

76/6/A/2013

WYROK

z dnia 15 lipca 2013 r.

Sygn. akt K 7/12*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Rzepliński – przewodniczący
Stanisław Biernat
Zbigniew Cieślak
Maria Gintowt-Jankowicz
Mirosław Granat
Wojciech Hermeliński
Leon Kieres
Marek Kotlinowski
Teresa Liszcz
Małgorzata Pyziak-Szafnicka
Stanisław Rymar
Piotr Tuleja
Sławomira Wronkowska-Jaskiewicz
Andrzej Wróbel – sprawozdawca
Marek Zubik,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 15 lipca 2013 r., wniosku grupy posłów o zbadanie zgodności:

ustawy z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 291, poz. 1706) z art. 123 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

1. Ustawa z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 291, poz. 1706) jest zgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 2 ustawy powołanej w punkcie 1 jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

UZASADNIENIE

I

1. Grupa posłów na Sejm RP VII kadencji (dalej: grupa posłów lub wnioskodawca) 1 lutego 2012 r. wniosła o stwierdzenie niezgodności ustawy z dnia 21

* Sentencja została ogłoszona dnia 8 sierpnia 2013 r. w Dz. U. poz. 902.

grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 291, poz. 1706; dalej: ustawa zmieniająca z 2011 r.) z art. 123 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Zarzuty podniesione we wniosku zostały uzasadnione w oparciu o następujące argumenty:

1.1. Zdaniem wnioskodawcy ustawa zmieniająca z 2011 r. jest niezgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji. Kwestionowana ustawa, będąc w istocie „ustawą podatkową”, nie mogła być uchwalona w trybie pilnym. Zgodnie art. 123 ust. 1 Konstytucji trybu pilnego nie można nadać m.in. projektom „ustaw podatkowych”. W doktrynie prawa wskazuje się, że ustanowienie podatku i jego zmiana wymagają rozważań i nie mogą być przedmiotem pospiesznego i skróconego trybu postępowania ustawodawczego.

Co więcej, wnioskodawca podziela stanowisko wyrażone przez niektórych przedstawicieli doktryny prawa, że pojęcie „ustawa podatkowa” obejmuje nie tylko podatki, ale również inne daniny publiczne. Przemawiać ma za tym szerokie rozumienie ustawy podatkowej przyjęte w art. 217 Konstytucji. W konsekwencji zakaz procedowania w trybie pilnym odnosi się nie tylko do projektów ustaw podatkowych, ale także regulujących inne daniny publiczne.

Zdaniem wnioskodawcy „niezależnie zatem od tego, czy przyjąć, że świadczenie ponoszone przez pracodawcę z tytułu finansowania składki na ubezpieczenia rentowe pracownika jest podatkiem, czy też inną niż podatek daniną publiczną, to zgodnie z art. 123 ust. 1 Konstytucji RP projektowi ustawy regulującej obowiązek ponoszenia tego świadczenia (w tym również zmiany tej ustawy) nie można nadać trybu pilnego”.

Świadczenie ponoszone przez pracodawcę z tytułu finansowania składki na ubezpieczenie rentowe ma – podobnie jak podatek – charakter pieniężny, przymusowy, bezzwrotny, ustalany jednostronnie przez organ publicznoprawny.

W przypadku opłacania składki rentowej przez pracodawcę nie może być mowy o jakiegokolwiek odpłatności, skoro to ubezpieczony (pracownik), a nie płatnik, będzie beneficjentem ewentualnego świadczenia w związku z obowiązkowym ubezpieczeniem rentowym. Ponadto składki na ubezpieczenie społeczne, w tym ubezpieczenie rentowe, stanowią przychód Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (dalej: FUS), będącego państwowym funduszem celowym. W myśl art. 111 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, ze zm.; dalej: ustawa o finansach publicznych) przychody państwowych funduszy celowych nie stanowią dochodu budżetu państwa, ale dochód Państwa. Tym samym, w opinii wnioskodawcy, składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez pracodawcę wypełnia w całości definicję podatku, ma bowiem również charakter nieodpłatny i stanowi dochód publiczny. Wniosku tego nie zmienia nazwanie tego świadczenia „składką”, a nie podatkiem.

Wnioskodawca zakłada, że nawet gdyby uznać, iż świadczenie ponoszone przez pracodawcę w związku z finansowaniem składek na ubezpieczenia rentowe nie jest podatkiem, to niewątpliwie jest ono daniną publiczną. Jak wskazano wyżej, wyłączenie trybu pilnego dotyczy szeroko rozumianych projektów ustaw podatkowych, obejmujących także inne niż podatki daniny publiczne.

1.2. Zdaniem wnioskodawcy tryb wprowadzenia ustawy zmieniającej z 2011 r. i brak zachowania odpowiedniej *vacatio legis* narusza również zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony bezpieczeństwa prawnego oraz należytego zabezpieczenia interesów w toku, wynikające z art. 2 Konstytucji.

Wnioskodawca uważa, że nie ulega wątpliwości, iż ustawa zmieniająca z 2011 r. nie spełnia wymogu odpowiedniej *vacatio legis*. Zmiany zostały bowiem ogłoszone w Dzienniku Ustaw z 30 grudnia 2011 r., a więc zaledwie dwa dni przed rozpoczęciem kolejnego roku. Przy czym brak jest uzasadnienia prawnego dla tak krótkiego okresu.

Deficyt Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, występujący od kilku lat, trudno uznać za zjawisko nagłe i zaskakujące, wymagające natychmiastowej ingerencji ustawodawcy.

Co więcej, w opinii wnioskodawcy, ustawa zmieniająca z 2011 r. wprowadziła modyfikację dotyczącą składki rentowej rozliczanej w cyklu rocznym. Składka z tytułu ubezpieczenia rentowego, opłacana przez pracodawcę, jest określana jako stopa procentowa, a maksymalne roczne obciążenie z tytułu składki rentowej jest z góry określone i znane przed rozpoczęciem rocznego okresu. Zgodnie bowiem z art. 19 ust. 10 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585, ze zm.; dalej: ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych) minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego ogłasza w Dzienniku Urzędowym RP „Monitor Polski” do końca poprzedniego roku kalendarzowego, w drodze obwieszczenia, kwotę ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składki, o której mowa w ust. 1, oraz przyjętą do jej ustalenia kwotę prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia.

W opinii wnioskodawcy składka na ubezpieczenie rentowe, w części opłacanej przez pracodawcę, jest rozliczana rocznie, skoro do rocznych dochodów odnoszona jest maksymalna podstawa jej wymiaru, a tym samym jej roczna i łączna wysokość.

Biorąc pod uwagę charakter składki na ubezpieczenie rentowe – rozliczanej w skali rocznej, zdaniem wnioskodawcy, ustawodawca, wprowadzając kwestionowaną ustawę, naruszył zakaz zmian w trakcie trwania roku podatkowego, a w konsekwencji także nakaz ochrony interesów w toku – interesów płatnika składki.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 18 września 2012 r. przedstawił stanowisko Sejmu, wnosząc o stwierdzenie, że: 1) ustawa zmieniająca z 2011 r. jest zgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji; 2) art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Powyższe stanowisko zostało uzasadnione z powołaniem następujących argumentów:

2.1. Marszałek Sejmu wychodzi z założenia, że ocena zasadności zarzutu dotyczącego naruszenia przez ustawę zmieniającą z 2011 r. art. 123 ust. 1 Konstytucji, a mianowicie trybu pilnego, uzależniona jest od odpowiedzi, czy pojęcie „ustawy podatkowej”, użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji, stosuje się również do danin publicznych o niepodatkowym charakterze. Zdaniem Marszałka Sejmu, pogląd wnioskodawcy o podatkowym charakterze składek na ubezpieczenie społeczne w części opłacanej przez płatnika nie znajduje potwierdzenia ani w piśmiennictwie, ani w judykaturze. Akceptowane jest bowiem stanowisko, że składki na ubezpieczenia rentowe stanowią rodzaj daniny publicznej o niepodatkowym charakterze.

W piśmiennictwie brak jest jednak jednolitego stanowiska w kwestii rozumienia pojęcia „ustawa podatkowa” na gruncie art. 123 ust. 1 Konstytucji. W doktrynie prawa przyjmuje się, że termin „ustawa podatkowa” winien być interpretowany w kontekście art. 217 Konstytucji. Jedni przedstawiciele doktryny prezentują przy tym stanowisko, że „ustawą podatkową” w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji jest każda ustawa dotycząca materii wymienionych w art. 217 Konstytucji, a więc nie tylko regulująca różne aspekty podatkowe, ale również dotycząca generalnie danin publicznych. Drudzy natomiast wychodzą z założenia, że pojęcie „ustawy podatkowej” na gruncie art. 123 ust. 1 Konstytucji winno podlegać ścisłej interpretacji, wykluczającej uznanie za ustawy podatkowe także ustaw dotyczących innych danin publicznych.

W opinii Marszałka Sejmu należy przychylić się do drugiego z prezentowanych poglądów. Związek między art. 123 ust. 1 Konstytucji a art. 217 Konstytucji sprowadza się do tego, że pierwszy ze wskazanych przepisów posługuje się pojęciem „ustawa podatkowa”, a drugi odnosi się do najważniejszych elementów podatków, które wymagają regulacji ustawowej. Nie budzi zatem wątpliwości, że ustawami podatkowymi są takie

ustawy, które w odniesieniu do podatków regulują jedną z materii wymienionych w art. 217 Konstytucji. Brak jest jednak podstaw do przyjęcia, że ustawą podatkową jest każda ustawa regulująca kwestie danin publicznych. Pojęcie „podatku” jest bowiem pojęciem węższym od pojęcia „danin publicznych”.

W związku z powyższym, zdaniem Marszałka Sejmu, art. 123 ust. 1 Konstytucji odnosi się wyłącznie do ustaw podatkowych, a nie do ustaw dotyczących innych danin publicznych. Założenie racjonalnego ustawodawcy nakazuje przyjąć, że w obrębie danego aktu normatywnego prawodawca posługuje się użytymi w nim pojęciami w sposób jednolity, a różnym pojęciom nadaje różną treść. Ponadto, sposób sformułowania art. 123 ust. 1 Konstytucji przemawia za przyjęciem literalnej wykładni tego przepisu. Wyliczając rodzaje projektów ustaw, którym nie może być nadana klauzula pilności, ustrojodawca posłużył się zwrotem „z wyjątkiem”. Oznacza to, że Rada Ministrów została wyposażona w generalne uprawnienie do wniesienia swoich projektów ustaw w trybie pilnym. Wyłączenie powyższego uprawnienia dotyczy jedynie tych kategorii ustaw, które zostały enumeratywnie wymienione w art. 123 ust. 1 Konstytucji. Wyjątków nie należy rozpatrywać rozszerzająco. Stąd też trudno zgodzić się ze sposobem interpretacji art. 123 ust. 1 Konstytucji odwołującym się wprost do treści art. 217 Konstytucji, który nie definiuje pojęcia „ustawy podatkowej”, ale określa jedynie zasadę wyłączności ustawy w zakresie prawa daninowego.

W konsekwencji należy uznać, że ustawa zmieniająca z 2011 r. jest zgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji.

2.2. Marszałek Sejmu prezentuje stanowisko, że zarzut naruszenia przez ustawę zmieniającą z 2011 r. zasad prawidłowej legislacji, obejmujących zakaz dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego, ochrony interesów w toku oraz odpowiedniej *vacatio legis* (art. 2 Konstytucji), nie jest prawidłowo sformułowany. Adekwatnym przedmiotem kontroli dla przywołanego wzorca jest art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. Wymienione zarzuty są bowiem immanentnie związane z datą wejścia w życie kwestionowanej ustawy, a więc regulacją zawartą w jej art. 2.

