrodzenia należnego pracownikowi (w sprawie nawet zasądzonego), lecz niewypłaconego, gdyż należy odróżnić składki należne od wpłaconych. Gdyby zaś znaczenie miały tylko te ostatnie, to problemu w ogóle by nie było. Inną też treść i znaczenie należałoby przypisać stosunkom wynikającym z systemu ubezpieczeń społecznych, tu w szczególności pomiędzy ubezpieczonym i zakładem ubezpieczeń społecznych oraz równoległym zakładem ubezpieczeń społecznych i płatnikiem składek. Podważa to stanowisko również argument wyprowadzany z § 3 ust. 7 rozporządzenia, gdyż swą hipotezą (zakresem) dotyczy tylko sytuacji gdy pracownikowi wypłacono wynagrodzenie, natomiast nie wynika z niego norma - którą wyprowadziły Sądy - że przy braku wypłaty wynagrodzenia nie ustala się podstawy wymiaru składek. Tej sytuacji przepis ten nie dotyczy i z tego względu jest prawnie obojętny dla rozważanego zagadnienia. Przeciwnie twierdzenie - takie jak w zaskarżonym wyroku - nie bierze pod uwagę, że przyjęty dotychczas wynik wykładni tego przepisu byłby sprzeczny z delegacją ustawową (art. 49 ust. 1 ustawy systemowej) i szeregiem innych przepisów niżej wskazanych. Niemniej nie można nie zauważyć, że również w piśmiennictwie, a także w doktrynie prezentowane są stanowiska, że podstawę wymiaru składek ustala się tylko dla wypłaconego wynagrodzenia a dla niewypłaconego wynosi ona „zero”. „W sytuacji, kiedy pracownik w danym miesiącu nie otrzyma żadnych wypłat, stanowiących podstawę

wymiaru składek, z przyczyn leżących po stronie pracodawcy, nie są odprowadzane za ten miesiąc składki na ubezpieczenia społeczne za tego pracownika a w dokumentach rozliczeniowych za dany miesiąc wykazuje się przychód 'zerowy'. Zaległe wynagrodzenie wlicza się do podstawy wymiaru składek rozliczanych i opłacanych za miesiąc, w którym faktycznie nastąpiła wypłata" (Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz pod redakcją J. Wantoch-Rekowskiego, Toruń-Warszawa 2007, str. 135).

Gdyby podzielić stanowisko, jakie zajął w tej sprawie organ rentowy, o „zerowej” podstawie wymiaru składek, to zatraciłaby się nie tylko ewidencja należnej składki ale także bezprzedmiotowe byłyby regulacje ustawy dotyczące składki należnej, lecz nie wpłaconej (niżej wskazane). Stanowisko to oparte jest zatem na metodzie, że dopiero po faktycznym przychodzie można zamiast podstawy wymiaru „zero” wpisać faktyczny przychód i po jego wypłacie wpisać składki, nie uwzględniając sytuacji, w której wypłata w ogóle nie nastąpi. Pracownik podlega ubezpieczeniom społecznym z mocy prawa i jego zgłoszenie do ubezpieczeń jest jedynie deklaratoryjne. Zatem jego ubezpieczenie nie zależy od opłacania składek. Pracownik ma wierzytelność tylko o wynagrodzenie za pracę do pracodawcy i nawet wyrok zasądzający to wynagrodzenie nie obejmuje składek na ubezpieczenia społeczne pracownika stanowiących koszt pracodawcy. Ma jedynie wierzytelność o wynagrodzenie za pracę w tym i o tę część, która przeznaczana jest na składki. Ubezpieczenie opiera się na potrąceniu składek (w połowie na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz w całości na ubezpieczenie chorobowe) z wynagrodzenia pracownika, a nie na tym, że pracownik zapłaci składki z własnych środków wobec zaniechania (wstrzymania) wypłaty wynagrodzenia przez pracodawcę. Sytuacji tej nie łagodzi więc nawet egzekucja, gdyż zasądzone wynagrodzenie nie obejmuje składek stanowiących koszt pracodawcy, ani zastępuje wypłatę należności przez Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych wobec ograniczonego zakresu jej działania. System gwarancji przysługujących ubezpieczonemu (pracownikowi) oparty jest na mechanizmie wzajemnej kontroli składki należnej i jej realizacji, czyli wpłaty przez płatnika (uwzględniającej zbiorcze rozliczenie składek przez płatnika - pracodawcę w deklaracji rozliczeniowej). Płatnik zgłasza należne składki, które zapisywane są na koncie ubezpieczonego na podstawie imiennego raportu miesięcznego ubezpieczonego (ZUS RMUA). Na podstawie tego zapisu organ rentowy informuje corocznie ubezpieczonego o składkach (art. 50 ustawy systemowej). Ubezpieczony pracownik sam więc weryfikuje, czy dane z informacji miesięcznej zgodne są z danymi zbiorczymi sporządzanymi przez organ rentowy na podstawie dokumentów przekazanych mu przez pracodawcę. Oznacza to, że nawet

