

Dopuszczalność zmian w planie finansowym Zakładu Ubezpieczeń Społecznych – problemy prawne na przykładzie kosztów wynagrodzeń

Artykuł opisuje problemy prawne wiążące się z dopuszczalnością zmian w planie finansowym Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na przykładzie aktualizacji kosztów wynagrodzeń w kontekście przepisów o finansach publicznych. Zagadnienie nie było przedmiotem pogłębionych opracowań teoretycznoprawnych z zakresu prawa finansowego ani orzecznictwa sądowego, wobec czego podstawową metodą analizy zastosowaną przez autorów jest metoda dogmatyczna, w szczególności analiza przepisów dwóch obowiązujących ustaw: o finansach publicznych oraz o systemie ubezpieczeń społecznych. Autorzy odwołują się też do wykładni językowej i celowościowej, a także historycznej.

Słowa kluczowe: ZUS, plan finansowy, ustawa budżetowa, ustawa o finansach publicznych, ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych, wynagrodzenia, plan finansowy, zmiana planu finansowego, koszty, jednostka sektora finansów publicznych, sektor finansów publicznych, gospodarka finansowa

Otrzymano: 14.07.2016

Zaakceptowano po recenzjach: 19.12.2016

1. Wprowadzenie

Artykuł dotyczy problemów prawnych wiążących się z dopuszczalnością zmian w planie finansowym Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Są one omawiane na przykładzie aktualizacji kosztów wynagrodzeń w kontekście przepisów o finansach publicznych. Ich analiza wymaga rozstrzygnięcia dwóch kluczowych kwestii:

- 1) czy załączenie planu finansowego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do ustawy budżetowej powoduje jego prawną petryfikację, w wyniku której zmiana planu wymaga nowelizacji ustawy budżetowej,
- 2) czy – w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – przesłanki zmiany kosztów w planie finansowym ZUS określone w art. 52 ustawy o finansach publicznych powinny być spełnione łącznie, czy też wystarczy wypełnienie jednej z nich.

W tym celu należy przede wszystkim odpowiednio zakwalifikować ZUS jako jednostkę sektora finansów publicznych. Katalog jednostek sektora finansów publicznych wymienionych w art. 9 ustawy o finansach publicznych¹ jest *prima facie* zamknięty. Jednak jego szczegółowa analiza wywołuje wątpliwości. ZUS został bowiem wymieniony z nazwy w pkt 8 tego artykułu, można jednak rozważać status prawnofinansowy Zakładu również w kontekście kategorii określonej w art. 9 pkt 14 tej ustawy. Językowa wykładnia art. 9 – użycie w jego pkt 14 określenia „inne osoby prawne” – wskazuje, że ZUS nie mieści się w zbiorze objętym zakresem tego punktu. W kontekście art. 122 i 123 u.f.p. oznaczałoby to, że plany finansowe ZUS nie podlegają obowiązkowi zamieszczenia w ustawie budżetowej. Mimo to kolejne ustawy budżetowe i uzasadnienia do projektów tychże ustaw kwalifikują ZUS do kategorii państwowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, czyli tych, które obejmuje art. 9 pkt 14.

Artykuł opisuje także inne, nie mniej ważne zagadnienia węzłowe:

- podstawę prawną ujęcia planu finansowego ZUS w ustawie budżetowej,
- zakres dopuszczalnych zmian w planie finansowym,
- newralgiczną – w sensie prawnym – kwestię wydatków na wynagrodzenia.

Brakuje pogłębionych opracowań teoretycznoprawnych z zakresu prawa finansowego², jak również orzecznictwa sądowego, obejmujących analizowane zagadnienie. Powoduje to, że podstawową metodą analizy zastosowaną w niniejszym artykule jest metoda dogmatyczna – w szczególności analiza przepisów obowiązujących ustaw: o finansach publicznych oraz o systemie ubezpieczeń społecznych. Odwołujemy się też do wykładni językowej i celowościowej, a także historycznej.

¹ Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1870), dalej jako: u.f.p.

² Na temat ustrojowej charakterystyki ZUS zob. np. A. Krupski, *Specyfika pozycji prawnej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych*, „Ubezpieczenia Społeczne. Teoria i praktyka” 2015, nr 1, s. 18 i nast. oraz przywołana tam literatura.

Analizowane przez nas problemy mają znacznie szerszy wymiar analityczny i dotyczą także innych form gospodarki pozabudżetowej wyposażonych w osobowość prawną.

2. ZUS jako jednostka sektora finansów publicznych

Status prawnofinansowy Zakładu Ubezpieczeń Społecznych określony został w ustawie o finansach publicznych. Zgodnie z art. 8 ust. 1 i 2 tej ustawy ZUS jest jedną z form organizacyjno-prawnych, określonych jako jednostki sektora finansów publicznych, które są tworzone „na podstawie niniejszej ustawy albo na podstawie odrębnych ustaw”. Poszczególne kategorie tych jednostek (rodzaje, formy prawne, katalog jednostek) wymienione zostały w art. 9. Dla niektórych z nich zasady organizacji i gospodarki finansowej zostały określone w dalszych artykułach tej ustawy. Nie ma wśród nich ZUS, którego szczegółowy ustrój prawnofinansowy (zasady organizacji i gospodarki finansowej) określa ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych³, która jest podstawowym aktem prawnym regulującym działalność Zakładu. Zgodnie z nią ZUS jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną, nad którą nadzór w zakresie zgodności działań z obowiązującymi przepisami sprawuje minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego. Istotny dla określenia statusu prawnofinansowego Zakładu jest również statut ZUS, nadany rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 13 stycznia 2011 r.⁴

Konwencja semantyczna i legislacyjna przyjęta w u.f.p. pozwala wyróżnić dwie grupy osób prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych. ZUS może kwalifikować się do obu. Pierwsza obejmuje państwowe i samorządowe osoby prawne (należące do sektora) wskazane indywidualnie albo rodzajowo w obrębie pkt 2–13 art. 9 (np. ZUS, NFZ, uczelnie publiczne). Druga grupa to osoby prawne wskazane w art. 9 pkt 14; zbiór ten został zakreślony w sposób znacznie bardziej ogólny – poprzez wskazanie przesłanek pozytywnych i negatywnych (wykluczających). Chodzi tu zatem o jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną, mające status osób państwowych albo samorządowych utworzonych na podstawie ustaw i wykonujących zadania publiczne. Ustawodawca wyłączył przy tym z tego zbioru przedsiębiorstwa, banki i spółki prawa handlowego. Podział na te dwie grupy jest prawnie doniosły z powodu dalszych regulacji u.f.p., ponieważ niektóre przepisy odnoszą się wyłącznie do osób prawnych objętych art. 9 pkt 14, inne – ogólnie do wszelkich państwowych i samorządowych osób prawnych, jeszcze inne – do pewnych kategorii jednostek sektora.

³ Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych z dnia 13 października 1998 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 963), dalej jako: u.s.u.s.

⁴ Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 13 stycznia 2011 r. w sprawie nadania statutu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. nr 18, poz. 93).

Istotnym rozróżnieniem jednostek, których katalog zawiera art. 9 u.f.p., jest również forma powiązania z budżetem publicznym (państwa lub samorządu terytorialnego): budżetowanie brutto (jednostki budżetowe, wchodzące z zasady całością dochodów i wydatków do budżetów) i netto (inne jednostki o różnym reżimie prawnym, powiązane z budżetami wynikiem finansowym). Budżetowanie netto oznacza większą elastyczność w gospodarowaniu środkami pieniężnymi oraz samodzielność organizacyjno-prawną i finansową w porównaniu do reżimu jednostki budżetowej, która jest poddana ścisłym rygorom wewnątrzbudżetowym i ma ograniczoną samodzielność. Najszerzy zakres tej samodzielności finansowej w całym zbiorze jednostek budżetowanych netto posiada osoba prawna. Zmiana statusu ZUS z jednostki budżetowej na jednostkę z osobowością prawną, dokonana w 1999 r., oznaczała więc prawdopodobnie zachętę ze strony państwa „do poszukiwania bardziej racjonalnych i efektywnych sposobów dokonywania wydatków”, a zarazem możliwość (uprawnienie) „przeznaczenia zaoszczędzonych lub samodzielnie wygospodarowanych środków na własne potrzeby”⁵.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych został imiennie zaliczony, obok zarządzanych przez niego funduszy, do kategorii jednostek sektora finansów publicznych w art. 9 pkt 8 u.f.p. Charakterystyczną cechą ZUS jest prawne odseparowanie jego gospodarki finansowej od zarządzanego przezeń Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, w ramach którego wyodrębnia się kolejne fundusze. Mają one status odrębnych jednostek sektora finansów publicznych (a niekiedy także osobowość prawną) oraz własne plany finansowe. Przewidziane w przepisach u.s.u.s. odpisy z FUS i innych funduszy są przychodem ZUS. Analogicznego rozwiązania nie przewiduje np. ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych⁶ dla Narodowego Funduszu Zdrowia: nie wyodrębnia się w nim funduszu celowego, którym NFZ jako osoba prawna zarządzałaby.

Prezes ZUS jest jednocześnie dysponentem części budżetowej nr 73 w corocznych ustawach budżetowych (budżetach państwa). Jak ujmuje to NIK: „Zakład gospodaruje swoim mieniem i prowadzi samodzielną gospodarkę finansową w ramach posiadanych środków [...] Gospodarka finansowa części 73 – budżetu państwa oraz FUS, FRD i FEP podlegają rygorom wynikającym z ustawy o finansach publicznych [...], ustawy – Prawo zamówień publicznych [...], ustawy o rachunkowości [...], a także wydanym na ich podstawie aktom wykonawczym i innym przepisom określającym gospodarkę finansową państwowych jednostek organizacyjnych i gospodarkę państwowych funduszy celowych”⁷.

Zauważyć więc należy, że regulacje prawne statuujące pozycję ZUS, choć są złożone i nie zawsze precyzyjnie i jednoznacznie kwalifikują go w katalogu jednostek sektora

5 *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, A. Nowak, Warszawa 2015, s. 60.

6 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1793).

7 Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli wykonania budżetu państwa w 2014 r. w części 73 – Zakład Ubezpieczeń Społecznych oraz wykonania planów finansowych: Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Emerytur Pomostowych, Funduszu Rezerwy Demograficznej i planu finansowego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych – państwowej osoby prawnej*, Warszawa 2015, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8976.pdf> (24.04.2016).

finansów publicznych, wyraźnie przyznają mu najszerszy zakres samodzielności wśród tych jednostek jako podmiotowi sektora finansów publicznych prowadzącemu odrębną, samodzielną gospodarkę finansową w ramach prawa.

3. Gospodarka finansowa ZUS – węzłowe zagadnienia prawne

Fundamentalne dla gospodarki finansowej i specyfiki ZUS postanowienia zawiera art. 77 u.s.u.s. Zgodnie z jego ust. 1 Zakład gospodaruje swoim mieniem oraz prowadzi samodzielną gospodarkę finansową w ramach posiadanych środków. Środki te ujęte są w planie finansowym ZUS, który włączony jest do ustawy budżetowej.

W świetle art. 76 u.s.u.s Zakład uzyskuje przychody z:

- 1) odpisu z FUS obciążającego fundusze emerytalny, rentowy, chorobowy, wypadkowy i rezerwowy; wysokość odpisu ustala się corocznie w ustawie budżetowej na podstawie planu finansowego FUS, zatwierdzonego przez ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw budżetu,
- 2) odpisu z Funduszu Emerytur Pomostowych,
- 3) należności z tytułu poniesionych kosztów poboru i dochodzenia składek na:
 - a) ubezpieczenie zdrowotne od Narodowego Funduszu Zdrowia,
 - b) Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,
 - c) Fundusz Pracy– których wysokość określają odrębne przepisy,
- 4) należności z tytułu poniesionych kosztów poboru i dochodzenia składek na OFE, w wysokości nie wyższej niż 0,4% kwoty przekazanych do OFE składek na to ubezpieczenie, z tym że wysokość należności ustala się corocznie w ustawie budżetowej,
- 5) wpływów z tytułu wykonywania innych zadań zleczanych Zakładowi,
- 6) dotacji z budżetu państwa,
- 7) należności z tytułu poniesionych kosztów bieżącej działalności Zakładu związanych z:
 - a) obsługą świadczeń wypłacanych z FUS, podlegających finansowaniu ze środków budżetu państwa,
- 8) oprocentowania środków Zakładu na rachunkach bankowych,
- 9) innych dochodów.

Należności z tytułu poniesionych kosztów, o których mowa w pkt 7, podlegają refundacji z budżetu państwa w części proporcjonalnej do liczby świadczeń finansowanych z tych źródeł. Koszty związane z teletransmisją, obsługą bankową, zakupami licencji oraz amortyzacją ustalane są w każdym roku odrębnie na podstawie aktualnych potrzeb i cen (art. 76 ust. 4).