2.2.1. Zdaniem Marszałka Sejmu art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. nie narusza zakazu dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego (art. 2 Konstytucji).

Zakaz ten dotyczy bowiem podatków rozliczanych w cyklu rocznym. Brak jest zatem podstaw do zaliczenia do tej kategorii składek na ubezpieczenia rentowe w części opłacanej przez płatnika. Składki na ubezpieczenia rentowe są świadczeniami opłacanymi w wymiarze miesięcznym (art. 17 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Nie zmienia tego tzw. roczny limit składki na ubezpieczenie rentowe, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Limit składek powoduje jedynie, że po jego przekroczeniu dalsze składki nie są odprowadzane. Za klasyfikacją składek rentowych jako podatków rozliczanych w wymiarze rocznym nie przemawia również definicja przychodu odsyłająca bezpośrednio do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 18 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych).

Niezależnie od braku podstaw do zaliczenia składek na ubezpieczenia rentowe do kategorii podatków rozliczanych w wymiarze rocznym, należy wskazać, że zakaz zmian w trakcie roku podatkowego został sformułowany wyłącznie w odniesieniu do podatków. Trybunał Konstytucyjny w żadnym ze swoich orzeczeń nie odniósł tego zakazu do danin publicznych o niepodatkowym charakterze.

2.2.2. W opinii Marszałka Sejmu art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. nie narusza także wymogu zachowania odpowiedniej *vacatio legis* (art. 2 Konstytucji). Wymóg zachowania co najmniej miesięcznej *vacatio legis* stanowi pochodną zakazu wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego i służy realizacji tych samych wartości. Składki na ubezpieczenia rentowe nie są rozliczane w wymiarze rocznym, zatem nie odnosi się do

nich wymóg zachowania co najmniej miesięcznej *vacatio legis*.

Nie oznacza to jednak, że ustawodawca był uprawniony do w pełni swobodnego kształtowania okresu spoczywania ustawy zmieniającej z 2011 r. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjęto, że zmiany regulacji podatkowych, które nie są rozliczane w skali rocznej, powinny być dokonane z zachowaniem stosownej *vacatio legis*.

Wbrew twierdzeniom wnioskodawcy, długość *vacatio legis* wyznaczają dwa zdarzenia, a mianowicie: ogłoszenie ustawy w Dzienniku Ustaw oraz wejście jej w życie. W stosunku do ustaw zmieniającej z 2011 r. okres jej spoczywania wyniósł ponad miesiąc – dokładnie 32 dni, spełnia to zatem wymóg co najmniej miesięcznej *vacatio legis*.

2.2.3. W przekonaniu Marszałka Sejmu art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. nie narusza również zasady ochrony interesów w toku (art. 2 Konstytucji). Ochrona interesów w toku odnosi się bowiem do takich przedsięwzięć gospodarczych i finansowych, które są podejmowane w dłuższym horyzoncie czasowym – rozpoczęte na gruncie dotychczas obowiązującego stanu prawnego i kontynuowane po zmianie przepisów. Minimum wyznacza roczny okres rozrachunkowy podatku. Zasada ta nie znajduje zatem zastosowania w przypadku podatków, a więc i składek rozliczanych w okresie rozliczeniowym krótszym niż rok.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 28 marca 2012 r. przedstawił stanowisko, że ustawa zmieniająca z 2011 r. jest niezgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji oraz jest zgodna z art. 2 Konstytucji. Stanowisko powyższe zostało uzasadnione następującymi argumentami.

3.1. W opinii Prokuratora Generalnego, z uwagi na treść zarzutów podnoszonych przez wnioskodawcę, konieczne jest ustalenie konstytucyjnego znaczenia terminu „ustawa podatkowa” użytego w art. 123 ust. 1 Konstytucji. Konstytucja nie zawiera definicji tego pojęcia, nie zostało ono też jednoznacznie zdefiniowane w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.

W doktrynie dominuje pogląd, że sens temu wyrażeniu nadaje dopiero art. 217 Konstytucji. Pod pojęciem „ustawy podatkowej” należy więc rozumieć nie tylko ustawę dotyczącą podatków *sensu stricto*, lecz również ustawę regulującą inne daniny publiczne.

W związku z powyższym, zdaniem Prokuratora Generalnego, zasadne wydaje się przyjęcie, że pojęcie „ustawa podatkowa”, w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji, obejmuje również ustawę zmieniającą istotne elementy innej niż podatek daniny publicznej.

3.2. Utożsamianie składki na ubezpieczenie rentowe z podatkiem możliwe jest jedynie na płaszczyźnie ekonomicznej. W aspekcie prawnym dominuje pogląd o odmienności tych obciążeń publicznych. Główne różnice sprowadzają się do tego, że podatek uiszczany jest na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, składki natomiast przeznaczone są na rzecz instytucji ubezpieczenia społecznego. Opłacanie podatku nie daje prawa do żadnych świadczeń – jest nieodpłatne. Opłacane składki rodzą uprawnienia, są elementem tytułu prawnego do określonego świadczenia z ubezpieczenia społecznego. Podatek ma ponadto charakter ogólny – przeznaczony jest na finansowanie ogółu zadań państwa lub samorządu. Składki mają zaś charakter celowy – przeznaczone są na finansowanie zadań z zakresu ubezpieczeń społecznych.

Stąd też, w opinii Prokuratora Generalnego, stanowisko wnioskodawcy przyjmujące identyczność charakteru prawnego podatku i składki na ubezpieczenie rentowe nie znajduje dostatecznego oparcia doktrynalnego.

3.3. Na poziomie doktrynalnym, konstytucyjnym i ustawowym nie wydaje się budzić kontrowersji pogląd, że składki na ubezpieczenia społeczne w ogólności, w tym składki na ubezpieczenia rentowe, są rodzajem daniny publicznej w rozumieniu art. 217

Konstytucji.

Konstytucja nie zawiera definicji „daniny publicznej”. Trybunał Konstytucyjny przyjmuje jednak w swym orzecznictwie, że danina publiczna to przymusowe, bezzwrotne, powszechne świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, stanowiące dochód państwa lub innego podmiotu publicznego, nakładane jednostronnie (władczo) przez organ publicznoprawny w celu zapewnienia utrzymania państwa (choć mogą temu towarzyszyć także inne cele, np. stymulacyjne, preferencyjne), które służy wypełnieniu zadań (funkcji) publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw.

Podobnie na poziomie ustawodawcy zwykłego art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych zalicza składki na ubezpieczenia społeczne do rodzaju danin publicznych, stanowiących dochody publiczne.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, skoro składka na ubezpieczenie rentowe jest daniną publiczną, a ustawa zmieniająca istotne elementy tej daniny mieści się w pojęciu „ustawy podatkowej”, to nadanie przez Radę Ministrów projektowi ustawy zmieniającej z 2011 r. klauzuli pilności i procedowanie nad projektem w pilnym trybie ustawodawczym naruszyło art. 123 ust. 1 Konstytucji.

3.4. Prokurator Generalny wychodzi z założenia, że zarzut wnioskodawcy co do naruszenia przez ustawę zmieniającą z 2011 r. zasad wywodzonych z art. 2 Konstytucji, a mianowicie odpowiedniej *vacatio legis*, zakazu wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego oraz ochrony interesów w toku, można podzielić tylko wtedy, gdyby uznać, że składka na ubezpieczenie rentowe jest rozliczana w cyklu rocznym. Tymczasem składka na ubezpieczenie rentowe nie jest daniną publiczną opłacaną w skali rocznej. Składki rentowe to stałe, ustalone procentowo części wynagrodzenia odprowadzane przez płatnika miesięcznie aż do osiągnięcia określonej na dany rok maksymalnej kwoty składek.

Nie ma więc podstaw do uznania niekonstytucyjności ustawy zmieniającej z 2011 r. z powodu jej uchwalenia i ogłoszenia w terminie późniejszym niż jeden miesiąc przed końcem roku kalendarzowego. Bezpodstawny jest też zarzut dotyczący naruszenia zakazu modyfikacji obciążeń w trakcie trwania roku podatkowego.

W opinii Prokuratora Generalnego, za nietrafny należy także uznać zarzut naruszenia zasady ochrony interesów w toku. Ustawodawca, stojąc przed koniecznością sanowania finansów publicznych, zachował jednak wysoki poziom ochrony płatników składek rentowych. Kwestionowana ustawa została uchwalona i ogłoszona w 2011 r. Przewidziano w niej stosunkowo długi, bo ponadmiesięczny okres *vacatio legis*. Wreszcie, stopień zwiększenia wymiaru składki rentowej nie jest znaczny i oznacza powrót do stanu z pierwszej połowy 2007 r. W konsekwencji ustawa zmieniająca z 2011 r. nie narusza zasad przyjętych dla legislacji podatkowej.

4. Minister Pracy i Polityki Społecznej w piśmie z 26 marca 2012 r. przedstawił w imieniu Prezesa Rady Ministrów opinię odnośnie nieprzewidzianych w budżecie państwa skutków finansowych, jakie może wywołać orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie.

Skutki finansowe podwyższenia składki rentowej zostały uwzględnione w ustawie budżetowej na 2012 r. W roku 2012 zaplanowano wzrost o kwotę 7 mld zł przychodów z tytułu zwiększonej składki rentowej. Zatem ewentualne wycofanie się z podwyżki składki rentowej związane z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego skutkowałoby powstaniem ogromnego niedoboru w Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.

W przypadku zdecydowanie niższych wpływów do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych zaistniałaby konieczność sfinansowania powstałego niedoboru w formie dotacji lub pożyczki z budżetu państwa.

Ewentualne przywrócenie poprzedniej, niższej składki na ubezpieczenie rentowe

dla pracodawców wpłynęłoby też negatywnie na objęcie Polski procedurą nadmiernego deficytu.

5. Przewodniczący składu orzekającego zarządzeniem z 16 października 2012 r. powołał biegłych w niniejszej sprawie w celu sporządzenia ekspertyzy, tj. odpowiedzi na następujące pytania:

1) „Czy składki na ubezpieczenia rentowe, w szczególności finansowane z własnych środków płatnika składek, o których mowa w art. 16 ust. 1b ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585, ze zm.; dalej: ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych), mają charakter podatkowy?

2) Czy przepisy określające lub zmieniające wysokość składki na ubezpieczenia rentowe, o których mowa w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, mogą być uznane za przepisy ustawy podatkowej w rozumieniu art. 123 Konstytucji?”.

6. Powołani w niniejsze sprawie biegli przedstawili następujące ekspertyzy:

1) Prof. dr hab. Cezary Kosikowski w *Opinii prawnej z 27 listopada 2012 r.* przedstawił i uzasadnił ocenę, że po pierwsze, składki na ubezpieczenie rentowe, w szczególności finansowane z własnych środków płatnika składek, o których mowa w art. 16 ust. 1b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, nie mają charakteru podatkowego – nie są podatkiem; po drugie, przepisy określające lub zmieniające wysokość składki na ubezpieczenie rentowe, o których mowa w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, nie mogą być uznane za przepisy ustawy podatkowej w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji.

2) Dr hab. Krzysztof Ślebzak w *Ekspertyzie z 10 grudnia 2012 r.* przedstawił i uzasadnił opinię, że po pierwsze składka na ubezpieczenie społeczne nie ma charakteru podzielonego; po drugie, składka na ubezpieczenie społeczne nie jest podatkiem i nie ma charakteru podatkowego; po trzecie, składka na ubezpieczenie społeczne nie jest również daniną publiczną, a szerzej dochodem publicznym, w rozumieniu art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych; po czwarte wreszcie, przepisy określające lub zmieniające wysokość składki na ubezpieczenie rentowe, o których mowa w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, nie mogą być uznane za przepisy ustawy podatkowej w rozumieniu art. 123 Konstytucji.