przy należnym lecz niewypłaconym wynagrodzeniu ustala się podstawę wymiaru składek dla wskazanej ewidencji, która jest obowiązkiem określonym w ustawie. Zastrzeżenia ubezpieczonego pracownika co do podstawy wymiaru składek uruchamiają kontrolę organu rentowego. Chodzi tu o weryfikację samej podstawy wymiaru, także wtedy gdy nie wypłacono pracownikowi należnego wynagrodzenia. Gdyby natomiast przyjąć, że przy braku wypłaty wynagrodzenia za pracę podstawa wymiaru wynosi „zero”, to przepis art. 40 ust. 1a ustawy o systemie nie miałby przedmiotu regulacji, a zgodnie z nim ubezpieczony, który w określonym czasie stwierdzi, że składka nie została opłacona, może zwrócić się do Zakładu o udzielenie informacji, czy Zakład podjął działania zmierzające do jej ściągnięcia. Na koncie ubezpieczonego prowadzonym przez Zakład ewidencjonowane są także informacje o wysokości należnych i wpłaconych składek na ubezpieczenia społeczne (art. 40 ust. 2 pkt 1 i 4 ustawy o systemie), czyli chodzi tu o informacje pochodzące od pracodawcy (płatnika), zawarte w imiennych raportach miesięcznych ubezpieczonego, co tym samym tłumaczy jaką treść winien mieć raport, niezależnie od tego, że prawo określa jego wzór i treść. Dług składkowy z ubezpieczenia pracownika ujmowany jest w ewidencji na koncie płatnika w rozliczeniu należnych składek (art. 45). Zaniechanie złożenia przez płatnika deklaracji rozliczeniowej powoduje, że Zakład dokonuje wymiaru składek z urzędu (art. 48). Ustawa systemowa nie zawiera definicji składki, określając ją jedynie jako kwotę należną z tytułu podlegania określonemu ubezpieczeniu. Składka należna to na pewno już sama wierzytelność. Można za pierwszym stanowiskiem twierdzić, że dopóki nie ma wypłaty wynagrodzenia, to dopóty nie powstaje wierzytelność o składki. Wówczas należałoby postawić pytanie czy miałyby uzasadnienie takie instytucje systemu ubezpieczeń społecznych jak wymagalność składki, rozpoczęcie biegu przedawnienia składki, opłata dodatkowa za nieopłacenie składek lub opłacenie ich w zaniżonej wysokości (art. 24 ust. 1), legitymacja i obowiązek ściągnięcia „należności z tytułu składek” nie opłaconych w terminie w postępowaniu egzekucyjnym (art. 24 ust. 2), odsetki od nie opłaconych w terminie składek (art. 23 ust. 1), odpowiedzialność osób trzecich za składki - przykładowo na podstawie art. 31 ustawy o systemie w związku z art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). Jeżeli ustawa o systemie stanowi o odsetkach od składek to znaczy, że wierzytelność istnieje przed zapłatą składek. Jest to wierzytelność zindywidualizowana wierzyciela (organu rentowego) do dłużnika - płatnika (pracodawcy) oraz konkretna i policzalna (od podstawy wymiaru i według obowiązujących stóp procentowych). Inaczej ujmując, zaległością składkową jest również składka nieuregulowana w terminie (art. 31

ustawy w związku z art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej). Istnienie wierzytelności składkowej (niezapłaconej przez płatnika - pracodawcę) potwierdzają też przepisy o wyłączeniu należności z tytułu składek z postępowania układowego (art. 25 ustawy) oraz o ustawowe możliwości zabezpieczenia należności z tytułu składek (art. 26). Bezprzedmiotowe byłyby też instytucje umorzenia należności z tytułu składek (art. 28) oraz odroczenia terminu płatności należności z tytułu składek (art. 29), czy też waloryzacja składek nawet nie opłaconych ale wymagalnych (art. 40 ust. 1). W powyższym rozumieniu składka niezapłacona to składka, którą można objąć ustawowym pojęciem „składka należna” czyli nie tylko składka zapłacona, ale też niezapłacona i wymagająca uregulowania. Żeby zadziałały powyższe rozwiązania, przykładowo opłata dodatkowa z art. 24 ustawy, to wpierw organ rentowy musi ustalić z jaką kwotą składek dłużnik zalega. Inaczej mówiąc przy założeniu, że podstawa wymiaru wynosi „zero” powstaje również pytanie czy pracodawca, który nie wypłaca pracownikowi wynagrodzenia, jednocześnie sporządza informację o składkach (ZUS RMUA), a jeżeli tak to o jakiej treści. Drugie stanowisko konsekwentnie zakłada, że odpowiedź jest tu pozytywna i że w dokumencie tym oraz w deklaracji rozliczeniowej powinno być ujmowane wynagrodzenie należne pracownikowi choć niewypłacone, właśnie dla dokonania przypisu i uruchomienia, nie tylko dokumentacyjnego, wskazanych instytucji, aktualnych już od wymagalności składki. Na koncie ubezpieczonego prowadzonym przez pozwanego rozróżnia się składki należne i wpłacone. Od 1 stycznia 2003 r. zmieniono przepis art. 40 ustawy o systemie (skreślono ust. 3-7) i zrezygnowano z procedury uzupełniania konta ubezpieczonego pracownika, co nie oznacza, że od tej chwili ewidencjonuje się na jego koncie tylko składki wpłacone bez uwzględnienia składek należnych (wymagalnych i niezapłaconych). Uprawnione wydaje się więc stanowisko, że podstawa wymiaru i wymiar składek aktualizują się nie tylko przy wypłacie pracownikowi wynagrodzenia za pracę ale również przy braku jego wypłaty, w sytuacji gdy wynagrodzenie za pracę pracownikowi jest należne i powinno być wypłacone. Konsekwentnie w dokumentach wymaganych ustawą (w raporcie miesięcznym dla osoby ubezpieczonej oraz w zbiorczej deklaracji rozliczeniowej) pracodawca powinien wpisywać podstawę wymiaru składek, to znaczy kwotę należnego pracownikowi wynagrodzenia za pracę, nawet gdy go nie wypłaca. Taka podstawa wymiaru spełnia wówczas swą rolę. Od niej zależą wpisy należnych składek na kontach ubezpieczonego i płatnika, te zaś nadają ubezpieczeniu społecznemu właściwą treść, nie redukowaną do samej wpłaty składek, gdyż składa się na nią realizacja przez pozwanego szeregu innych obowiązków (wyżej wskazanych), potwierdzających, że ubezpieczenie społeczne odnosi się do jego