Z opisanych przychodów pokrywa się w szczególności (art. 77 ust. 2):

- 1) wydatki na wynagrodzenia i składki naliczane od wynagrodzeń,
- 2) wydatki na zakup towarów i usług,
- 3) koszty bieżącej działalności Rady Nadzorczej Zakładu,
- 4) pozostałe koszty bieżącej działalności Zakładu,
- 5) wydatki na inwestycje,
- 6) wydatki na działalność szkoleniową i popularyzatorską w zakresie ubezpieczeń społecznych,
- 7) koszty obsługi świadczeń finansowanych z FUS, a realizowanych przez Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- 8) koszty wypłaty świadczeń, w tym realizowanych na mocy umów międzynarodowych,
- 9) wydatki na prowadzenie punktu kontaktowego przewidzianego w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009⁸.

Przytoczone regulacje nie ustanawiają szczególnych zasad ustalania wielkości wydatków na wynagrodzenia ZUS – zwłaszcza w relacji do innych kategorii przychodów – czy też kosztów jego działalności. Jednocześnie ustawa podkreśla samodzielność prowadzonej gospodarki finansowej ZUS w ramach określonych ustawą przychodów, na podstawie planu finansowego.

4. Charakterystyka prawna planu finansowego ZUS

Plan finansowy Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w świetle przepisów u.f.p. i u.s.u.s. ma swoją specyfikę i szczególne znaczenie w związku z włączeniem go do budżetu państwa. Struktura planu finansowego ZUS i zasady jego tworzenia podlegają regulacjom u.s.u.s. jako ustawy szczególnej, odnoszącej się do danej dziedziny, ale w zakresie nią nieuregulowanym mają do niego zastosowanie przepisy u.f.p. jako ustawy o charakterze kodeksowym, dotyczącej ogółu jednostek sektora finansów publicznych.

Zgodnie z art. 74 ust. 3 pkt 8 u.s.u.s. do zadań Zarządu Zakładu należy sporządzanie planu finansowego Zakładu i sprawozdań z jego wykonania oraz przedkładanie ich – po zatwierdzeniu przez Radę Nadzorczą Zakładu – ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego. Natomiast Rada Nadzorcza ZUS zatwierdza projekt rocznego planu finansowego Zakładu i sprawozdania z jego wykonania, a także roczne sprawozdanie z działalności Zakładu (art. 75 ust. 2 u.s.u.s.). Według art. 76 ust. 1 pkt 1 u.s.u.s. źródłem przychodów

⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczącym wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz. Urz. UE L 284 z 30.10.2009 z późn. zm.).

ZUS jest m.in. odpis z FUS. Jego wysokość ustala się corocznie w ustawie budżetowej na podstawie planu finansowego FUS, zatwierdzonego przez ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw budżetu. Zatem w odróżnieniu od planu finansowego FUS plan finansowy ZUS nie podlega zatwierdzeniu przez ministrów właściwych do spraw budżetu czy zabezpieczenia społecznego.

Wśród przepisów u.f.p. należy wskazać przede wszystkim art. 30, zgodnie z którym państwowe i samorządowe osoby prawne są tworzone na podstawie odrębnych ustaw (ust. 1), a podstawą ich gospodarki finansowej jest plan finansowy (ust. 2). Plany finansowe są sporządzane zgodnie z ustawami o ich utworzeniu, z uwzględnieniem przepisów u.f.p. (ust. 3). Projekty planów finansowych państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14, są przekazywane Ministrowi Finansów w trybie i terminach określonych w przepisach dotyczących prac nad projektem ustawy budżetowej (ust. 4). Istnieje przy tym wątpliwość prawna, czy przepis ten ma zastosowanie do ZUS, tzn. czy jest on objęty zakresem art. 9 pkt 14. Jeśliby odczytywać u.f.p. literalnie, należałoby stwierdzić, że nie jest nim objęty. Jednak w literaturze dominuje rozstrzygnięcie, według którego w art. 9 u.f.p. ZUS jest podwójnie kwalifikowany (w pkt 8 i w pkt 14).

Ustawa o finansach publicznych przewiduje jednocześnie dla Zakładu odrębny reżim prawny dotyczący procesu planowania finansowego w stosunku do innych państwowych osób prawnych, które są wymienione w tym artykule. Nie wymaga bowiem przekazywania projektów planu finansowego ZUS do Ministra Finansów, tak jak czyni to w przypadku innych osób prawnych w sektorze finansów publicznych.

W przypadku ZUS zastosowanie znajduje także art. 31 u.f.p. Zgodnie z jego ust. 1 jednostki, o których mowa w art. 30 ust. 1 (zatem wszystkie państwowe i samorządowe osoby prawne, a nie tylko zawarte w katalogu art. 9 pkt 14), wyodrębniają w planach finansowych: przychody z prowadzonej działalności; dotacje z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego; koszty, w tym: wynagrodzenia i składki od nich naliczane, płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań, zakup towarów i usług; środki na wydatki majątkowe; środki przyznane innym podmiotom; stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku; stan środków pieniężnych na początek i koniec roku.

Z przytoczonych regulacji u.s.u.s. i u.f.p. wynika zatem przede wszystkim obligatoryjny charakter planu finansowego ZUS, w którym wyodrębnione muszą być wymienione w ustawie pozycje, w tym m.in. przychody oraz koszty (takie jak wynagrodzenia i składki od nich naliczane oraz wydatki majątkowe).

Przepisy obu ustaw, mimo że zawierają szczegółowe regulacje dotyczące tworzenia planu finansowego, w żaden sposób nie określają jednak szczególnej procedury jego zmiany ani prawnej relacji między wskazanymi pozycjami planu. Nie limitują też ich wysokości. Nie ma regulacji dotyczącej trybu ani zakresu modyfikacji planu, ani uprawnień organów do przeprowadzenia zmian. Stanowi to niewątpliwie lukę prawną, którą należałoby uzupełnić, ponieważ kwestie te wymagają jednoznacznej i precyzyjnej regulacji prawnej. Dostępna literatura naukowa oraz komentarze do u.f.p. również nie zawierają odpowiednich omówień i opinii. Wskutek tego pojawia się wątpliwość prawna, czy w związku z włączeniem planu finansowego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do

ustawy budżetowej możliwe jest dokonywanie zmian w planie finansowym ZUS, polegających np. na zwiększeniu kosztów wynagrodzeń (nie jest jednoznacznie określone, w jakim trybie mogą być one dokonywane). Ponadto – czy organ uprawniony do zatwierdzania zmian w planie finansowym ZUS, czyli Rada Nadzorcza ZUS, jest w jakiś sposób ograniczony, jeśli chodzi o zamiany w planie finansowym w zakresie wynagrodzeń.