II

Na rozprawie 15 lipca 2013 r. przedstawiciel Prokuratora Generalnego zmienił dotychczasowe stanowisko, uznając, że kwestionowana ustawa z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 291, poz. 1706) jest zgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji, gdyż przemawiają za tym wartości konstytucyjne, wskazane w wyroku TK z 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12 (OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134), a mianowicie: „działanie ustawodawcy powodowane było koniecznością ochrony stabilności finansowej państwa i zachowania równowagi budżetowej. Ustawodawca dokonywał zaskarżonych zmian prawa w niekorzystnym stanie finansowym państwa, wymagającym szybkich i skutecznych decyzji zmierzających do zrównoważenia budżetu, równoległe z innymi przedsięwzięciami oszczędnościowymi”. W pozostałym zakresie przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymał pisemne stanowisko.

Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone w pismach procesowych.

Rozprawa toczyła się przy uczestnictwie zaproszonych przedstawicieli związków

zawodowych i organizacji pracodawców.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Uwagi wstępne.

1.1. Przedmiot kontroli. Grupa posłów na Sejm (dalej: grupa posłów lub wnioskodawca) wniosła o stwierdzenie niezgodności ustawy z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 291, poz. 1706; dalej: ustawa zmieniająca z 2011 r.) z art. 123 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

Przedmiotem ustawy zmieniającej z 2011 r. jest podwyższenie wysokości składki na ubezpieczenie rentowe ubezpieczonych, o których mowa w art. 16 ust. 1 i 1a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585, ze zm.; dalej: ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych).

Do 31 stycznia 2012 r. wysokość składki na ubezpieczenie rentowe wynosiła 6% podstawy wymiaru, z czego 1,5% było finansowane przez ubezpieczonych z własnych środków, a 4,5% przez płatników składek (art. 16 ust. 1b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2011 r.).

Kwestionowaną ustawą zmieniającą z 2011 r. podniesiono o 2 punkty procentowe wysokość składki na ubezpieczenie rentowe z 6% na 8% podstawy wymiaru. Wzrost składki na ubezpieczenie rentowe obciążył wyłącznie płatnika. Ubezpieczony finansuje z własnych środków składki na ubezpieczenia rentowe na dotychczasowym poziomie, tj. nadal w wysokości 1,5% podstawy wymiaru. Natomiast płatnik finansuje składki w wysokości 6,5% podstawy wymiaru.

1.2. Ustawa zmieniająca z 2011 r., jako projekt rządowy, została uchwalona w pilnym trybie ustawodawczym.

Prezes Rady Ministrów w swoim *exposé* ogłoszonym 18 listopada 2011 r., przedstawiając plan obniżenia relacji długu publicznego do PKB w 2012 r. do 52% PKB, zapowiedział m.in. podniesienie stopy procentowej składki na powszechne ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatników o 2 punkty procentowe (zob. druk sejmowy nr 84/VII kadencja).

24 listopada 2011 r. rządowy projekt ustawy zmieniającej z 2011 r. został przesłany do konsultacji społecznych z prośbą o przedstawienie stanowiska w terminie 21 dni. Skrócony proces konsultacji wynikał bezpośrednio z charakteru projektu. Projekt został przesłany do zaopiniowania następującym organizacjom pracobiorców i pracodawców: NSZZ „Solidarność”, Ogólnopolskiemu Porozumieniu Związków Zawodowych, Forum Związków Zawodowych, Pracodawcom Rzeczypospolitej Polskiej, Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych Lewiatan, Związkowi Rzemiosła Polskiego, BCC – Związkowi Pracodawców oraz Krajowej Izbie Gospodarczej. Związek Rzemiosła Polskiego i BCC – Związek Pracodawców negatywnie ocenili projekt ustawy, a Krajowa Izba Gospodarcza, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, PKPP Lewiatan oraz NSZZ Solidarność, zgadzając z koniecznością równoważenia funduszu rentowego, krytycznie zaopiniowali projekt ustawy.

Projekt został także skierowany do zaopiniowania przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego.

7 grudnia 2011 r. projekt został przedstawiony na posiedzeniu Zespołu Trójstronnej Komisji ds. ubezpieczeń społecznych.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w

procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, ze zm.) projekt ustawy został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej. Do Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej nie wpłynęły zgłoszenia podmiotów zainteresowanych pracami nad projektem ustawy.

6 grudnia Rada Ministrów przyjęła projekt ustawy budżetowej na rok 2012 i zadecydowała, że podniesienie składki rentowej nastąpi od 1 lutego 2012 r.

16 grudnia 2011 r. wpłynął do Sejmu rządowy projekt pilny ustawy zmieniającej z 2011 r. (druk sejmowy nr 84/VII kadencji) i został skierowany do I czytania w komisjach.

Rada Ministrów uznała projekt ustawy za pilny w związku koniecznością zapewnienia ochrony ważnego interesu publicznego, jakim jest zmniejszenie zadłużenia państwa i wejście w życie proponowanej regulacji od 1 lutego 2012 r. W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej z 2011 r. wskazano, że proponowana zmiana pozwoli ograniczyć deficyt Funduszu Ubezpieczeń Społecznych w zakresie funduszu rentowego o około 7 mld zł w skali roku oraz zwiększyć pokrycie wydatków funduszu wpływami ze składek – z niespełna 60% do około 75% w 2012 r., a w perspektywie wieloletniej powinna sprzyjać zbilansowaniu wpływów i wydatków funduszu rentowego (druk sejmowy nr 84/VII kadencji).

20 grudnia 2011 r. odbyło się I czytanie projektu w Komisji Finansów Publicznych oraz Komisji Polityki Społecznej i Rodziny. W sprawozdaniu z 20 grudnia 2011 r. komisje wniosły o uchwalenie projektu bez poprawek (druk sejmowy nr 91/VII kadencji).

21 grudnia 2011 r. odbyło się II czytanie projektu ustawy na posiedzeniu Sejmu i niezwłocznie przystąpiono do III czytania. Tego samego dnia Sejm uchwalił ustawę zmieniającą z 2011 r. stosunkiem głosów 251 za, 184 przeciw oraz 1 głos wstrzymujący, i przekazał uchwaloną ustawę Senatowi, który nie wniósł do niej poprawek.

22 grudnia 2011 r. ustawę uchwaloną przez Sejm przekazano Prezydentowi, który 27 grudnia 2011 r. podpisał ustawę zmieniającą z 2011 r.

Ustawa zmieniająca z 2011 r. została ogłoszona w Dzienniku Ustaw Nr 291, poz. 1706, z 30 grudnia 2011 r., i zgodnie z jej art. 2, weszła w życie 1 lutego 2012 r.

1.3. Przedmiot i wzorce kontroli. Wnioskodawca kwestionuje konstytucyjność ustawy zmieniającej z 2011 r. z punktu widzenia niedopuszczalnego trybu jej uchwalenia (art. 123 ust. 1 Konstytucji) oraz naruszenia standardów legislacyjnych wymaganych dla stanowienia regulacji podatkowych (art. 2 Konstytucji).

Nie ulega przy tym wątpliwości, że zarzut naruszenia standardów legislacyjnych wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), a zatem odpowiedniej *vacatio legis*, zakazu dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego oraz ochrony interesów w toku, jest powiązany z datą wejścia w życie kwestionowanej ustawy, a więc regulacją zawartą w jej art. 2. Wnioskodawca nie kwestionuje bowiem w tym wypadku materii ustawowej – wprowadzanych zmian, ale zbyt szybki termin ich wejścia w życie.

W przypadku zarzutu naruszenia pilnego trybu ustawodawczego (art. 123 ust. 1 Konstytucji) zarzut niekonstytucyjności dotyczy całej ustawy zmieniającej z 2011 r. Jest oczywiste, że zarzut naruszenia trybu ustawodawczego – uchwalenia ustawy podatkowej w niedopuszczalnym trybie pilnym – zwraca się przeciwko wszystkim przepisom zakwestionowanej ustawy.

Jak wskazano wyżej, inaczej przedstawia się natomiast sytuacja w odniesieniu do zarzutu naruszenia standardów legislacyjnych wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Adekwatnym przedmiotem kontroli dla przywołanego wzorca z art. 2 Konstytucji jest przede wszystkim art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r., stanowiący, że wchodzi ona w życie 1 lutego 2012 r. Takie stanowisko prezentuje także Marszałek Sejmu. Oczywiście nie sposób ocenić konstytucyjności samego art. 2 ustawy zmieniającej z 2011

r. w całkowitym oderwaniu od materii nowelizacyjnej. Zarzut niekonstytucyjności dotyczy bowiem zasad prawidłowej legislacji w aspekcie zmian podatkowych. Sformułowanie zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji jednoznacznie wskazuje jednak, że przedmiotem kontroli nie jest cała ustawa zmieniająca z 2011 r., ale jedynie te jej postanowienia, które określiły zbyt szybki i stąd nieodpowiedni termin jej wejścia w życie.

Należy zatem rozważyć, czy nie mamy do czynienia z sytuacją *falsa demonstratio*. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie potwierdzał obowiązywanie zasady *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której decydujące znaczenie należy przypisać nie tyle żądaniu wskazanemu w *petitum* wniosku, ile całej jego treści z uwzględnieniem argumentacji zawartej w uzasadnieniu pisma (por. np. wyroki TK z: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23 i 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10).

Trybunał Konstytucyjny w niniejszej sprawie podziela również pogląd, zgodnie z którym orzekanie w granicach zaskarżenia uwzględniać musi ugruntowaną w europejskiej kulturze prawnej zasadę *falsa demonstratio non nocet*. W myśl tej zasady decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie (zob. wyrok TK z 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120). Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem TK zasada ta znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do przedmiotu kontroli, ale także wzorców kontroli (zob. wyrok z 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01; por. również wyroki TK z: 12 lipca 2005 r., sygn. P 11/03, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 80; 28 października 2010 r., sygn. P 25/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 82).

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny uznał, że z wniosku grupy posłów wynika ponad wszelką wątpliwość, że *de facto* zarzut niekonstytucyjności dotyczy art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. naruszającego odpowiedni okres *vacatio legis*, zakaz wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego oraz ochronę interesów w toku – art. 2 Konstytucji.

1.4. Wnioskodawca kwestionuje konstytucyjność ustawy zmieniającej z 2011 r. jednak przede wszystkim z perspektywy trybu ustawodawczego, w jakim została podjęta i uchwalona, a mianowicie trybu pilnego – art. 123 ust. 1 Konstytucji. Z tej też przyczyny, a także ze względu na to, że zarzut naruszenia przez kwestionowaną ustawę trybu pilnego jest dalej idący w swych konsekwencjach, należy go rozważyć w pierwszej kolejności.

2. Tryb pilny – art. 123 Konstytucji.

2.1. Art. 123 ust. 1 Konstytucji stanowi, że: „Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu i Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustrój i właściwość władz publicznych, a także kodeksów”. Zgodnie z art. 123 ust. 2 Konstytucji odrębności w postępowaniu ustawodawczym w sprawie projektu pilnego określają regulamin Sejmu i Senatu. W myśl art. 123 ust. 3 Konstytucji w postępowaniu w sprawie ustawy, której projekt został uznany za pilny, termin jej rozpatrzenia przez Senat wynosi 14 dni, a termin podpisania ustawy przez Prezydenta Rzeczypospolitej wynosi 7 dni.