podstawy, czyli do wykonywania pracy w zatrudnieniu pracowniczym, i w którym wynagrodzenie za pracę, nawet niewypłacone ze względu na zaniechanie pracodawcy, nie jest obojętne, nie tylko dla samej ewidencji długu składkowego, ale i dla wymiaru składki oraz jej wykonania. Gdyby zaś akceptować pierwsze stanowisko, to przy podstawie wymiaru „0”, co najmniej ewidencja należności składkowych dla ubezpieczonego pracownika byłaby ułomna, gdyż mimo zatrudnienia i należnego wynagrodzenia za pracę podstawa wymiaru składek nie byłaby ujmowana w omówionej wyżej ewidencji i nie podlegałaby możliwej do zastosowania sankcji wykonania długu przez płatnika. Inaczej ujmując założenie, że składka zależy tylko od uzyskania przychodu, pomija niebezpieczeństwo, że ten warunek - czyli zapłata wynagrodzenia może się nie spełnić. Wówczas pracownik może być ubezpieczony jednak bez składek. Inaczej mówiąc decyzja i informacja, że podstawa wymiaru wynosi „0” nie ma żadnego znaczenia i przynosi jedynie rozdźwięk między ubezpieczeniem a składkami. Pracownik jest stroną ubezpieczenia społecznego ale bez należytego działania ubezpieczyciela (pozwanego) nie jest należycie chroniony. Świadczenia w systemie ubezpieczeń społecznych mogą zależeć od przychodu, jednak nie można twierdzić, że nieopłacenie składek nie zależy od Zakładu, na którym spoczywa obowiązek ich ewidencjonowania i który ma możliwość ich egzekwowania. Marginalnie można dostrzec także pewien relatywizm, gdyż przy obciążeniu pracownika negatywnymi konsekwencjami braku składki występują regulacje, co prawda szczególne, że w systemie przyjmuje się fikcyjne okresy składkowe bez składki (np. dla repatrianta) a nawet w podwójnym wymiarze (działalność kombatancka). W pracowniczym ubezpieczeniu społecznym widzieć należy i ten aspekt, że zatrudnienie i składka zależą od zatrudniającego, czyli nie jest tak jak w ubezpieczeniu prowadzącego działalność gospodarczą, który sam reguluje składki. Przedstawiony w zagadnieniu problem jest ważny indywidualnie ale może być spotęgowany gdy się zauważy, że istnieją całe grupy pracowników, których pracodawcy nie płacą składek i oficjalnie wykazują zaległości składkowe. Godzi się na koniec odnotować, że w sprawie I UK 151/08 (wyrok niepublikowany) wyrażono pogląd zbliżony do drugiego stanowiska.

Sąd Najwyższy w składzie powiększonym zważył co następuje:

Na wstępie należy przypomnieć, że składka na ubezpieczenie społeczne ma charakter obowiązkowy, celowy, odpłatny i bezzwrotny. Oznacza to, że należności z tytułu składek mogą być dochodzone w trybie właściwym do ściągania opłat publicznych i podatków, zaś fundusze pochodzące ze składek mogą być przeznaczane tylko na wypłatę świadczeń. Odpłatność zakłada związek pomiędzy obowiązkiem uiszczania składek a prawem do świadczeń, którego realizacja