Te kwestie będą przedmiotem dalszej analizy. Wyjściową tezą jest zasada dopuszczalności zmian w planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych, która znajduje potwierdzenie w art. 52 u.f.p. Brak regulacji szczegółowych powoduje, że zmiany powinny następować w trybie analogicznym do sporządzenia planu.

5. Problem ujęcia planu finansowego ZUS w załączniku do ustawy budżetowej

Począwszy od ustawy budżetowej na 2010 r.⁹ plan finansowy ZUS – jako państwowej osoby prawnej – jest ujmowany w załączniku do ustawy budżetowej. Włączeniu tego planu do ustawy budżetowej nie towarzyszyło wprowadzenie odpowiedniej szczególnej podstawy prawnej, nie zawiera jej w szczególności u.s.u.s. Nie uzasadniono tego także w żadnym z oficjalnych dokumentów. Zgodnie z art. 74 ust. 3 pkt 4 u.s.u.s. wskazuje się, że do zadań Zarządu ZUS należy opracowywanie projektu rocznego planu finansowego Funduszu Ubezpieczeń Społecznych i Funduszu Rezerwy Demograficznej. Zarząd przekazuje następnie plan w toku prac nad projektem budżetu państwa – po zaopiniowaniu przez Radę Nadzorczą Zakładu – ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego. Ponadto ustawa budżetowa ma określać szereg kategorii przychodowych ZUS, w tym np. odpis obciążający fundusze oraz należności z tytułu poboru i kosztów dochodzenia składek (art. 76 u.s.u.s.). Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nie wskazuje jednak wprost, że plan finansowy ZUS ma stanowić załącznik do ustawy budżetowej. Ustawa o finansach publicznych także nie zawiera regulacji, która ustanawiałaby taki obowiązek imiennie dla ZUS.

W ustawach budżetowych plan finansowy ZUS ujmowany jest w załączniku grupującym plany finansowe państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14 u.f.p.

Problem zakwalifikowania ZUS do grupy jednostek sektora finansów publicznych wskazanych w art. 9 pkt 14 wymaga szerszego komentarza. Katalog jednostek wymienionych w art. 9 jest zamknięty i zupełny. Niektóre z jednostek mieszczą się w kilku pozycjach czternastopunktowego wyliczenia (np. niektóre organy i jednostki budżetowe). Jak już wspomnieliśmy, ZUS został wymieniony z nazwy w pkt 8 tego artykułu, natomiast to, czy znajduje się w kategorii określonej w art. 9 pkt 14, może budzić wątpliwości. Językowa wykładnia art. 9 – zwłaszcza użycie w jego pkt 14 określenia „inne osoby

⁹ Ustawa budżetowa na rok 2010 z dnia 22 stycznia 2010 r. (Dz.U. nr 19, poz. 102).

prawne” – wskazuje, że ZUS nie mieści się w tym zbiorze. Ma to znaczenie w kontekście art. 122 i 123 u.f.p., ponieważ oznaczałoby, że plany finansowe ZUS nie muszą być zamieszczane w ustawie budżetowej. Mimo to kolejne ustawy budżetowe i uzasadnienia do projektów tychże ustaw kwalifikują ZUS do kategorii państwowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, czyli tych, które obejmuje art. 9 pkt 14 u.f.p. (por. rozdz. VII, pkt 2 uzasadnień od 2010 r., np. na rok 2015: „W przedłożonym projekcie ustawy na rok 2015 zamieszczono plany finansowe następujących państwowych osób prawnych nadzorowanych przez: [...] Ministra Pracy i Polityki Społecznej – Zakład Ubezpieczeń Społecznych [...]”, s. 112–113)¹⁰.

Zarysowany dylemat prawny można sprowadzić do pytania, czy załączenie planu finansowego do ustawy budżetowej powoduje jego prawną petryfikację, w wyniku której zmiana planu wymaga nowelizacji ustawy budżetowej. Odpowiedź na to pytanie wydaje się jednak negatywna. Po pierwsze, obowiązujące przepisy nie wskazują na tego rodzaju intencję ustawodawcy. Po wtóre, włączeniu planu do ustawy budżetowej nie towarzyszyła zmiana regulacji dotyczących planowania finansowego w ZUS. Nie można zatem przyjąć, że zamiarem ustawodawcy była modyfikacja dotychczasowych zasad opracowywania i zmiany planu finansowego ZUS. Bez wyraźnej podstawy ustawowej trudno byłoby zwłaszcza dopatrzeć się zamiaru odebrania organom ZUS uprawnień do zmiany przyjętego przez nie planu. Po trzecie, skoro brakuje regulacji szczególnych, do ZUS zastosowanie ma art. 52 u.f.p., który dotyczy zmian w planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych. Zatem pomimo że plan finansowy ZUS jest ujęty w załączniku do ustawy budżetowej, obowiązujące przepisy – także rangi ustawowej – stwarzają podstawy, by jego zmian dokonywać w trybie zwykłym, bez nowelizacji ustawy budżetowej. Źródłem normy kompetencyjnej są więc przepisy u.f.p. i u.s.u.s., a nie jedynie Konstytucji, w świetle której ustawa miałaby być zmieniana jedynie ustawą. Przyczyn włączenia planu finansowego ZUS należy upatrywać raczej w realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych oraz potrzebie konsolidacji finansów publicznych na etapie planowania budżetowego w okresie po kryzysie ekonomicznym lat 2008–2009 i zmniejszenia deficytu budżetowego, a nie w chęci petryfikacji planu, tak aby mógł być zmieniony tylko w drodze nowelizacji ustawy budżetowej.

6. Kształtowanie kosztów wynagrodzeń w planie finansowym ZUS

Przepisy u.s.u.s. nie określają bezpośrednio systemu kształtowania środków na wynagrodzenia, w szczególności wysokości kosztów na wynagrodzenia w ZUS, ani też wysokości wynagrodzeń pracowników. Pewne bardzo ogólne regulacje – o charakterze

¹⁰ Ministerstwo Finansów, *Ustawy budżetowe*, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-panstwa/ustawy-budzetowe/2015/projekty-ustawy> (30.04.2016).

przejściowym – zawiera art. 113c u.s.u.s., który normuje m.in. następstwo prawne w stosunkach pracy z pracownikami ZUS. Ust. 6 tego artykułu przewiduje, że do czasu zawarcia układu zbiorowego zasady wynagradzania pracowników Zakładu oraz wielkość środków na wynagrodzenia określa Prezes Zakładu. Przepis ten wiąże zatem zasady wynagradzania pracowników ZUS z układem zbiorowym.