Tryb pilny stanowi szczególną, przyspieszoną procedurę ustawodawczą. Istota trybu pilnego polega na priorytetowym potraktowaniu rządowego projektu danej ustawy, a co za tym idzie na znacznym przyspieszeniu całego trybu ustawodawczego. Parlament zachowuje przy tym pełnię kompetencji ustawodawczych (zob. L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*, Warszawa 2001, s. 1). Odstępstwo od zwykłego trybu ustawodawczego podyktowane jest względami pragmatycznymi umożliwiającymi

efektywniejsze, a zatem przede wszystkim szybsze przeprowadzenie projektu rządowego przez procedurę ustawodawczą. Tryb pilny służy zatem racjonalizacji parlamentaryzmu i nie może być postrzegany jako wyłom od demokratycznych zasad stanowienia prawa. Tryb pilny powinien prowadzić do przyspieszenia procedury legislacyjnej przy jednoczesnym zagwarantowaniu dyskursu parlamentarnego, z poszanowaniem praw mniejszości politycznych i zachowaniem niezbędnej dozy refleksji.

Tryb pilny przewidziany w art. 123 Konstytucji to procedura legislacyjna o charakterze konstytucyjnym i „zewnętrznym” w stosunku do prac parlamentu (zob. S. Patyra, *Tryb pilny w teorii i praktyce procesu ustawodawczego pod rządami Konstytucji z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 1(5)/2011, s. 65). Nie jest to jednak regulacja kompletna i wymaga uzupełnienia zwłaszcza przez postanowienia uchwały Sejmu RP z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu RP (M.P. z 2012 r., poz. 32, ze zm.; dalej: regulamin Sejmu).

Tryb pilny charakteryzuje się wieloma odrębnościami w stosunku do zasadniczej procedury ustawodawczej.

2.2. Zastosowanie trybu pilnego uzależnione jest wyłącznie od inicjatywy rządu. Podmiotem decydującym o nadaniu swojemu projektowi ustawy klauzuli pilności jest Rada Ministrów (art. 123 ust. 1 Konstytucji). Przedmiotem rozpatrzenia w trybie pilnym może być jedynie projekt ustawy uchwalony przez Radę Ministrów. Konstytucja nie wymaga, aby zastosowanie trybu pilnego było uzależnione szczególnymi względami. Zrezygnowano z wymogu, jaki formułował art. 16 ustawy konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426, ze zm.; dalej: mała konstytucja), aby wniesienie przez Radę Ministrów pilnego projektu ustawy mogło mieć miejsce jedynie „w uzasadnionych wypadkach”. Pozostawiono zatem rządowi dużą swobodę co do decydowania o nadaniu projektowi ustawy klauzuli pilności. Nie oznacza to jednak zupełnej dowolności niepodlegającej żadnym racjonalnym uzasadnieniom. Pilny projekt ustawy musi bowiem spełniać chociażby wymogi stawiane zwykłym projektom ustaw.

W doktrynie prawa konstytucyjnego uznaje się, że nadal aktualne pozostają w tym względzie tezy ujęte w orzeczeniu TK z 9 stycznia 1996 r. (sygn. K 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1), iż tryb pilny „w stanowieniu prawa powinien być traktowany jako rozwiązanie, do którego sięga się z umiarem i tylko w przypadkach uzasadnionych” (zob. też B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2012, s. 716-717).

2.3. Co szczególnie istotne, dopuszczalność zastosowania trybu pilnego jest poddana istotnym ograniczeniom przedmiotowym. Art. 123 ust. 1 Konstytucji wprost wskazuje materie wykluczone spod trybu pilnego, a mianowicie: projekty ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu i Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustrój i właściwość władz publicznych, a także kodeksów. Katalog materii wyłączonych spod trybu pilnego wzorowany jest na art. 16 małej konstytucji, z wyjątkiem ustawy budżetowej, która nie została wskazana w art. 123 ust. 1 Konstytucji (zob. poprawka posła J. Rokity, Komisja Konstytucyjna Zgromadzenia Narodowego, Biuletyn XLIV, s. 149-150).

W literaturze zaznacza się, że enumeratywne wskazanie i określenie kategorii ustaw, które nie mogą być uchwalone w trybie pilnym, jest w miarę precyzyjne. Zdaniem B. Banaszaka, „Wątpliwości może budzić jedynie kategoria ustaw podatkowych” (*op.cit.*, s. 716).

W doktrynie prawa podkreśla się także, że użycie w art. 123 ust. 1 Konstytucji

wyrażenia „z wyjątkiem” oznacza, iż mamy do czynienia z wyłączeniem o charakterze wyjątku z wszelkimi wynikającymi stąd konsekwencjami. Ograniczenie przedmiotu mogącego stanowić projekt ustawy rozpatrywanej w trybie pilnym podlega zatem regułom interpretacji wyjątków, a przede wszystkim zakazowi wykładni rozszerzającej (zob. L. Garlicki, *op.cit.*, s. 6).

Lista materii, które nie mogą być przedmiotem projektu ustawy rozpatrywanego w trybie pilnym, dotyczy kwestii najważniejszych i właśnie z tego względu ich uchwalanie powinno przebiegać w normalnym tempie prac parlamentarnych. Zamiarem ustawodawcy było zapobieżenie stosowania trybu pilnego w przypadku materii o istotnym znaczeniu dla funkcjonowania państwa, zwłaszcza z perspektywy zasady podziału władz oraz materii kompleksowo regulujących daną dziedzinę stosunków społecznych (kodeksów). Nie ulega też wątpliwości, mimo braku wskazania w art. 123 ust. 1 Konstytucji, że tryb pilny nie może dotyczyć ustawy budżetowej i – co oczywiste – ustawy konstytucyjnej (zob. m.in. L. Garlicki, *op.cit.*, s. 8, S. Patyra, *op.cit.*, s. 67).

W pierwszej kolejności to do organów Sejmu należy ocena, czy skierowany przez Radę Ministrów projekt ustawy nie obejmuje materii wyłączonych spod trybu pilnego. W razie uznania przez Marszałka Sejmu niedopuszczalności procedowania w tym trybie, projekt podlega zwróceniu inicjatorowi, nie ma bowiem możliwości odebrania projektowi klauzuli pilności i potraktowania go jak zwykły projekt ustawy (zob. L. Garlicki, *op.cit.*, s. 9). Wstępna ocena dopuszczalności zastosowania pilnego trybu legislacyjnego jest szczególnie istotna z uwagi na konsekwencje, jakie może przynieść uchwalenie ustawy z naruszeniem tego trybu. Chodzi oczywiście o możliwość zakwestionowania jej przez Trybunał Konstytucyjny jako sprzecznej z art. 123 ust. 1 Konstytucji.

2.4. Postępowanie w Sejmie nad pilnym projektem ustaw musi przebiegać odrębnie w stosunku do zwykłej procedury legislacyjnej, czego wymaga wprost art. 123 ust. 2 Konstytucji. Z drugiej jednak strony Konstytucja nie wskazuje, na czym mają polegać owe odrębności ujęte w regulaminie Sejmu. Sejm zachowuje więc daleko idącą swobodę w określeniu terminów i sposobu rozpatrywania pilnych projektów ustaw. Odrębności muszą jednak uwzględniać istotę trybu pilnego oraz respektować zasady obowiązujące w odniesieniu do procedowania nad zwykłymi projektami ustaw (zob. art. 118-120 Konstytucji).

W konsekwencji regulamin Sejmu rozwija postanowienia Konstytucji czyniąc zadość postulatowi skrócenia procedury i traktowania jako priorytetowy pilnego projektu ustawy.

Zgodnie z regulaminem Sejmu dla każdego pilnego projektu ustawy Marszałek Sejmu ustala orientacyjny kalendarz prac (art. 71 ust. 1). Zarządza niezwłoczne drukowanie pilnego projektu ustawy, a doręczenie posłom może być zastąpione wyłożeniem druków w Kancelarii Sejmu (art. 72 regulaminu Sejmu). Marszałek Sejmu może zadecydować o przeprowadzeniu pierwszego czytania bez zachowania 7-dniowego terminu od doręczenia posłom projektu oraz kierując projekt do komisji, ustalić nie dłuższy niż 30 dni termin przedstawienia przez nie sprawozdania (art. 73 regulaminu Sejmu). Marszałek wprowadza też pilny projekt ustawy do porządku posiedzenia Sejmu najbliższego po zakończeniu prac komisji (art. 74 regulaminu Sejmu). Do rozpoczęcia drugiego czytania Rada Ministrów może wycofać klauzulę pilności (art. 75 regulaminu Sejmu). Drugie czytanie obejmuje przedstawienie Sejmowi sprawozdania komisji, przeprowadzenie debaty oraz zgłoszenie poprawek (art. 76 ust. 1 regulaminu Sejmu), przy czym Marszałek Sejmu odmawia poddania pod głosowanie poprawki, która uprzednio nie była przedstawiona komisji w formie pisemnej (art. 76 ust. 3 regulaminu Sejmu). Zgodnie z regulaminem Sejmu trzecie czytanie odbywa się na zasadach ogólnych. Marszałek Sejmu przesyła jednak ustawę pilną Marszałkowi Senatu nie później niż w ciągu 3 dni od jej

uchwalenia (art. 76 i art. 77 regulaminu Sejmu).

Kwestia dopuszczalnych granic poprawek zgłaszanych w trybie pilnym była też przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego, który w orzeczeniu z 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95, przyjął, że w tym trybie „posłowie nie mogą wprowadzać poprawek dowolnie rozszerzających zakres regulacji ustawowej poza materie zawarte w projekcie pilnym ustawy pochodzącym od Rady Ministrów. Takie rozszerzenie zakresu regulacji byłoby sprzeczne z wyłącznością inicjatywy ustawodawczej Rady Ministrów w pilnym trybie ustawodawczym (byłoby to równoznaczne z podjęciem inicjatywy ustawodawczej przez posłów w trybie, w którym im ta inicjatywa nie przysługuje), a zarazem stanowiłoby przekroczenie konstytucyjnego upoważnienia do działania w sposób odmienny od trybu zwykłego w sprawach, które mogą być normowane tylko w trybie zwykłym”. Nie oznacza to jeszcze, że w toku prac parlamentarnych nie mogą być wprowadzane żadne nowości w stosunku do propozycji zawartych w projekcie rządowym. Trybunał Konstytucyjny przyjął, że w trybie pilnym „trzeba jednak odróżnić nowości dowolne – naruszające wyłączność inicjatywy ustawodawczej Rady Ministrów w tym trybie – od dopuszczalnych nowości koniecznych ze względu na poprawność czy efektywność regulacji proponowanej przez rząd” (orzeczenie o sygn. K 18/95). Te ostatnie muszą być ściśle związane z materią pilnego projektu i mieścić się w granicach zasadniczo wyznaczonych celem i przedmiotem przedłożenia rządowego. Oczywiście, dopuszczalne są autopoprawki rządowe. W doktrynie prawa podkreśla się, że ograniczenie wpływu Sejmu na modyfikację treści rządowego projektu pilnego jest racjonalnie uzasadnione. Z założenia bowiem pilny projekt ustawy zawiera regulacje, które w intencji rządu wymagają szybkiego wprowadzenia w życie, i to właśnie treść proponowanych rozwiązań prawnych determinuje najczęściej tempo prac ustawodawczych (zob. S. Patyra, *op.cit.*, s. 73).

Konstytucja skracza terminy rozpatrzenia przez Senat uchwalonej przez Sejm ustawy pilnej do 14 dni (art. 123 ust. 3) i podobnie jak w przypadku Sejmu zobowiązuje do uwzględnienia odrębności pilnego postępowania ustawodawczego w regulaminie Senatu (art. 123 ust. 2). Jeżeli Senat odrzuci ustawę lub wniesie do niej poprawki, stanie się ona ponownie przedmiotem rozpatrzenia Sejmu, i to na najbliższym posiedzeniu (art. 78 regulaminu Sejmu).

Wreszcie, Konstytucja skracza do 7 dni termin podpisania ustawy uchwalonej w trybie pilnym przez Prezydenta Rzeczypospolitej (art. 123 ust. 3 Konstytucji).