następuje w razie zajścia przewidzianych prawem zdarzeń. Jeśli jednak zdarzenie (ryzyko) nie zajdzie, składka na ogół nie podlega zwrotowi. Wynika z tego więc, że za wpłaconą składkę otrzyma się w razie zajścia tzw. ryzyka ubezpieczeniowego od instytucji, która tę składkę pobrała, należne świadczenie. Składka na ubezpieczenie emerytalne i w części pozostającej w dyspozycji ZUS oraz przekazanej do OFE, „jest przede wszystkim ceną ubezpieczeniowej gwarancji świadczenia na wypadek dożycia wieku emerytalnego i jako taka, wykazana na koncie (rachunku) ubezpieczonego, nie może być przedmiotem rozporządzenia” (por. J. Jończyk: Prawo zabezpieczenia społecznego – ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, bezrobocie i pomoc społeczna - Zakamycze 2001, str. 121-128; T. Bińczycka-Majewska: Zabezpieczenie ryzyka starości w nowym systemie prawnym, ST. Praw.-Ekon. 2003, t. 67, s. 42-43, R. Pacud: Glosa do uchwały SN z dnia 11 sierpnia 2004 r., II UZP 7/04, OSP 2005 nr 4, poz. 46, s. 190-193 oraz I. Jędrasik – Jankowska: Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego, Warszawa 2006, Wydanie 1, Tom 1, s.33-35).

W związku z przeprowadzoną reformą ubezpieczeń społecznych składka emerytalna i rentowa została podzielona w równych częściach pomiędzy pracodawcę i ubezpieczonego. Składka pracownika kierowana jest na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i chorobowe (zdrowotne), natomiast składka pracodawcy jest przeznaczona na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i wypadkowe. Część składki, która pozostaje w dyspozycji ZUS, jest wykazywana na indywidualnym koncie ubezpieczonego jako wartość księgowa, która będzie służyć do ustalenia podstawy wymiaru i obliczenia emerytury. Taki sam charakter składki na ubezpieczenie emerytalne ma składka należna od ubezpieczonego przekazywana do OFE, co ma i ten skutek, że członek OFE nie może rozporządzać środkami na swoim rachunku. Powyższy podział składki jest obowiązkowy w odniesieniu do osób, które urodziły się po 31 grudnia 1968 r. Składkę w całości przekazuje się do ZUS, jeśli ubezpieczony urodził się przed 1 stycznia 1949 r. Osoby urodzone po 31 grudnia 1948 r., a przed 1 stycznia 1969 r. mogły same zdecydować, czy ich składka emerytalna będzie w całości wpłacana do funduszu emerytalnego, czy też dzielona pomiędzy ten fundusz i otwarty fundusz emerytalny zarządzany przez powszechne towarzystwo emerytalne. Na koncie prowadzonym przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych jest więc gromadzona składka na emeryturę w odpowiedniej - w związku z powyższymi zasadami - wysokości (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 4 czerwca 2008 r., II UK 12/08, Służba Pracownicza 2008 r. nr 10, s. 23 oraz z dnia 8 kwietnia 2009 r., II UK 346/08, niepublikowany).

Zasady podlegania obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym: emerytalnemu i rentowym, w tym zasady ustalania składek oraz podstaw ich wymiaru oraz kwestie ewentualnego zbiegu różnych tytułów tego ubezpieczenia regulują art. 6, 9 i 18 ustawy systemowej, stanowiąc między innymi, że obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są między innymi pracownikami (art. 6 ust. 1 pkt 1), zaś podstawę wymiaru składek stanowi przychód zdefiniowany w art. 4 pkt 9 tej ustawy.

Tak więc można już w tym miejscu ogólnie zauważyć (za uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 23 maja 2006 r., III UZP 2/06, OSNP 2007 nr 1-2, poz. 20), że ubezpieczenie społeczne dotyczy wszystkich osób utrzymujących się z własnej pracy, a ustawa systemowa powiązała obowiązek ubezpieczenia społecznego nie tylko z działalnością przynoszącą stały dochód, ale z faktem osiągania jakichkolwiek stałych źródeł dochodu. Innymi słowy obowiązek ubezpieczenia emerytalnego i rentowych, w przypadku pracownika, wiąże się nie tyle z jego statusem (pracownik), ile z faktem otrzymywania z tego tytułu wynagrodzenia (przychodu), stanowiącego podstawę dla wyliczenia wysokości składki (por. art. 18 ust. 1 ustawy systemowej). Okresami ubezpieczenia w ramach stosunku pracy są okresy opłacania składek oraz okresy nieopłacenia składek w związku z przekroczeniem kwoty rocznej podstawy wymiaru składek (art. 19 ust. 7 ustawy systemowej).