Z przytoczonego wcześniej art. 77 u.s.u.s. wynika z kolei, że z przychodów Zakładu pokrywa się m.in. wydatki na wynagrodzenia i składki naliczane od wynagrodzeń. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nie zawiera natomiast regulacji podobnej do tej zawartej w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej, według której Rada NFZ opiniuje system wynagradzania w tej instytucji.

Analiza przepisów u.s.u.s. prowadzi więc do wniosku, że akt ten zawiera jedynie bardzo nieliczne unormowania dotyczące wynagrodzeń pracowników ZUS. Co do zasady przepisy przesądzają, że wynagrodzenia są finansowane z przychodów ZUS oraz że powinny być one przedmiotem układu zbiorowego.

Na gruncie u.f.p. również nie ma regulacji, które *expressis verbis* odnosiłyby się do wynagrodzeń w ZUS. Wśród przepisów o charakterze ogólnym należy wskazać art. 46 tej ustawy, zgodnie z którym co do zasady jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obligatoryjne oraz płatności wynikające ze zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich (ust. 1)¹¹. Jednocześnie według ust. 2 tego artykułu dysponent części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego może ustalić dla podległych lub nadzorowanych jednostek dodatkowe ograniczenia zaciągania zobowiązań lub dokonywania wydatków.

Większość przepisów u.f.p. odnoszących się do wynagrodzeń dotyczy konkretnych kategorii jednostek finansów publicznych. Wśród nich należy wymienić przede wszystkim:

- art. 124 ust. 3 definiujący wydatki bieżące jednostek budżetowych, które obejmują:
 - art. 11a ust. 4 – zgodnie z nim dochody państwowych jednostek budżetowych niepodlegające zasadzie budżetowania brutto, wraz z odsetkami, nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych,
 - art. 21 ust. 1 pkt 3 – zgodnie z nim w planie finansowym agencji wykonawczej w zakresie kosztów należy wyszczególniać wynagrodzenia i składki od nich naliczane, płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań oraz zakup towarów i usług,
- art. 24 ust. 2 – zawierający analogiczne jak wyżej opisane unormowania dotyczące instytucji gospodarki budżetowej.

Z kolei według omówionego już art. 31 u.f.p. państwowe i samorządowe osoby prawne (w tym ZUS) wyodrębniają w planach finansowych wskazane szczegółowo obowiązkowe pozycje planu.

¹¹ Ważne wyjątki od tej zasady zawierają art. 136 ust. 4 i art. 153 u.f.p.

Dopełnieniem tych regulacji są postanowienia art. 122 i 123 u.f.p., które określają zakres podmiotowy i szczegółowość planów finansowych załączanych do ustawy budżetowej. Art. 122 u.f.p. przewiduje, że w załącznikach do ustawy budżetowej zamieszcza się także plany finansowe agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych funduszy celowych oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14. Rozwinięcie unormowań zawarte jest w art. 123 u.f.p., zgodnie z którym plany finansowe agencji wykonawczych ujmują się oddzielnie dla każdej agencji, z wyodrębnieniem przychodów, w tym dotacji z budżetu państwa oraz kosztów w podziale na koszty: a) funkcjonowania agencji wykonawczej, b) realizacji zadań ustawowych – w tym wynagrodzeń i składek naliczanych od wynagrodzeń, wyniku finansowego. Z kolei plany finansowe państwowych funduszy celowych ujmują się oddzielnie dla każdego funduszu, z wyodrębnieniem: stanu początkowego i końcowego środków pieniężnych; należności i zobowiązań; przychodów własnych; dotacji z budżetu państwa oraz innych jednostek sektora finansów publicznych, a także kosztów na realizację zadań, w tym kosztów wynagrodzeń i składek naliczanych od wynagrodzeń; zadań finansowanych ze środków funduszu. Natomiast plany finansowe instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14, ujmują się odrębnie dla każdej jednostki, z wyodrębnieniem stanu początkowego i końcowego środków obrotowych oraz stanu środków pieniężnych, należności i zobowiązań, przychodów własnych, dotacji z budżetu państwa oraz kosztów realizacji zadań.

Art. 124 ust. 2 u.f.p. zawiera definicję jednej z kategorii wydatków bieżących budżetu państwa – świadczeń na rzecz osób fizycznych. Obejmują one wydatki budżetu państwa kierowane na podstawie odrębnych przepisów bezpośrednio lub pośrednio do osób fizycznych, a niebędące wynagrodzeniem za świadczoną pracę.

Szczególnego rodzaju regulację zawiera art. 86 u.f.p., który ma zastosowanie, gdy relacja państwowego długu publicznego do PKB przekroczy 55%. W takiej sytuacji Rada Ministrów m.in. uchwała na kolejny rok projekt ustawy budżetowej, w którym nie przewiduje się wzrostu wynagrodzeń pracowników państwowej sfery budżetowej.

W ramach procedury budżetowej zawartej w art. 143 ust. 1 u.f.p. dysponenci części budżetowych do 25 października przekazują jednostkom podległym informacje o przyjętych w projekcie ustawy budżetowej kwotach m.in. dochodów i wydatków, w tym wynagrodzeń. Z kolei w terminie 10 dni roboczych od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej dysponenci części budżetowych przekazują jednostkom podległym informacje o kwotach dochodów i wydatków, w tym wynagrodzeń (art. 146). Na tej podstawie jednostki te sporządzają plany finansowe, które mają być zgodne z ustawą budżetową.

Szczególnego rodzaju unormowanie zawiera art. 154 ust. 4 u.f.p., który dotyczy zasad podziału rezerw celowych. Podziału rezerwy celowej na zwiększenie wynagrodzeń wynikających ze zmian organizacyjnych i nowych zadań w państwowych jednostkach budżetowych dokonuje Rada Ministrów i uwzględnia przy tym wskaźniki zatrudnienia osób niepełnosprawnych w tych jednostkach. Przepis ten jednak nie ma zastosowania w opinowanej sprawie, ponieważ nie dotyczy ZUS, lecz jednostek budżetowych. Nie może

być też zastosowany na zasadzie analogii, gdyż chodzi w nim o zwiększenie wynagrodzeń przy udziale specyficznej rezerwy celowej i w ściśle określonych przypadkach.