W doktrynie prawa konstytucyjnego podkreśla się specyficzny charakter przyjętego modelu postępowania legislacyjnego w trybie pilnym, wynikający ze wspólnej regulacji zarówno konstytucyjnej, jak i na poziomie regulaminu Sejmu. Ów specyficzny charakter sprowadza się do tego, że nader trudno byłoby w praktyce narzucić Sejmowi wbrew jego woli szybkie tempo prac nad priorytetowym projektem rządowym – wykorzystać pilny tryb legislacyjny niejako „przeciwko Sejmowi” (zob. L. Garlicki, *op.cit.*, s. 4). Brak konstytucyjnych terminów warunkujących tempo prac sejmowych stwarza bowiem sposobność do hamowania pożądanego przez rząd szybkiego uchwalenia pilnego projektu pilnego. Tryb pilny może być natomiast wykorzystany do istotnego przyspieszenia prac Senatu oraz decyzji Prezydenta (zob. art. 123 ust. 3 Konstytucji). Realnie efektywne tempo prac nad pilnym projektem w Sejmie możliwe jest dopiero przy zgodnym współdziałaniu rządu i Sejmu.

2.5. Trybunał Konstytucyjny podziela stanowisko wyrażone w orzeczeniu o sygn. K 18/95, że „w demokratycznym państwie prawnym (...) stanowienie prawa powinno odbywać się w sposób pozwalający uczestnikom procesu ustawodawczego na dostateczne rozważenie zgłaszanych propozycji, wzięcie pod uwagę i skonfrontowanie różnych racji i argumentów. (...) Urzeczywistnieniu tych dyrektyw pełniej służy zwykły tryb ustawodawczy”. Trybunał Konstytucyjny jednocześnie podkreśla, że efektywność i

szybkość działań prawotwórczych immanentnie związana z pilnym trybem ustawodawczym nie może być postrzegana jako odstępstwo od demokratycznych zasad stanowienia prawa.

Należy jeszcze raz zaznaczyć, że skoro tryb pilny stanowi szczególną procedurę legislacyjną, odrębną wobec zasadniczej, to jego uregulowania powinny podlegać ścisłej interpretacji. Oznacza to przede wszystkim niedopuszczalność rozszerzającej wykładni przesłanek zastosowania tego trybu. Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu o sygn. K 18/95 stwierdził, że „podstaw dopuszczalności stosowania trybu pilnego nie można interpretować i stosować rozszerzająco”. Z przypadkiem takiego niedopuszczalnego interpretowania i stosowania przepisów regulujących pilny tryb ustawodawczy mielibyśmy do czynienia w szczególności wówczas, gdyby w tym trybie stanowione były regulacje prawne z inicjatywy podmiotów innych niż Rada Ministrów lub gdyby regulacje te dotyczyły materii niedopuszczonych do unormowania w tym trybie.

2.6. Z tej perspektywy na szczególną uwagę zasługują materie ustawowe wprost wyłączone spod trybu pilnego na mocy art. 123 ust. 1 Konstytucji. W tym bowiem przypadku mamy do czynienia z nakazem powrotu do unormowania zwykłego trybu ustawodawczego. W konsekwencji tego uchwalenie w odrębnym trybie legislacyjnym, jakim jest tryb pilny, ustawy dotyczącej wykluczonej z tego trybu materii ustawowej oznaczać będzie naruszenie trybu stanowienia prawa – przekroczenie dopuszczalnych granic trybu pilnego, wyznaczonych w art. 123 ust. 1 Konstytucji.

Jak wskazano wyżej, oprócz pojęcia „ustawa podatkowa”, pozostałe materie ustawowe wyjęte spod regulacji w pilnym trybie legislacyjnym co do zasady nie budzą zastrzeżeń interpretacyjnych. Wątpliwości może natomiast budzić niezdefiniowane na poziomie Konstytucji pojęcie „ustawa podatkowa”.

Trybunał Konstytucyjny uznaje w tym miejscu za konieczne podkreślić, że właśnie ustalenie, co należy rozumieć przez pojęcie „ustawa podatkowa”, użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji, ma podstawowe znaczenie z punktu widzenia zarzutu naruszenia przez ustawę zmieniającą z 2011 r. art. 123 ust. 1 Konstytucji. Wnioskodawca zarzuca bowiem, że kwestionowana ustawa, normując materie z dziedziny prawa daninowego, była *de facto* ustawą podatkową i została tym samym uchwalona z naruszeniem pilnego trybu ustawodawczego.

3. Władztwo daninowe i podatkowe, a także ustawa daninowa z perspektywy konstytucyjnej.

3.1. Konstytucja formułuje kilka standardów odnoszących się wprost do regulacji prawnopodatkowej, a mianowicie zasadę powszechności opodatkowania i wyłączności ustawy w zakresie nakładania podatków – art. 84, określa wymogi stawiane ustawom podatkowym – art. 217 i projektom ustaw podatkowych – art. 123 ust. 1, i wreszcie prawa jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków w zakresie określonym ustawą – art. 168 (zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 67).

Zasadę powszechności opodatkowania i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wyraża art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Powszechność opodatkowania jest jedną z podstawowych zasad prawa finansowego i wyraża się w tym, że podatek jako świadczenie o charakterze nieekwiwalentnym powinien obciążać wszystkich, tak aby móc pokrywać wspólne potrzeby (zob. Z. Ofiarski, *Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy*, [w:] *System Prawa*

Finansowego, Prawo daninowe, tom III, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 395).

Zasadę wyłączności ustawy rozwija, określając wymogi co do treści ustawy podatkowej, art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Konstytucja potwierdziła tym samym *expressis verbis* zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych, uznaną i stosowaną powszechnie we współczesnych ustawodawstwach.

Art. 84 i art. 217 Konstytucji łącznie statuuja zasadę władztwa daninowego, zgodnie z którym państwo – poprzez decyzje ustawodawcze – ma prawo obciążać obywateli i inne podmioty prawne w celu sfinansowania zadań publicznych. Władztwo podatkowe wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, a więc z odpowiedzialnością państwa za kształtowanie dochodów służących realizacji zadań publicznych. Władztwo podatkowe, czy też szerzej władztwo daninowe, to władza stanowienia i pobierania danin publicznych, w szczególności podatków.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie w swym orzecnictwie wskazywał, że nie jest, co do zasady, uprawniony do formułowania ocen celowości przyjmowanych przez ustawodawcę rozwiązań w sprawach podatkowych. Ustawodawca ma bowiem dużą swobodę w wyborze różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, przez które system podatkowy ma zapewnić gromadzenie dochodów państwa, umożliwiających realizację wydatków publicznych, wpływające na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników. Swoboda przysługująca ustawodawcy jest jeszcze większa, gdy kształtuje on system ulg i zwolnień podatkowych (zob. np. wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64 i wyrok TK z 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80).

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest powszechnym obowiązkiem konstytucyjnym wyrażonym w art. 84 Konstytucji, a swoboda ustawodawcy kształtowania treści ustaw określających obowiązki podatkowe znajduje potwierdzenie w art. 217 Konstytucji, zamieszczonym w rozdziale X „Finanse publiczne” Konstytucji. Zaliczenie przez ustrojodawcę nakładania podatków do finansów publicznych obliguje do uznania tych regulacji za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Konsekwencją tak ukształtowanego modelu jest wyposażenie ustawodawcy w daleko idącą swobodę, której granice wyznacza jednak rozbudowany katalog konstytucyjnych wymogów o charakterze formalnym, które musi respektować ustawodawca, określając treść obowiązków w zakresie podatków i innych danin publicznych. Ustawodawca musi bowiem podporządkować się wymaganiom co do formy stanowienia prawa, zarówno gdy chodzi o dochowanie nakazów prawidłowej (przyswoitej) legislacji, jak i przestrzeganie podziału regulowanej materii pomiędzy ustawę a rozporządzenie.

Konstytucja w odniesieniu do ustaw określających obowiązek podatkowy ustanawia też wyższe wymagania co do stopnia określoności i zakresu przedmiotowego niż wymogi wynikające z zasady prawidłowej (przyswoitej) legislacji (zob. wyrok z 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156). Swoboda ustawodawcy kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób ograniczona koniecznością respektowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego (zob. wyrok z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Relacja między konstytucyjnymi wolnościami i prawami człowieka a obowiązkami podatkowymi wyznaczona jest przede wszystkim przez zasadę powszechności i równości opodatkowania. Obowiązek ponoszenia podatków i innych danin publicznych nie jest wyjątkiem od praw i wolności obywatelskich, lecz ich opozycją (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle Konstytucji*, [w:]

Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, red. W. Niemiec, Wrocław 2009, s. 114). Nałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84 i art. 217 Konstytucji i nie może być rozpatrywane w kategoriach ograniczania praw jednostki, lecz zdolności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywateli, ocenianej z perspektywy zachowania zasady równości opodatkowania (art. 32 ust. 1 Konstytucji) i zasady sprawiedliwości podatkowej (art. 2 Konstytucji). Konstytucja gwarantuje bowiem każdemu równość w zakresie obciążeń podatkowych i w tym zakresie ustawodawca jest związany dyrektywami płynącymi z konstytucyjnej zasady równości w związku z zasadą sprawiedliwości (wyrok TK z 6 marca 2012 r., sygn. K 15/08, OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 24).

Nie należy tracić z pola widzenia, że w prawie podatkowym gwarancje konstytucyjnej ochrony wolności praw jednostki i innych podmiotów obrotu gospodarczego są szczególnie potrzebne. Obciążenie podatkami oznacza bowiem nałożenie na osobę fizyczną lub prawną obowiązku prawnego, który sprowadza się do konieczności przekazania państwu części swojego majątku. Stąd gwarancje konstytucyjne rozpatrywane muszą być nie tylko w płaszczyźnie praworządności formalnej, ale także materialnej – realizowania wartości obowiązującego systemu prawa. Konstytucja nie odnosi się jednak wprost do zasady ekonomiczności opodatkowania, rozumianej jako zakaz unicestwiania podstawy opodatkowania (zob. Z. Ofiarski, *op.cit.*, s. 394-395). Swoboda w kształtowaniu treści ustaw podatkowych nie może być mimo to absolutyzowana. Jej granice wyznacza m.in. to, że podatek nie może stać się narzędziem służącym do konfiskaty mienia, a jakiegokolwiek odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania muszą mieć zawsze charakter wyjątkowy i znajdować szczególne uzasadnienie, a przede wszystkim obowiązek przestrzegania reguł proceduralnych odnoszących się do stanowienia podatków (zob. W. Sokolewicz, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*, red. L. Garlicki, tom IV, Warszawa 2005, s. 27).

3.2. Z tego też powodu ustawy regulujące kwestie podatkowe spełniać muszą kwalifikowane wymagania, aby mogły zostać uznane za ustawy podatkowe w rozumieniu art. 217 Konstytucji. Sama Konstytucja formułuje bowiem szczególne wymagania co do stopnia ich określoności i zakresu przedmiotowego (zob. wyrok TK z 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98).

Art. 217 Konstytucji ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności.

Art. 217 Konstytucji jest zatem bezpośrednim źródłem prawa podatkowego i ma zasadnicze znaczenie dla definiowania także podustawowych źródeł tego prawa. Wymaga w sposób jednoznaczny formy ustawy dla unormowania materii podatkowej i pozostawia niewiele miejsca dla regulacji wykonawczych, stanowionych na podstawie stosownych upoważnień ustawowych. Ogranicza zatem, jak wskazano wyżej, ustawodawcę co do formy – a mianowicie, jakie materie ma on uregulować samodzielnie, a jakie przekazać do unormowania w aktach wykonawczych.