Wysokość (stopy procentowe składki) i podział składki ubezpieczeniowej reguluje art. 22 ustawy systemowej, stanowiąc w ust. 3, że część składki na ubezpieczenie emerytalne pochodząca ze składki ubezpieczonego, wynosząca 7,3% podstawy wymiaru składki, odprowadzana jest przez Zakład do wybranego przez ubezpieczonego otwartego funduszu emerytalnego. Z kolei art. 40 ust. 1 ustawy (w brzmieniu uwzględniającym zmiany wynikające z ustawy z dnia 18 grudnia 2002 r. Dz.U. Nr 241, poz. 2074 oraz z dnia 20 kwietnia 2004 r. Dz.U. Nr 121, poz. 1246), stwierdza, że na koncie ubezpieczonego ewidencjonuje się informacje o zwaloryzowanej wysokości składek na ubezpieczenie emerytalne, z wyłączeniem składek na otwarte fundusze emerytalne, stanowiąc jednocześnie, że ZUS jest zobowiązany przysyłać ubezpieczonemu (urodzonemu po dniu 31 grudnia 1948 r.) informację o zewidencjonowanych na jego koncie składkach ogółem (informację o stanie konta) – art. 50 ust. 1 ustawy w brzmieniu wynikającym ze zmiany ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych z dnia 18 grudnia 2002 r., przewidując możliwość składania reklamacji w przypadku gdy płatnik stwierdził, że poprawnie sporządził dokumenty ubezpieczeniowe i przekazał je organowi

rentowemu lub gdy płatnik nie istnieje. W takim przypadku ubezpieczony powinien zwrócić się do właściwej jednostki ZUS „o wyjaśnienie niezgodności”.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (...) stanowi przychód, rozumiany według zasad określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych m.in. z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy oraz przychód z tytułu członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub spółdzielni kółek rolniczych, i taka jest też podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie (art. 20 ust. 1 ustawy systemowej). Przychodem w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym są więc otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (art. 11 ust. ). Za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy omawiana ustawa 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 niezależne od tego, czy ich wartość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym).

Przychodem, od którego wymierzana jest w myśl art. 18 ustawy systemowej składka są zatem wszystkie otrzymane lub postawione do dyspozycji należności przysługujące pracownikowi wymienione w katalogu art. 12 ustawy o podatku dochodowym, chyba że zostały wyłączone z podstawy ustalania składek, a także należności z innych tytułów, jeżeli zostały włączone do podstawy wymiaru składki.

Innymi słowy, podstawą wymiaru składki są (fizycznie) otrzymane - wypłacone środki pieniężne, albo też takie środki postawione do dyspozycji pracownika (a więc środki pieniężne wypłacone, ale z przyczyn leżących po stronie pracownika nie pobrane przez niego, a więc należność przekazana do dyspozycji pracownika jako prawnie mu przysługująca) - tak rozumiany jest przychód w ustawie o podatku dochodowym, co skądinąd jest zrozumiałe, biorąc pod uwagę że podatek dochodowy jest należny od środków pieniężnych, którymi podatnik dysponuje, albo może dysponować. Nie jest więc prawnie możliwe uwzględnianie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników jakichkolwiek

należności, które nie stały się przychodem ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód powstaje dopiero w momencie rzeczywistego otrzymania lub postawienia go do dyspozycji pracownika, stąd przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne istotne jest czy powstał przychód z tytułu stosunku pracy, a więc czy nastąpiła wypłata należności lub jej postawienie do dyspozycji ubezpieczonego.

Przychód z tytułu wynagrodzenia za pracę - zgodnie z ogólnymi zasadami określonymi w art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym - powstaje z chwilą jego otrzymania lub postawienia do dyspozycji. Stąd też wynagrodzenie będzie dla pracownika przychodem tego roku podatkowego, w którym zostało otrzymane, choćby nawet dotyczyło ono roku poprzedniego (por. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 1997 r. (I SA/Wr 1757/96, niepubl. oraz A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex, 2009, z uwagą odnośnie do składek, które zgodnie z art. 41 ustawy o systemie rozliczane są za każdy miesiąc kalendarzowy). Tak więc definicja zawarta w art. 11 ustawy o podatku dochodowym ma zastosowanie do przychodu stanowiącego podstawę wymiaru składki na ubezpieczenia pracowników w takim zakresie, w jakim określa on jako przychód wynagrodzenie i inne świadczenia ze stosunku pracy wypłacone pracownikowi. W konsekwencji, nie są przychodami w rozumieniu zarówno tego przepisu, jak i art. 18 ust. 1 ustawy systemowej, wierzytelności, nawet wymagalne, nie jest dopuszczalne uwzględnianie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników jakichkolwiek należności, które nie stały się przychodem ze stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód powstaje dopiero w momencie jego rzeczywistego otrzymania lub postawienia do dyspozycji. Następstwem regulacji zawartej w art. 18 ust. 1 ustawy o systemie jest przepis § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru zobowiązany jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. Nr 78, poz. 468), zgodnie z którym dla każdego ubezpieczonego, dla którego podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, płatnik składek w imiennym raporcie miesięcznym i imiennym raporcie miesięcznym korygującym sporządzonym za tego ubezpieczonego oraz w deklaracji rozliczeniowej i deklaracji rozliczeniowej korygującej uwzględnia należne składki na ubezpieczenia społeczne od wszystkich dokonanych lub postawionych do dyspozycji ubezpieczonego wypłat - od pierwszego do ostatniego dnia miesiąca kalendarzowego, którego deklaracja dotyczy - stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, z

uwzględnieniem ograniczenia, o którym mowa w art. 19 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Przepis ten rozstrzyga, iż w dokumentach rozliczeniowych należność pracownika z tytułu stosunku pracy może być dla celów ubezpieczeniowych uwzględniona w podstawie wymiaru składek dopiero w miesiącu, w którym została wypłacona lub postawiona do dyspozycji pracownika. Jeżeli w danym miesiącu brak było przychodu z tytułu wykonywania pracy w ramach stosunku pracy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, to brak było również podstawy wymiaru składek. Tym samym składki na ubezpieczenia nie były należne, nie powstała wierzytelność z tytułu składek ani nie może zostać wdrożona procedura związana z ich ściąganiem (egzekucją).