Zgodnie z art. 171 ust. 1 u.f.p. dysponenti części budżetowych mogą dokonywać przeniesień wydatków między rozdziałami i paragrafami klasyfikacji wydatków w ramach danej części i działu budżetu państwa¹², mogą też upoważnić kierowników podległych jednostek do dokonywania przeniesień wydatków w obrębie jednego rozdziału. Przeniesienia nie mogą zwiększać planowanych wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej (art. 171 ust. 7).

Przytoczone regulacje, w tym zakaz zwiększania wydatków na wynagrodzenia, dotyczą gospodarki budżetowej, a więc i wynagrodzeń finansowanych z budżetu państwa, ale nie przez państwową osobę prawną.

W podobnym kontekście należy oceniać znaczenie art. 172 ust. 1 i 2 u.f.p. Zgodnie z tym przepisem w razie zniesienia lub przekształcenia ministerstwa Prezes Rady Ministrów może dokonywać przeniesienia planowanych dochodów i wydatków budżetowych między częściami budżetu państwa, z zachowaniem przeznaczenia środków publicznych wynikającego z ustawy budżetowej. Prezes Rady Ministrów może określić dla utworzonego lub przekształconego ministerstwa kwoty wynagrodzeń w podziale na części i działu budżetu państwa.

Na tle przedstawionych przepisów u.f.p. jest oczywiste, że koszty wynagrodzeń winny być wyspecyfikowane w planie finansowym ZUS, który (jak w przypadku każdej jednostki sektora finansów publicznych) ma charakter prawnie wiążący i stanowi nieprzekraczalny limit w zakresie kosztów. Przeprowadzona analiza wskazuje jednak, że przepisy u.f.p. nie ustanawiają w odniesieniu do ZUS zakazu zwiększenia kosztów jego planu finansowego na wynagrodzenia, o ile nastąpi to w ramach prawidłowo dokonanej zmiany planu finansowego. Należy zatem podkreślić, że:

- 1) ustawa nie wprowadza tego rodzaju ograniczenia o charakterze generalnym,
- 2) nie ma takiego unormowania o zastosowaniu szczegółowym,
- 3) ograniczenia w zakresie wydatków na wynagrodzenia można byłoby potencjalnie rozważać jedynie w przypadku, gdyby Prezes ZUS wypłacał wynagrodzenia jako dysponent części budżetowej, ponieważ miałyby zastosowanie przytoczone ograniczenia gospodarki budżetowej.

Należy także dodać, że wysokość wydatków na wynagrodzenia w ZUS bywała w niektórych latach limitowana przepisami odrębnych ustaw, tzw. ustaw okołobudżetowych. Na przykład art. 19 ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej¹³ stanowił, że w 2015 r. wielkość wynagrodzeń oraz wynagrodzeń bezosobowych w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych nie może przekroczyć wielkości wynagrodzeń oraz wynagrodzeń bezosobowych ustalonych w planie finansowym stanowiącym załącznik do ustawy budżetowej na rok 2015. Jednocześnie ust. 2 tego

¹² Jest to znana w światowej nauce prawa budżetowego, historyczna już instytucja, tzw. *virement*.

¹³ Ustawa z dnia 5 grudnia 2014 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. poz. 1877 z późn. zm.).

przepisu w określonych przypadkach umożliwił ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wyrażenie zgody na zwiększenie wielkości tychże wynagrodzeń. W 2016 r. nie wprowadzono podobnych ograniczeń¹⁴. Oznacza to zwiększenie uprawnień ZUS w stosunku do tych z 2015 r. i przywrócenie wcześniejszego zakresu samodzielności władz ZUS, jeśli chodzi o możliwość kształtowania wysokości wydatków na wynagrodzenia w ZUS.

Z przytoczonych regulacji można wysnuć kilka wniosków. Po pierwsze, ustawowe regulowanie wielkości wynagrodzeń w ZUS w tzw. ustawach o budżetach ma charakter epizodyczny. Po wtóre, skoro następowało w drodze ustawy, to jej brak oznacza, że nie ma zakazu zwiększenia wynagrodzeń. Po trzecie, opisane regulacje wskazują, że ustawodawca nie traktuje planu finansowego ZUS stanowiącego załącznik do ustawy budżetowej jako możliwego do zmiany jedynie w drodze ustawy. W przeciwnym razie postanowienia art. 19 ustawy z 5 grudnia 2014 r. (i analogiczne przepisy obowiązujące w latach poprzedzających) byłyby zbędne. Jest to dodatkowe potwierdzenie, że zmiany planu finansowego ZUS są dopuszczalne w tym samym trybie co jego uchwalenie, pomimo że jest on ujęty w załączniku do ustawy budżetowej.

7. Zmiany planu finansowego ZUS w świetle art. 52 ustawy o finansach publicznych

W kontekście zasad dokonywania zmian planu finansowego ZUS w zakresie wynagrodzeń na tle art. 52 ust. 2 pkt 2 u.f.p. pojawiają się także dwa interesujące dylematy prawne o charakterze systemowym:

- 1) problem możliwości dokonywania zmian w planie finansowym ZUS polegających na zwiększeniu kosztów bieżących poprzez zmniejszenie innych kategorii kosztów,
- 2) zagadnienie dopuszczalności zmiany, w tym zwiększenia, wynagrodzeń i innych pozycji kosztów, gdy zostanie ona sfinansowana ponad planowanymi środkami finansowymi będącymi w dyspozycji jednostki publicznej w bieżącym roku, uzyskanymi w wyniku działań jednostki w latach poprzedzających, a jednocześnie wzrost kosztów w roku bieżącym nie spowoduje równoczesnego wzrostu dotacji ani zwiększenia stanu zobowiązań na koniec bieżącego roku.