Trybunał Konstytucyjny wskazywał już jednak, że wymogi stawiane w art. 217 Konstytucji regulacjom podatkowym trzeba rozumieć jako przejaw reguły o bardziej ogólnym charakterze, zgodnie z którą wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie (zob. wyrok z 16 czerwca 1998 r.,

sygn. U 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51). Podobne stanowisko zajmowała także doktryna prawa, wskazując, że w drodze ustawy musi być unormowane nie tylko wprowadzenie podatku lub innej daniny publicznej, ale także wszystkie elementy stosunku daninowego objęte daną regulacją ustawową (zob. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 9-12). Pogląd ten został podtrzymany w aktualnym orzecznictwie TK (zob. wyrok TK z 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo TK).

Tym samym Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnął, że wymóg uregulowania w ustawie istotnych, wskazanych wprost w art. 217 Konstytucji elementów konstrukcji podatku rozciąga się także na daninę publiczną o niepodatkowym charakterze. Tak szerokie ujęcie chronić ma jednostkę przed dowolnością nie tylko w nakładaniu, ale i w kształtowaniu konstrukcji danin publicznych. W doktrynie prawa przyjmuje się, że art. 217 Konstytucji ma charakter gwarancyjny, chroniący podmioty zobowiązane do ponoszenia danin publicznych przed nieograniczonym fiskalizmem i samowolą państwa (zob. Z. Ofiarski, *op.cit.*, s. 397).

W doktrynie prawa podkreśla się zatem, że w art. 217 Konstytucji mowa jest przede wszystkim o władztwie daninowym i ustawie daninowej, a więc pojęciach szerszych niż władztwo podatkowe czy też ustawa podatkowa (zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa...*, s. 83). Art. 217 Konstytucji odnosi się – co oczywiste – także do władztwa podatkowego i ustawy podatkowej. Podatki stanowią bowiem jedną z podstawowych form prawnych danin publicznych, a art. 217 Konstytucji mówi wprost o nakładaniu podatków i wskazuje konieczne do uregulowania na poziomie ustawowym elementy konstrukcji podatkowej.

Art. 217 Konstytucji nie zawiera jednak pojęcia „ustawa podatkowa”, a wyrażeniem tym ustrojodawca posłużył się tylko raz w art. 123 ust. 1 Konstytucji, odmawiając projektom ustaw tej kategorii możliwości procedowania w pilnym trybie ustawodawczym.

4. Ustawa podatkowa w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji.

4.1. Konstytucja nie definiuje pojęcia „ustawa podatkowa” użytego w art. 123 ust. 1 Konstytucji. Co więcej, w doktrynie prawa wskazuje się, że oprócz pojęcia „ustawa podatkowa”, pozostałe materie ustawowe wyjęte spod regulacji w pilnym trybie legislacyjnym co do zasady nie budzą zastrzeżeń interpretacyjnych. Wątpliwości może natomiast budzić właśnie pojęcie „ustawa podatkowa” (zob. B. Banaszak, *op.cit.*, s. 716).

Trybunał Konstytucyjny w tym miejscu podkreśla, że ustalenie, co należy rozumieć przez pojęcie „ustawa podatkowa”, użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji, ma podstawowe znaczenie z punktu widzenia zarzutu naruszenia przez ustawę zmieniającą z 2011 r. art. 123 ust. 1 Konstytucji. Wnioskodawca zarzuca bowiem, że kwestionowana ustawa – będąc *de facto* ustawą podatkową w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji – została tym samym uchwalona z naruszeniem pilnego trybu ustawodawczego. Wnioskodawca opiera zarzut niekonstytucyjności ustawy zmieniającej z 2011 r. na twierdzeniu, że pojęcie „ustawa podatkowa” obejmuje nie tylko regulacje dotyczące podatków, ale również innych danin publicznych, za czym przemawiać ma szerokie rozumienie „ustawy podatkowej” przyjęte w art. 217 Konstytucji.

Kluczowe z punktu widzenia niniejszej sprawy jest zatem rozstrzygnięcie, czy pojęcie „ustawa podatkowa”, użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji, należy rozumieć ściśle i poszukiwać jego samoistnego znaczenia, czy też znaczenie tego pojęcia wyznacza treść art. 217 Konstytucji. *Prima facie* nie budzi bowiem wątpliwości, że spośród wszystkich regulacji konstytucyjnych, to właśnie art. 217 Konstytucji może wyznaczać sens i znaczenie pojęcia „ustawa podatkowa”.

4.2. Przedstawiciele doktryny prawa nie dają jednoznacznej i zgodnej odpowiedzi na wyżej postawione pytanie.

Jedni wychodzą z założenia, że brak definicji konstytucyjnej pojęcia „ustawa podatkowa”, użytego w art. 123 ust. 1 Konstytucji, oznacza, iż pojęcie to determinuje treść art. 217 Konstytucji. Przez „ustawy podatkowe”, „rozumieć należy ustawy, które nakładają podatki (a także inne daniny publiczne) oraz określają podmiot, przedmioty opodatkowania, stawki podatkowe, a także określają zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków” (L. Garlicki, *op.cit.*, s. 6). Co więcej, jest to minimalna treść pojęcia „ustawa podatkowa” zawartego w art. 123 ust. 1 Konstytucji, któremu trzeba oczywiście przyznać szersze znaczenie. Konstytucja traktuje o „wszelkich rodzajach danin publicznych w jakichkolwiek ich formie”, kiedy mówi o ciężarach i świadczeniach publicznych, w tym podatkach określonych w ustawie (art. 84), projektach ustaw podatkowych (art. 123), podatkach i opłatach lokalnych w zakresie określonym w ustawie (art. 169) oraz nakładaniu podatków i innych danin publicznych (art. 217). W konsekwencji art. 123 Konstytucji nie pozwala za uznanie za pilny projektu ustawy o daninie publicznej (zob. A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 172). W przeciwnym bowiem wypadku Rada Ministrów mogłaby swobodnie korzystać z trybu pilnego w przypadku forsowania regulacji z zakresu prawa daninowego, na co pozwalałoby jej przyjęcie innej niż podatkowa terminologii. Należy zatem przyjąć szeroką konotację pojęcia „ustawa podatkowa”, obejmującą wszystkie daniny publiczne, co skutkuje opowiedzeniem się za trybem zwykłym i ograniczeniem przedmiotowym uprawnień Rady Ministrów do nadawania projektom ustaw klauzuli pilności (zob. A. Bień-Kacała, *op.cit.*, s. 173). Synonimem pojęcia „ustawa podatkowa”, użytego w art. 123 ust. 1 Konstytucji, będzie zatem termin „ustawa daninowa” i tak określony zakres znaczeniowy „jest jednocześnie wyrazem minimalnej treści analizowanego pojęcia” (A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 41).

Inni przedstawiciele doktryny prawa odpowiadają zdecydowanie negatywnie na pytanie, czy w przypadku pojęcia „ustawa podatkowa”, użytego w art. 123 ust. 1 Konstytucji, może chodzić też o ustawy dotyczące innych danin publicznych, o których mowa w art. 217 Konstytucji. Znamienne jest w tym względzie stanowisko B. Banaszaka, który uważa, że pojęcie „ustawa podatkowa”, użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji należy rozumieć ściśle, a nie w kontekście art. 217 Konstytucji. Przyjmując zasadę racjonalności ustrojodawcy, należy bowiem uznać, iż gdyby chciał on rozszerzyć zakres wyjątków, to użyłby właśnie sformułowania podobnego do art. 217, w którym wyraźnie stanowi o podatkach i innych daninach publicznych. Skoro tego nie zrobił, to znaczy, że ogranicza wyjątek tylko do ustaw podatkowych” (B. Banaszak, *op.cit.*, s. 716).

Z powyższym stanowiskiem zgadzają się również w swych opiniach prawnych eksperci powołani w niniejszej sprawie, uznając, że zakres pojęcia „ustawa podatkowa”, o którym mowa w art. 123 ust. 1 Konstytucji, jest odmienny od pojęcia „ustawa nakładająca podatki lub inne daniny publicznej”, o którym mowa w art. 217 Konstytucji (tak K. Ślebzak, *Ekspertyza z 10 grudnia 2012 r.*, s. 30). C. Kosikowski uważa, że zupełnie bezzasadnie próbowano ustalić pojęcie „ustawa podatkowa”, użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji, w oparciu o art. 217 Konstytucji. W art. 217 Konstytucji nie wyjaśnia się, ani nie używa zwrotu „ustawa podatkowa”. Przepis ten odnosi się do ustawy w nauce prawa najczęściej nazywanej „ustawą daninową”. Chodzi bowiem o ustawę, na mocy której nakładane są podatki i inne daniny publiczne. Art. 217 Konstytucji wymaga, aby w ustawie nakładającej podatek znalazło się określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg, umorzeń i zwolnień podatkowych. Co więcej, skoro „w art. 123 ust. 1 Konstytucji RP posłużono się wyłącznie zwrotem

ustawy podatkowe, a w art. 217 tejże Konstytucji jest mowa o wszelkich ustawach, na podstawie których nakłada się daniny publiczne, to nie uprawnia to do stawiania znaku równości między ustawą podatkową a ustawą daninową dotyczącą danin publicznych innych niż podatki” (C. Kosikowski, *Opinia prawna z 27 listopada 2012 r.*, s. 8).

4.3. Trybunał Konstytucyjny w swym dotychczasowym orzecznictwie nie wypowiedział się wprost i jednoznacznie co do znaczenia pojęcia „ustawa podatkowa” w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji ani też relacji między art. 123 ust. 1 i art. 217 Konstytucji.

Znamienny z punktu widzenia wskazanej problematyki jest wyrok z 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98, w którym Trybunał Konstytucyjny oceniał konstytucyjność niektórych przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r, poz. 749, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) z perspektywy art. 217 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny uznał w tym wyroku, że nie ma podstaw, by definicji „przepisy prawa podatkowego”, zawartej w art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, zarzucić sprzeczność z art. 217 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 217 Konstytucji nie posługuje się pojęciem „ustawy podatkowej”, a zakres materii ustawowej w nim wymieniony jest szerszy od zakresu materii objętych wskazanymi definicjami Ordynacji podatkowej, co nie oznacza jeszcze naruszenia przez te ostatnie Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnął, że pojęcia „ustawa podatkowa” i „ustawa dotycząca podatków” nie są równoznaczne. Pojęcie „ustawa dotycząca podatków” jest na tyle pojemne, że obejmuje wszystkie materie wyliczone w art. 217 Konstytucji, w tym „ustawy podatkowe” w rozumieniu art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny potwierdził także, że pojęcie „ustawa podatkowa” nie stanowi definicji ustalonej na poziomie konstytucyjnym w art. 217 Konstytucji i że pojęciem tym posługuje się wyłącznie art. 123 ust. 1 Konstytucji, dotyczący procedury pilnego trybu ustawodawczego. Co więcej, Trybunał, uznając, że nie ma logicznego związku między przedmiotem kontroli a pilnym trybem ustawodawczym, niejako na marginesie stwierdził, iż „Pojęciu ustawy podatkowej z art. 123 [Konstytucji] trzeba oczywiście przydać szerszy zakres od definicji tego pojęcia podanej w art. 3 pkt 1 Ordynacji [podatkowej]”. Powyższa teza nie została jednak ani uzasadniona, ani poprzedzona głębszą analizą.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucji stwierdza, że nie sposób zgodzić się z wnioskodawcą i Prokuratorem Generalnym, iż problematyczna kwestia znaczenia pojęcia „ustawa podatkowa”, o którym mowa w art. 123 ust. 1 Konstytucji została jakoby rozstrzygnięta w wyroku z 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98. Dotychczasowe orzecznictwo TK, podobnie jak wskazany wyrok, nie odpowiada wprost i jednoznacznie na pytanie, o zakres pojęcia „ustawa podatkowa”, przybliża natomiast odpowiedź na to pytanie poprzez wyjaśnianie związku między ustawą podatkową a ustawą, w drodze której następuje nakładanie podatków lub innych danin publicznych – art. 217 Konstytucji.