Nie jest wątpliwe, że pracownik podlega ubezpieczeniom społecznym z mocy prawa i zgłoszenie do ubezpieczenia ma charakter deklaratoryjny, przy czym nieosiągnięcie, przez pracownika (także w związku z niewypłaceniem należnego wynagrodzenia) przychodu ze stosunku pracy nie ma znaczenia dla ustalenia okresu ubezpieczenia pracownika. Pracownik bowiem przez cały ten okres posiada status ubezpieczonego (jako osoba fizyczna podlegająca chociaż jednemu z ubezpieczeń społecznych – art. 4 pkt 1 ustawy o systemie) i w związku z tym okres ubezpieczenia jest okresem składkowym w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2004 r. Nr 39, poz. 353 ze zm.).

Dokładnie to samo wynika z § 1 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.) oraz art. 3 pkt 3 i 36 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa, definiującego wynagrodzenie jako przychód pracownika stanowiący podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe, po odliczeniu potrąconych przez pracodawcę składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe oraz ubezpieczenie chorobowe, stanowiąc, że podstawę wymiaru zasiłku chorobowego przysługującego ubezpieczonemu będącemu pracownikiem stanowi wynagrodzenie wypłacone.

Tak więc podstawą wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników jest wypłacone im w danym miesiącu kalendarzowym wynagrodzenie wraz z tymi składnikami i świadczeniami, które z mocy § 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. nie są wyłączone z podstawy wymiaru składek. Wynagrodzenie wypłacone przez pracodawcę z opóźnieniem wykazywane jest w raporcie za ten miesiąc, w którym zostało wypłacone i wówczas staje

się podstawą wymiaru składek, przy czym okresy, z których przychody przyjmuje się do ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników, nie mają przełożenia na okresy, z których przychód przyjmowany jest do ustalania podstawy wymiaru emerytury i renty – por. art. 15 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (tak w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 2007 r., I UZP 5/06 – OSNP 2007 nr 9 – 10 poz. 139).

W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 grudnia 2008 r., I UK 151/08 (niepublikowany), przyjęto, że składki na ubezpieczenie społeczne winny być obliczane od wynagrodzenia (nawet jeszcze nie wypłaconego) przysługującego pracownikowi (jako zasadna wierzytelność). „Należne składki nigdy nie są fizycznie pracownikowi wypłacane. Ściślej, chodzi tu o część jego wynagrodzenia przeznaczaną na składki (emerytalną, rentową, zdrowotną) i część finansowaną przez pracodawcę, które pracodawca jako płatnik oblicza co miesiąc i winien przekazać do Zakładu. Pracodawca (płatnik) dokonuje więc potrącenia części składek ze środków ubezpieczonego a w pozostałym zakresie składki stanowią jego koszt. Składki na ubezpieczenia i fundusze należne są więc co miesiąc jeżeli wynagrodzenie winno być pracownikowi wypłacone, natomiast zaniechanie wypłaty wynagrodzenia nie powoduje, że składki nie są należne i wymagalne (art. 17 ust. 1 i 2 ustawy systemowej).”

Stanowisko to budzi wątpliwości, pomija bowiem – jak się zdaje, - że czym innym jest obliczenie należnych składek ubezpieczeniowych, a czym innym ich obligatoryjne opłacenie. Dopiero z chwilą wypłacenia należnego (przysługującego) wynagrodzenia (a więc otrzymania lub pozostawienia do dyspozycji pracownika w roku kalendarzowym pieniędzy i wartości pieniężnych), powstaje obowiązek opłacenia składek. Przy braku wypłaty wynagrodzenia nie ustala się podstawy wymiaru składki, a więc nie pojawia się pojęcie „składki należnej”. Potwierdza to regulacja zawarta w art. 40 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 4 ustawy systemowej, według której na koncie ubezpieczonego ewidencjonuje się informacje o zwaloryzowanej wysokości należnych - w przypadku ubezpieczonych niebędących płatnikami - składek na ubezpieczenie emerytalne. Tak więc nie wypłacenie co miesiąc pracownikowi wynagrodzenia (pomijając że jest to wykroczenie przeciwko prawom pracownika zagrożone karą grzywny) powoduje, że faktycznie nieopłacone - nieodprowadzone - w związku z tym od niego składki – nie są należne, jeżeli natomiast ubezpieczony (niebędący płatnikiem składek) w ciągu 3 miesięcy od upływu terminu opłacenia składki, stwierdzi, że składka nie została opłacona, może

zwrócić się do Zakładu o udzielenie informacji, czy Zakład podjął działania zmierzające do jej ściągnięcia (art. 40 ust. 1a ustawy).