Ani ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych, ani ustawa o finansach publicznych nie zawierają regulacji szczególnych dotyczących zmiany planu finansowego ZUS. Brak odpowiedniej regulacji prawnej nie może być interpretowany jako zakaz dokonywania zmian w tym planie. Wręcz przeciwnie: można założyć przyzwolenie ustawodawcy na tego rodzaju działanie. Rozwiązanie ograniczające byłoby

¹⁴ Zob. ustawa z dnia 16 grudnia 2015 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na 2016 r. (Dz.U. poz. 2199).

oczywiście sprzeczne z zasadami doświadczenia życiowego, w tym specyfiką gospodarki finansowej tej kategorii jednostek sektora finansów publicznych, której ustawodawca przyznaje określoną samodzielność finansową. Uniemożliwiłoby to też wprowadzenie do planu finansowego i wydatkowanie dodatkowych środków finansowych. W tej sytuacji do planu finansowego ZUS zastosowanie ma art. 52 ust. 2 u.f.p., zgodnie z którym ujęte w rocznych planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych:

- 1) przychody – stanowią prognozy ich wielkości,
- 2) koszty – mogą ulec zwiększeniu, jeżeli:
 - a) zrealizowano przychody wyższe od prognozowanych,
 - b) zwiększenie kosztów nie spowoduje zwiększenia dotacji z budżetu lub zwiększenia planowanego stanu zobowiązań.

Zmiany w zakresie przychodów i kosztów wymagają dokonania zmian w rocznym planie finansowym (ust. 3).

Przepis ten, kluczowy dla omawianej tematyki, potwierdza przede wszystkim możliwość dokonywania zmian w planie finansowym ZUS. W związku z brakiem regulacji szczególnych należy przyjąć, że zmiana planu finansowego powinna nastąpić w trybie analogicznym do jego wprowadzenia w życie. Rozwiązanie to zagwarantuje udział w procedurze zmiany wszystkich organów biorących udział w opracowaniu planu finansowego. Nie dojdzie zatem do obejścia przepisów ustawy.

Art. 52 u.f.p. jest jednak dość ogólnikowy; nie sformułowano go w ten sposób, że zwiększenie kosztów ma nastąpić jedynie w granicach uzyskanych przychodów, większych od planowanych. Jednocześnie warunki odnoszące się do niezwiększania zobowiązań jednostki lub dotacji z budżetu (w kontekście art. 31 u.f.p.) nie odnoszą się w żaden sposób do innych wskazanych tam parametrów planu finansowego, takich jak stan należności czy środków finansowych na początek i koniec roku. Zbiór przesłanek warunkujących zmianę planu finansowego jest więc nieco przypadkowy. Art. 52 u.f.p. z pewnością nie wyczerpuje złożoności możliwych stanów faktycznych, z którymi konfrontowane są jednostki sektora finansów publicznych.

W literaturze przedmiotu występują rozbieżności co do tego, czy przesłanki zwiększenia kosztów w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych ujęte w art. 52 ust. 2 pkt 2 lit. a i lit. b – tj. zrealizowane wyższe przychody i brak zwiększenia zapotrzebowania na dotacje lub zobowiązań – objęte są alternatywą rozłączną, czy koniunkcją (innymi słowy, czy użyty tam przecinek oznacza „i”, czy „lub”). Za kumulatywnym odczytaniem przesłanek opowiada się M. Bitner¹⁵. Z kolei jako alternatywę rozłączną zdają się odczytywać omawiane regulacje m.in. E. Ruśkowski¹⁶ i B. Kucia-Guściora¹⁷. W naszej ocenie art. 52 ust. 2 u.f.p. nie jest w pełni precyzyjny i nie reguluje w sposób

15 M. Bitner [w:] *Komentarz do art. 52 ustawy o finansach publicznych*, red. W. Misiąg, Legalis (30.04.2016).

16 E. Ruśkowski [w:] *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J. Salachna, Gdańsk 2010, s. 189.

17 B. Kucia-Guściora [w:] *Komentarz do art. 52 ustawy o finansach publicznych*, red. P. Smoleń, Legalis (30.04.2016).

wyczerpujący wszelkich zmian w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, a kumulatywna wykładnia obu przesłanek (jakkolwiek może być uzasadniana względami teoretyczno-legislacyjnymi) budzi wątpliwości natury celowościowej.

Kiedy jednostka uzyskuje przychody wyższe od planowanych, to właśnie one mogą być źródłem sfinansowania zwiększonych kosztów. Jednakże planowane zwiększenie przychodów może być niewystarczające do pokrycia zwiększonych kosztów. W obu przypadkach spełniona byłaby zatem przesłanka z art. 52 ust. 2 pkt 2 lit. a, tylko że w pierwszym omawiana regulacja byłaby całkowicie zbędna, a w drugim – zmiana planu byłaby uzależniona od źródła pokrycia kosztów. Wobec zakazu pokrywania kosztów zwiększoną dotacją albo zobowiązaniami można by wykorzystać tylko środki z okresów poprzedzających. Prowadziłoby to do trudnych do zaakceptowania wniosków, że zmiany w planie mogą być dokonywane tylko w obrębie dodatkowych przychodów (czego ustawodawca jednak wprost nie postanowił) albo że uzyskanie przychodów jest warunkiem czysto formalnym i – o ile ma pokrycie w środkach z okresów poprzednich – nie musi w całości pokrywać zwiększonych kosztów.

Kumulatywne odczytanie warunków zakreślonych w art. 52 ust. 2 pkt 2 prowadziłyby więc do konkluzji, że jest to przepis albo zbędny, albo tworzący regulację czysto fasadową, pozorną. Odczytanie art. 52, jako przepisu o znacznym stopniu ogólności, powinno akcentować przede wszystkim dopuszczalność takich zmian, które są neutralne dla macierzystego budżetu (odpowiednio państwa albo jednostki samorządu terytorialnego). W tym kontekście nie wydaje się zasadne przyjęcie interpretacji, że każda zmiana planu finansowego jednostki sektora finansów publicznych, która nie uwzględni łącznie przesłanek art. 52 ust. 2 pkt 2 lit. a i lit. b ustawy o finansach publicznych, miałaby naruszać tę ustawę.

Odnosnie do przesunięcia w obrębie kosztów, wydaje się, że nie byłaby w tym przypadku zasadna argumentacja *a contrario* w stosunku do art. 52 u.f.p., wykluczająca tego rodzaju zmianę jako niewskazaną wprost w ustawie. Należałoby raczej opowiedzieć się za argumentacją *a maiori ad minus* (tj. z większego na mniejsze): skoro można dokonać zmiany powodującej zwiększenie kosztów jednostki, to można tym bardziej dokonać takiej zmiany, która kosztów nie powoduje. Argumentu przeciwko wykładni tego rodzaju nie stanowi okoliczność, że np. w procedurze budżetowej u.f.p. w sposób wyraźny uregulowano także neutralne przesunięcia wydatków. W przypadku zmian w budżecie występuje bowiem konieczność precyzyjnego rozgraniczenia relacji między władzą ustawodawczą a wykonawczą. Jest to więc problem zakotwiczony w najgłębszych fundamentach ustrojowych państwa. Chodzi w nim o to, na ile władza wykonawcza może zmienić to, co jest wynikiem decyzji parlamentu. Tymczasem w przypadku zmiany planu finansowego ZUS jest to zmiana dokonywana w tym samym trybie co uchwalenie planu i przy udziale wszystkich zainteresowanych organów.