4.4. Konstytucja odrębnie potraktowała zagadnienie ustaw podatkowych. Odrębność ta charakteryzuje się chociażby tym, że wymagana treść ustaw podatkowych jest określona w przepisach konstytucyjnych – art. 217 Konstytucji, a rządowy projekt ustawy podatkowej nie może mieć charakteru projektu pilnego – art. 123 ust. 1 Konstytucji (zob. C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Warszawa 1998, s. 73-76). Nie ulega więc wątpliwości, że wobec milczenia Konstytucji co do rozumienia pojęcia „ustawa podatkowa”, znaczenie tego pojęcia próbuje się wyjaśnić w kontekście treści art. 217 Konstytucji.

W art. 217 Konstytucji odwołano się jednak wyłącznie ogólnie do formy ustawy, w której powinna być ustalona określona materia prawnopodatkowa, a mianowicie po

pierwsze, nałożenie podatku oraz po drugie, określenie podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także po trzecie, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Co więcej, z treści art. 217 Konstytucji wynika, że wymóg formy ustawowej dotyczy także wprost nakładania innych niż podatki danin publicznych, a doktryna prawa i orzecznictwo TK potwierdza, że wymóg ustawowy obejmuje także podstawowe elementy konstrukcyjne daniny publicznej o niepodatkowym charakterze. Art. 217 Konstytucji poprzez wskazanie, jakie sprawy wymagają ustawowej regulacji, obejmuje zatem nie tylko materię podatkową, ale szerzej daninową.

Jest zatem oczywiste, że „ustawa”, o której mowa w art. 217 Konstytucji nie może być ustawą tylko podatkową. Ustawa, na mocy której następuje nałożenie podatku lub innej daniny publicznej, czy też określenie koniecznych elementów struktury podatkowej lub daninowej, ma bowiem niewątpliwie szerszy kontekst znaczeniowy. Jak wskazano wyżej, w doktrynie prawa podkreśla się, że w art. 217 Konstytucji mowa jest o ustawie daninowej, a więc pojęciu szerszym niż ustawa podatkowa (zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa...*, s. 83). I tak jak podatki stanowią jeden z podstawowych rodzajów danin publicznych, tak też ustawa podatkowa wchodzi w zakres pojemniejszego pojęcia „ustawa daninowa”. Ustawa daninowa i ustawa podatkowa nie są to jednak pojęcia tożsame. Stąd też nie budzi zastrzeżeń, dlaczego w art. 217 Konstytucji nie posłużono się określeniem mniej pojemnym, a więc ustawą podatkową. Stało się tak, ponieważ adekwatną w stosunku do materii określonej w art. 217 Konstytucji wydaje się nazwa „ustawa daninowa”. Nie zmienia to naturalnie faktu, że art. 217 Konstytucji odnosi się w sposób szczególny do ustawy podatkowej, mówiąc wprost o nakładaniu podatków i wskazując konieczne do uregulowania na poziomie ustawowym elementy konstrukcji podatkowej. Nie można jednak stawiać znaku równości między ustawą daninową i ustawą podatkową ze względu na oczywistą odmienną pojemność znaczeniową.

Jak wskazano wyżej, regulacja zawarta w art. 217 Konstytucji oznacza przede wszystkim potwierdzenie wynikającej już z art. 84 Konstytucji zasady bezwzględnej wyłączności ustawy w zakresie ściśle określonym, przede wszystkim nakładania podatków i innych danin publicznych. Stąd też dotyczy tzw. ustaw daninowych i nie posługuje się wprost pojęciem „ustawa podatkowa”, które użyte jest tylko raz w art. 123 ust. 1 Konstytucji. W doktrynie podkreśla się, że zasada wyłączności ustawy stanowi szczególnie istotną gwarancję praw podatnika w stosunku do organów władzy publicznej, jak i gwarancję nienaruszalności prerogatyw parlamentu (zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 153).

Nałożenie podatku czy też jego zmiana wymaga nie tylko formy ustawy, ale szczególnej rozważa i nie może być przedmiotem skróconego trybu postępowania ustawodawczego. Stąd też zakaz uznania projektu ustawy podatkowej przez Radę Ministrów za projekt pilny i nadania mu omówionej wyżej specjalnej procedury postępowania parlamentarnego.

Jak wskazano wyżej, pilny tryb ustawodawczy stanowi procedurę szczególną, odrębną w stosunku do zwykłego trybu ustawodawczego, co oznacza konieczność ścisłej interpretacji przepisów regulujących ten tryb (zob. orzeczenie TK o sygn. K 18/95). Co więcej, samo wyłączenie poszczególnych materii ustawowych spod uchwalenia w trybie pilnym przybiera formę wyjątku od reguły. Stąd ograniczenie przedmiotu mogącego stanowić projekt ustawy rozpatrywanej w trybie pilnym podlega regułom interpretacji wyjątków, a przede wszystkim zakazowi wykładni rozszerzającej. Mamy bowiem do czynienia z wyjątkiem od trybu szczególnego, a więc nakazem powrotu do zwykłego trybu ustawodawczego. Dlatego też materii ustawowych wyłączonych jako wyjątki spod procedowania w trybie pilnym nie można interpretować rozszerzająco.

Wszystko to przemawia za ścisłym rozumieniem pojęcia „ustawa podatkowa”, o którym mowa w art. 123 ust. 1 Konstytucji. Należy w tym względzie podzielić pogląd, że gdyby ustrojodawca chciał rozszerzyć zakres wyjątków – materii wyeliminowanych spod trybu pilnego, to użyłby właśnie sformułowania podobnego do tego z art. 217 Konstytucji, w którym mowa jest wyraźnie o ustawach nakładających podatki lub inne daniny publiczne, a więc ustawach daninowych. Ustrojodawca postąpił jednak inaczej i zamiast zdecydowanie bardziej pojemnego treściowo pojęcia „ustawa daninowa” posłużył się jednoznacznie węższym, a mianowicie „ustawą podatkową”. Pojęcia te nie są równoznaczne i nie mogą być traktowane jako tożsame znaczeniowo. Należy zatem przyjąć, że wyjątek, tj. niedopuszczalność ustawodawczego trybu pilnego, dotyczy w tym wypadku tylko ustaw podatkowych, o których mowa wprost w art. 123 ust. 1 Konstytucji.

Nie sposób zatem zgodzić się z poglądem wyrażonym w wyroku TK o sygn. K 28/98, że „Pojęciu ustawy podatkowej z art. 123 [Konstytucji] trzeba oczywiście przydać szerszy zakres od definicji tego pojęcia podanej w art. 3 pkt 1 Ordynacji [podatkowej]”. Ordynacja podatkowa definiuje w art. 3 pkt 1 pojęcie „ustaw podatkowych”, przyjmując, że należy przez to rozumieć: „ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich”. Definicja zawarta w Ordynacji podatkowej jest stosunkowo szeroka, skoro obejmuje oprócz ustaw normujących materię prawnopodatkową, także takie, które regulują kwestię opłat, niepodatkowych należności budżetowych itp. *Prima facie* nie ulega więc wątpliwości, że ustawa podatkowa w rozumieniu Ordynacji podatkowej może w ogóle nie dotyczyć podatków, lecz normować kwestię innych danin publicznych. W doktrynie prawa podkreśla się, że jest to zrozumiałe, ponieważ Ordynacja podatkowa określa reżim prawny zobowiązań daninowych oraz tryb ich ustalania lub określania i kontroli (zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, s. 83). Przyjęto zatem szerokie rozumienie podatków, zaliczając do tej kategorii nie tylko daniny publiczne wprost będące podatkiem, ale również inne daniny publiczne pełniące funkcje zbliżone do podatku. Świadczy o tym użyty w definicji zwrot „ustawa dotycząca”, który może oznaczać zarówno ustawę podatkową w rozumieniu wąskim, tzn. zawierającą wyłącznie treści prawnopodatkowe, jak i inną wymienioną tam ustawę odnoszącą się do określonych danin publicznych o niepodatkowym charakterze. Co więcej, w doktrynie prawa podkreśla się, że niniejsza definicja „ustawy podatkowej” nie ma charakteru uniwersalnego, przyjmowana jest bowiem tylko na gruncie Ordynacji podatkowej, a nie całego systemu prawa podatkowego (zob. Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 403).

Tym bardziej należy uznać, że definicja „ustawy podatkowej” zawarta w Ordynacji podatkowej nie jest wiążąca z perspektywy konstytucyjnej. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, to pojęcia konstytucyjne – ze względu na hierarchię aktów normatywnych – mają samoistne znaczenie, determinujące rozumienie pojęć użytych na poziomie ustawowym, a nie odwrotnie. Znaczenie terminów przyjęte w ustawach „nie może przesądzać o sposobie interpretacji przepisów konstytucyjnych, w przeciwnym wypadku gwarancje konstytucyjne utraciłyby jakiegokolwiek sens” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29). Proces interpretacji pojęć konstytucyjnych powinien przebiegać w odwrotnym kierunku, tzn. przepisy konstytucyjne winny narzucać sposób i kierunek wykładni postanowień zawartych w innych aktach normatywnych (zob. wyrok TK z 14 marca 2000 r., sygn. P 5/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 60). Stąd też pojęcie „ustawa podatkowa” użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji trzeba rozpatrywać w oderwaniu od definicji zawartej w Ordynacji podatkowej.

4.5. Biorąc powyższe pod uwagę, należy przyjąć, że pojęcie „ustawa podatkowa”, o którym mowa w art. 123 ust. 1 Konstytucji:

po pierwsze, odnosi się do ustawy zwykłej, która nie została wymieniona w innym niż art. 123 ust. 1 przepisie Konstytucji;

po drugie, ma węższe znaczenie niż ustawa nakładająca podatki lub inne daniny publiczne – „ustawa daninowa”, o której mowa w art. 217 Konstytucji;

po trzecie wreszcie, art. 217 Konstytucji nie definiuje pojęcia „ustawa podatkowa”, określa natomiast konieczną z perspektywy konstytucyjnej materię prawnopodatkową, która powinna być uregulowana w takiej ustawie.

Zakres pojęciowy „ustawy podatkowej” wiąże się zatem z władztwem podatkowym polegającym na ustanowieniu szczególnej daniny publicznej o cechach, które uzasadniają nazywanie jej podatkiem. Ustawą podatkową jest więc ustawa, która nakłada dany podatek lub określa wymienione w art. 217 Konstytucji elementy konstrukcyjne tego podatku. Przez ustawę podatkową należy zatem rozumieć każdą ustawę, która reguluje materię podatkową wskazaną w art. 217 Konstytucji, naturalnie z wyłączeniem regulacji dotyczących innych niż podatki danin publicznych. Należy się zgodzić z przedstawicielami doktryny prawa, że „Miano ustawy podatkowej przysługuje również ustawie, która uchyla lub modyfikuje zakres obowiązku podatkowego lub jego elementy” (C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, s. 91). Ustawa podatkowa obok tzw. materii obowiązkowej, o której mowa w art. 217 Konstytucji, może zawierać także inne postanowienia spoza zakresu ściśle rozumianego prawa podatkowego, co nie odbiera jej oczywiście cech ustawy podatkowej.