W związku z rozważaniami zawartymi w uzasadnieniu postanowienia, przedstawiającego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne, trzeba zauważyć, że płatnik składek dokonuje rozliczenia składek za danego ubezpieczonego w imiennym raporcie miesięcznym (za pracownika w tzw. raporcie ZUS RCA). Zgodnie z art. 41 ust. 3 pkt 4 ustawy, raport zawiera także zestawienie należnych składek na ubezpieczenia społeczne w podziale na ubezpieczenie emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe, zawierające dane o tytule ubezpieczenia, podstawie wymiaru składek, oraz o kwocie składki w podziale na należną od ubezpieczonego i płatnika składek.

Z konstrukcji tego przepisu (art. 41 ust. 3 pkt. 4 ustawy) wynika, że pod pojęciem „należne składki” powinny być rozumiane składki obliczone od podstawy ich wymiaru. Zewidencjonowanie składek na koncie ubezpieczonego następuje na podstawie tych raportów. Natomiast informacja, o której mowa w art. 41 ust. 8 ustawy (tzw. ZUS RMUA) przekazywana jest przez płatnika wyłącznie ubezpieczonemu celem weryfikacji i ewentualnego podjęcia postępowania reklamacyjnego, określonego w art. 41 ust. 11-13 ustawy. Przy czym informacja, o której mowa w art. 41 ust. 8 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z brzmieniem tego przepisu, powinna zawierać dane przekazane przez płatnika za ubezpieczonego do ZUS, w imiennych raportach miesięcznych. Tym samym, jeśli płatnik do ZUS przekazuje tzw. „raport zerowy”, tj. z podstawą wymiaru i kwotami składek które wynoszą „0”, to takie dane powinny zostać podane w informacji przekazanej ubezpieczonemu.

Wykazany w raporcie przychód (należność wypłacona lub postawiona do dyspozycji pracownika) jest podstawą do obliczenia, rozliczenia i przekazywania składki co miesiąc (art. 17 ust. 1 ustawy systemowej), która powinna być zapłacona nie później niż do 15 dnia następnego miesiąca (art. 47 ust. 1 pkt 3 tej ustawy). Po tym terminie składka „należna” staje się także składką „niezapłaconą”, od której płatnik zobowiązany jest do zapłacenia odsetek (art. 23 ust. 1 ustawy).

Nieopłacone w terminie składki (składki należne) podlegają ściągnięciu (wraz z odsetkami) w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub egzekucji sądowej (art. 24 ust. 2 ustawy systemowej). Składki należne ewidencjonuje się na koncie ubezpieczonego (art. 40 ust. 1 pkt 1 tej ustawy), podobnie jak informacje o wysokości należnych i wpłaconych składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (art. 40 ust. 2 pkt 4). Należy również podkreślić, że przepisy ustawy o systemie dotyczące przedawnienia należności z tytułu składek,

wymierzania opłaty dodatkowej za nieopłacenie składek lub opłacenie ich w zaniżonej wysokości w terminie, legitymacji i obowiązku ściągnięcia należności z tytułu składek nieopłaconych w terminie w postępowaniu egzekucyjnym, odsetek od nieopłaconych w terminie składek, jak również odpowiedzialności osób trzecich, mają zastosowanie w każdym przypadku, gdy płatnik nie opłaci należnych składek wynikających z deklaracji rozliczeniowej w obowiązującym terminie. Są to więc instytucje stosowane do składek należnych, wymagalnych i nieopłaconych w terminie.

Trzeba też zauważyć, że nie sporządzenie imiennego raportu miesięcznego jest dopuszczalne tylko w sytuacjach wyrejestrowania pracownika, stąd dopóki pracownik nie zostanie wyrejestrowany raport musi być co miesiąc sporządzany (także z urzędu art. 48b ust. 1 ustawy systemowej).

Możliwość sporządzenia raportu z urzędu oznacza przyjęcie za podstawy wymiaru należnej składki wynagrodzenia wynikającego z umowy o pracę. Potrzebę sporządzenia raportu imiennego z urzędu może zgłosić ubezpieczony, który stwierdzając że jego składka nie została opłacona, może zwrócić się do organu rentowego o udzielenie informacji, czy podjął on działania zmierzające do jej ściągnięcia (art. 40 ust. 1a ustawy systemowej). Dalej oznacza to jednak, że dopóki pracodawca nie wypłaci faktycznie wynagrodzenia pracownikowi, dopóty nie odprowadza składki na ubezpieczenie społeczne, ze wszystkimi tego konsekwencjami.