Natomiast jeżeli chodzi o drugą kategorię zmian planu, to w pewnym sensie różni się ona od zmiany polegającej wyłącznie na przesunięciach w obrębie samych kosztów. Z jednej strony jest to zatem zmiana powodująca zwiększenie kosztów, co przy literalnej wykładni art. 52 u.f.p. wymagałoby dodatkowo uzyskania przychodów wyższych od

planowanych. Jeśli przyjmiemy neutralność zmiany dla określonych ustawą parametrów, takich jak stan zobowiązań na koniec roku czy też zapotrzebowanie na dotację z budżetu państwa, należy zauważyć, że środki finansowe z lat poprzednich również mogą (choć nie muszą) mieć swoje źródło w zrealizowanych przychodach, wyższych niż planowane – tyle że w latach ubiegłych. W przypadku instytucji takich jak ZUS, których plan finansowy jest przyjmowany wyłącznie przez ich organy – bez zatwierdzenia przez ministrów – powstaje wątpliwość co do sensu ograniczenia zakładającego nienaruszalność środków z okresów poprzednich w drodze zmiany planu finansowego. Skoro o przeznaczeniu tych środków decyduje Zarząd i Rada Nadzorcza ZUS na etapie sporządzania planu finansowego, to należy się zastanowić, czy istotnie w u.f.p. należy upatrywać normy, która wyłącza możliwość zmiany planu w zakresie tych kwot. Co istotne, ZUS nie jest objęty obowiązkiem wpłaty do budżetu, w przeciwieństwie do agencji wykonawczych czy też samorządowych zakładów budżetowych. Instytucje te wpłacają odpowiednio: nadwyżki środków finansowych i nadwyżki środków obrotowych na koniec danego roku (por. odpowiednio art. 22 oraz art. 15 ust. 6 u.f.p.), zatem w ich przypadku istotne znaczenie prawne miałyby nadwyżki środków finansowych niewykorzystanych w danym roku. Jednak nawet te obowiązki publicznoprawne nie mają charakteru bezwzględnych i mogą być zmniejszane lub znoszone decyzjami właściwych organów (Rady Ministrów, organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego).

Jeśli uwzględnimy uwagi poczynione na tle art. 52 u.f.p., wydaje się, że zmiany polegające na przesunięciach między kategoriami „stan na początek roku” i „koszty” nie stanowią naruszenia tego przepisu. W przypadku ZUS należy też wziąć pod uwagę (wyrażoną w u.s.u.s.) zasadę samodzielności i elastyczności gospodarki finansowej tej instytucji.

8. Podsumowanie

Regulacje prawne statuuujące pozycję Zakładu, choć są nieprecyzyjne i niejednoznaczne, kwalifikują go w katalogu jednostek sektora finansów publicznych, definiując go jako osobę prawną o najszerszym zakresie samodzielności wśród tych jednostek – podmiot sektora finansów publicznych prowadzący odrębną, samodzielną gospodarkę finansową w ramach prawa. Wyrazem tej samodzielności jest zasada dopuszczalności zmian w planie finansowym. Znajduje ona potwierdzenie w art. 52 u.f.p.

W świetle obowiązujących aktualnie przepisów prawa możliwe jest dokonywanie zmian w planie finansowym Zakładu Ubezpieczeń Społecznych polegających na zwiększeniu kosztów wynagrodzeń, także w przypadku ujęcia jego planu finansowego w załączniku do ustawy budżetowej; oczywiście mają tu zastosowanie ogólne zasady oszczędności, efektywności, skuteczności wyrażone w art. 44 ust. 3 u.f.p.

Zmiany mogą polegać np. na zwiększeniu kosztów bieżących poprzez zmniejszenie środków na budowę, ulepszenie i zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (wydatki inwestycyjne), oczywiście przy założeniu, że nie są one finansowane w ramach części budżetu państwa, której dysponentem jest Prezes ZUS, ponieważ w takim przypadku obowiązują przepisy właściwe gospodarce finansowej w toku wykonywania budżetu państwa.

Zwiększenia wynagrodzeń i innych pozycji kosztów są dopuszczalne, gdy wzrost kosztów zostanie sfinansowany ponad planowanymi środkami finansowymi będącymi w dyspozycji ZUS w bieżącym roku, uzyskanymi w wyniku działań jednostki w latach poprzedzających, w tym zrealizowania przez nią wyższych od planowanych przychodów oraz niższych kosztów, a jednocześnie wzrost kosztów w roku bieżącym nie spowoduje równoczesnego wzrostu dotacji ani zwiększenia stanu zobowiązań na koniec roku.

prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch
Uniwersytet Warszawski,
Wydział Prawa i Administracji

mgr Maciej Mekiński
Ministerstwo Finansów

ŹRÓDŁA

- Bitner M. [w:] *Komentarz do art. 52 ustawy o finansach publicznych*, red. W. Misiąg, Legalis (30.04.2016).
- Krupski A., *Specyfika pozycji prawnej Zakładu Ubezpieczeń Społecznych*, „Ubezpieczenia Społeczne. Teoria i praktyka” 2015, nr 1.
- Kucia-Guściora B. [w:] *Komentarz do art. 52 ustawy o finansach publicznych*, red. P. Smoleń, Legalis (30.04.2016).
- Ruśkowski E. [w:] *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J. Salachna, Gdańsk 2010.
- *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, A. Nowak-Far, Warszawa 2015.

The admissibility for changes in the financial plan of the Polish Social Insurance Institution (ZUS): legal problems on the example of remuneration costs

The article describes the legal problems associated with admissibility for changes in the financial plan of the Polish Social Insurance Institution (ZUS) based on the example of the updating of remuneration costs within the context of regulations on public finances. The question has not been the subject of extensive theoretical legal works in the field of finance law, or judicial decisions, consequently the basic method for analysis adopted by the authors has been that of dogmatism, in particular an analysis of the regulations of two acts that are in force: on public finance and on the social security system. The authors also refer to linguistic, resolute and historical interpretations.

Key words: ZUS, financial plan, budget act, public finance act, social insurance system act, remunerations, financial plan, financial plan changes, costs, public sector financed unit, public sector finances, finance economy