Warto też na marginesie powyższych rozważań wspomnieć, że podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, po pomniejszeniu o kwoty składek podlegających sfinansowaniu ze środków ubezpieczonego, stanowi podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Składka na ubezpieczenie zdrowotne pracowników, w myśl art. 95 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 ze zm.), podlega odliczeniu od podatku dochodowego od osób fizycznych, na zasadach określonych w wymienionej wyżej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Gdyby uznać, że składka ta – w całości finansowana przez pracownika - miałaby być obliczana od należnego wynagrodzenia także niewypłaconego, musiałaby być sfinansowana w całości ze środków ubezpieczonego (wobec braku potrącenia zaliczki na podatek dochodowy), brak bowiem możliwości uznania, na podstawie obecnie obowiązujących przepisów, że w takim przypadku nie byłoby obowiązku opłacenia składki.

Tak więc „w relacji ZUS - płatnik organy rentowe egzekwują od płatników obowiązek składkowy w szczególności poprzez sprawowanie kontroli w oparciu o

kryterium prawidłowości i rzetelności (art. 86 ust. 2 pkt 2 ustawy systemowej) oraz za pomocą stosowania odpowiednich środków prawnych w sytuacji nienależytego wywiązywania się z tych zadań - odsetki za nieterminowe opłacanie składek, dodatkową opłatę, zakwestionowanie danych zawartych w imiennym raporcie miesięcznym, dokonanie wymiaru składek z urzędu, jeżeli płatnik nie złożył w terminie deklaracji ubezpieczeniowej, wniosek o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości dłużnika w celu zabezpieczenia należności z tytułu składek hipoteką przymusową, zabezpieczenie należności z tytułu składek ustawowym prawem zastawu na ruchomościach i prawach zbywalnych dłużnika (zastaw skarbowy), decydowanie o umorzeniu, odroczeniu terminu płatności i rozłożeniu na raty należności z tytułu składek. Uwolnienie się od obowiązku opłacania składek może nastąpić jedynie w sytuacji zastosowania instytucji przedawnienia, umorzenia całkowicie nieściągalnych należności z tytułu składek (nie dotyczy to jednak, w myśl art. 30 ustawy systemowej, składek finansowanych przez ubezpieczonych niebędących płatnikami składek, czyli np. składek finansowanych przez pracowników) lub umorzenia należności składkowych (...), z wyłączeniem składek na ubezpieczenie emerytalne. Z kolei ubezpieczony został wyposażony przez ustawodawcę w dwa podstawowe uprawnienia mające na celu niwelowanie nieprawidłowości w realizowaniu obowiązku składkowego, tj. złożenie pisemnego lub do protokołu wniosku do płatnika o sprostowanie: 1) informacji zawartych w imiennym raporcie miesięcznym (i korygującym) w terminie 3 miesięcy od otrzymania informacji zawartych w tych raportach, m.in. w sprawie zestawienia należnych składek na ubezpieczenia społeczne (art. 41 ust. 8, 11 i 14 ustawy systemowej); 2) danych przekazanych do ZUS w zakresie błędnej informacji o stanie konta, tj. niezewidencjonowania należnych składek na ubezpieczenie emerytalne lub ich zewidencjonowania w niewłaściwej wysokości (art. 50 ust. 2e ustawy systemowej). W obu przypadkach, w razie nieuwzględnienia wniosku ubezpieczonego, sprawa trafia do postępowania wyjaśniającego prowadzonego przez ZUS" (por. K. Antonów: Pojęcie sprawy z zakresu ubezpieczeń emerytalnego i rentowych (w: ) Procedury w ubezpieczeniach emerytalnym i rentowych, Gniezno 2008).

Na koniec tych rozważań warto przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Sądu Najwyższego i jednolitym stanowiskiem doktryny prawa ubezpieczeń społecznych, przepisy prawa ubezpieczeń społecznych powinny być wykładane ściśle (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 11 grudnia 2008 r., I UZP 6/08 – OSNP 2009 nr 9 –10 poz. 120 i orzecznictwo tam cytowane), co oznacza w zasadzie prymat dyrektyw wykładni językowej w odniesieniu do pozostałych metod

wykładni, w tym wykładni systemowej i wykładni historycznej lub celowościowej. Niewątpliwie te same zasady wykładni dotyczą przepisów podatkowych, a do nich – w zakresie rozumienia przychodu – wprost odsyła ustawa systemowa.

Również dotychczasowe orzecznictwo (najczęściej zresztą odnoszące się do podstawy wymiaru zasiłku chorobowego, nie zaś wymiaru składek ubezpieczeniowych, a więc dotyczące zupełnie różnej instytucji i podjęte – częściowo - w innym stanie prawnym), kładło nacisk na wynagrodzenie faktycznie przez pracownika uzyskane, stwierdzając – w związku z uznawaniem zasiłku za swego rodzaju substytut wynagrodzenia, - że w przypadku niewypłacenia należnego wynagrodzenia, jest ono jednak uwzględniane w podstawie świadczenia (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 2 lipca 1980 r., II URN 9/80 - OSNC 1981 nr 1 poz. 17, z dnia 11 marca 2004 r. II UK 410/03 oraz z dnia 14 lipca 2005 r., II UK 314/04).

Analogiczny do wyrażonego w uchwale pogląd, został wyrażony w wyroku z dnia 2 lipca 2009 r., II BU 29/08 (dotąd niepublikowany).

Z tych wszystkich względów orzeczono jak w sentencji uchwały.