Jest bowiem oczywiste, że przyjęcie odmiennej koncepcji, a mianowicie utożsamienie ustawy podatkowej z pojęciem szerszym, a więc ustawą daninową, o której mowa w art. 217 Konstytucji, w konsekwencji oznaczałoby zerwanie *iunctim* między podatkiem, materią *stricte* podatkową a ustawą noszącą miano podatkowej (zob. A. Krzywoń, *op.cit.*, s. 41). Nie istniałby żaden związek między regulacją podatkową a tak szeroko rozumianą „ustawą podatkową”. Nie tylko nazwa nie odzwierciedlałaby istoty regulacji, ale i materialne cechy danego świadczenia publicznego nie miałyby żadnego związku z przyjętą ustawowo terminologią.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny uznaje, że o tym, czy mamy do czynienia z ustawą podatkową w ścisłym znaczeniu tego pojęcia, decyduje charakter podatkowy daniny publicznej, której ustawa ta dotyczy. Aby ustawa miała charakter podatkowy, danina publiczna musi też nosić wszelkie cechy podatku. Nie ma zatem znaczenia sama terminologia przyjęta przez ustawodawcę. Ustawę podatkową determinuje istota podatku, jako szczególnej daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji.

Aby jednoznacznie wyróżnić ustawę podatkową wśród innych ustaw daninowych, konieczne jest zatem ustalenie, czym różni się podatek od innej daniny publicznej w rozumieniu art. 217 Konstytucji.

5. Pojęcia „podatku”, „daniny publicznej” oraz „daniny publicznej o niepodatkowym charakterze” w świetle Konstytucji.

5.1. Konstytucja nie zawiera definicji podatku jako takiego. Pojęciem „podatku” posługuje się natomiast wprost zarówno w kontekście powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (art. 84 Konstytucji), jak i wyłączności ustawy w zakresie nakładania danin publicznych (art. 217 Konstytucji). W obu przypadkach to właśnie podatki stanowią egemplifikację ciężarów i świadczeń publicznych oraz danin publicznych. Konstytucja nie definiuje także pojęć „ciężary i świadczenia publiczne”, o których mowa w art. 84, niewątpliwie zalicza jednak do nich podatki, posługując się wyrażeniem „w tym podatki”. Podobnie nie zawiera definicji „danin

publicznych”, wskazuje natomiast również wprost, że jednym – jak się wydaje – z zasadniczych rodzajów takich danin są właśnie podatki. Świadczy o tym dobitnie wyrażenie „nakładanie podatków, innych danin publicznych”, użyte w art. 217 Konstytucji.

W doktrynie prawa podkreśla się, że podatki spośród ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji, wyróżnia to, że są one podstawowym i stałym źródłem utrzymania państwa. Powszechność obowiązku utrzymania państwa oznacza bowiem w odniesieniu do podatków stałą gotowość ponoszenia ciężaru podatkowego, oczywiście pod warunkiem, że zostanie on wprowadzony i określony przez ustawę, której cechy określa Konstytucja w art. 217. Podatki są zatem wprawdzie nie jedyną, ale za to jedną z danin publicznych o podstawowym znaczeniu – służącą finansowaniu państwa jako takiego. Podatki to co do zasady dochody budżetowe państwa – Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego o przeznaczeniu ogólnym, służącym finansowaniu całości zadań publicznych państwa lub jednostek samorządu terytorialnego (zob. T. Dębowska-Romanowska, *op.cit.*, s. 110-115).

W doktrynie istnieje zgodność co do rozumienia pojęcia podatku. Podatek jest zatem „świadczeniem pieniężnym na rzecz związku publicznoprawnego, o charakterze obowiązkowym, ustalonym jednostronnie, nieodpłatnym, bezzwrotnym i generalnym” (W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System Prawa Finansowego...*, s. 27). Powyższe rozumienie podatku nawiązuje wprost do definicji legalnej przyjętej w art. 6 Ordynacji podatkowej, zgodnie którym „Podatkem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”.

W konsekwencji doktryna prawa przyjmuje, że cechy konstytutywne podatku to:

po pierwsze, przymusowy charakter, wyrażający się w możliwości zastosowania przymusu przez odpowiednie organa państwowe w celu wyegzekwowania obowiązku podatkowego;

po drugie, jednostronność ustalania, wynikająca z władztwa podatkowego państwa swoboda obciążania podatkiem i określenia konstrukcji podatku, która nie podlega negocjacji z podatnikiem;

po trzecie, nieodpłatność rozumiana jako brak ekwiwalentności świadczenia. Z uiszczeniem podatku nie wiąże się bowiem żadne świadczenie wzajemne ze strony państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Możliwa jest co najwyżej tzw. odpłatność ogólna – wpływy z podatków służą finansowaniu usług publicznych, z których korzystać może każdy podatnik;

po czwarte, bezzwrotność oznaczająca, że uiszczenie podatku ma charakter definitywny i przewidziane tą drogą środki pieniężne nie podlegają zwrotowi;

po piąte, charakter generalny (ogólny), który oznacza, że podatek jest nakładany w drodze norm generalnych i abstrakcyjnych na określone kategorie podmiotów;

po szóste wreszcie, wyłącznie pieniężna forma świadczenia podatku (zob. A. Bień-Kacała, *op.cit.*, s. 138-139).

W doktrynie prawa podkreśla się, że elementami konstrukcji podatku, które decydują o kształcie obowiązku podatkowego, są: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa oraz ulgi i zwolnienia (zob. W. Nykiel, *op.cit.*, s. 29). Co do zasady tak określonej konstrukcji podatku odpowiada więc konieczna do uregulowania na poziomie ustawowym treść wskazana w art. 217 Konstytucji.

5.2. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pojęcie podatku jest definiowane w oparciu o rozumienie przyjęte w doktrynie lub też określenie ustawowe zawarte w Ordynacji podatkowej. Począwszy od orzeczenia TK z 26 września 1989 r., sygn. K 3/89, „podatek określa się jako świadczenie pieniężne na rzecz państwa, o

charakterze przymusowym, generalnym, bezzwrotnym i nieodpłatnym, pobierane na podstawie przepisów prawnych” (OTK w 1989 r. poz. 5). W orzeczeniu z 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, Trybunał Konstytucyjny przyjął, że „Podatek jako świadczenie o charakterze pieniężnym charakteryzuje się kilkoma cechami, wyróżniającymi go od innych danin publicznych. W literaturze przedmiotu, określając pojęcie podatku wskazuje się, iż jest to świadczenie: przymusowe; bezzwrotne; nieodpłatne; pieniężne; o charakterze ogólnym; pobierane przez związek publicznoprawny” (OTK ZU nr 3/1996, poz. 21). W wyroku TK z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, podkreślono, że „Do istoty podatku należy jego przymusowy charakter (powiązany z możliwością stosowania przez organ podatkowy środków przymusu państwowego w celu wyegzekwowania świadczenia) a także jego bezzwrotność i nieodpłatność, konsekwencją czego jest niemożność żądania zwrotu lub świadczenia wzajemnego ze strony podmiotu publicznoprawnego, na rzecz którego podatek został zapłacony (...). Podatek jest obciążeniem ustalonym jednostronnie, ponieważ jego wysokość i sposób realizacji jest wynikiem władczej decyzji właściwego organu państwa opartej na konkretnej podstawie ustawowej” (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26). W wyroku z 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, Trybunał stwierdził, że „Do typowych danin publicznych zalicza się przede wszystkim podatki, opłaty oraz cła. O tym, czy dane świadczenie jest podatkiem, opłatą publiczną czy też ma inną formę, przesądzają materialnoprawne cechy tego świadczenia, a nie nazwa nadana przez prawodawcę (kryterium formalne), ten bowiem nie zawsze trafnie klasyfikuje wprowadzaną przez siebie daninę (...). W świetle orzecznictwa sądów oraz poglądów doktryny podatek to świadczenie pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne, ustalone jednostronnie przez organ publicznoprawny, stanowiące dochód publiczny (budżetu państwa lub samorządu)”. Z kolei w wyroku TK z 12 lipca 2012 r., sygn. P 24/10, odwołano się do wprost do definicji ustawowej zawartej w art. 6 Ordynacji podatkowej, uznając, że „Podatek jest bowiem publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikającym z ustawy podatkowej” (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 79).

Biorąc pod uwagę wymagania konstytucyjne oraz definicje doktrynalne i prawne, należy przyjąć, że podatek stanowi dochód Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego o przeznaczeniu co do zasady ogólnym; jest świadczeniem pieniężnym, przymusowym, bezzwrotnym i nieekwiwalentnym, nakładanym wyłącznie w drodze norm ogólnych i abstrakcyjnych przez ustawę podatkową – do której odwołuje się wprost art. 123 ust. 1 Konstytucji – określającą konieczne elementy konstrukcji podatkowej wymienione z kolei w art. 217 Konstytucji.

Podatek jest bez wątpienia podstawową, jeśli nie najważniejszą formą daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Co więcej, będąc wskazanym wprost w Konstytucji przykładem daniny publicznej stanowi nie tylko wzór dla innych niepodatkowych danin publicznych, ale ułatwia najczęściej objaśnienie samego pojęcia daniny publicznej.

5.3. Konstytucja nie zawiera definicji daniny publicznej, w konsekwencji także pojęcia „innej niż podatek daniny publicznej”, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Pojęcie to pojawia się w art. 217 Konstytucji w kontekście wyłączności ustawy w zakresie materii obejmującej nałożenie daniny publicznej, a także – jak wynika z wyżej omówionego orzecznictwa TK – określania podstawowych elementów konstrukcyjnych takiej daniny.

Pojęcie „daniny publicznej” nie jest rozumiane jednoznacznie w doktrynie prawa ani definiowane przez ustawodawcę. Ustawodawca posługuje się terminem „danina publiczna” w art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, ze zm.; dalej: ustawa o finansach publicznych), zaliczając do niej: „podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i

jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw”. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych daniny publiczne stanowią jeden z elementów dochodów publicznych zaliczanych z kolei do jeszcze szerszej kategorii środków publicznych. Jak już wskazano wyżej, o znaczeniu pojęć konstytucyjnych nie może przesądzać ich rozumienie przyjęte na poziomie ustawodawstwa zwykłego. Może ono natomiast stanowić punkt wyjścia do poszukiwania definicji konstytucyjnej.

Daniny publiczne, o których mowa w art. 217 Konstytucji, w tym przede wszystkim podatki, należą do szerszej kategorii „ciężarów i świadczeń publicznych”, których obowiązek ponoszenia ma charakter powszechny (art. 84 Konstytucji). Przy czym nie ulega wątpliwości, że daniny publiczne stanowią rodzaj świadczeń publicznych, a nie ciężarów publicznych, które z natury rzeczy są niepieniężnymi, osobistymi lub rzeczowymi i często tylko ubocznymi obowiązkami (zob. A. Bień-Kacała, *op.cit.*, s. 133). Daniny publiczne należą więc do świadczeń publicznych, w ramach których wyróżnia je przede wszystkim pieniężny charakter. Daniny publiczne noszą także cechę bezzwrotności. Co więcej, daniny publiczne, jak sama nazwa wskazuje, to świadczenia pieniężne wyłącznie na rzecz podmiotów publicznoprawnych, przede wszystkim państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Daniny publiczne stanowią zatem dochody publiczne. Charakter daninowy mają jednak tylko te dochody publiczne, które wnoszą na zasadzie przymusu opartego na władztwie daninowym, nie zaś wynikającego z umowy, orzeczenia sądu lub jednostronnego oświadczenia woli obciążonego (zob. C. Kosikowski, *Ustawa daninowa w świetle standardów konstytucyjnych*, [w:] *Księga Jubileuszowa...*, s. 248). Dla uznania, że określone świadczenie pieniężne jest daniną publiczną, nie wystarcza zatem samo ustalenie, że stanowi ono dochód publiczny. Determinującą cechą stanowi bowiem przymusowość i jednostronność ustalania daniny publicznej, wynikająca wprost z brzmienia art. 217 Konstytucji, mówiącego o władczym „nakładaniu” daniny publicznej. Nie ulega wreszcie wątpliwości generalny i abstrakcyjny charakter norm, na mocy których następuje nałożenie konkretnej daniny publicznej, mamy bowiem w tym zakresie do czynienia z wyłącznością ustawową.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że pojęcie „danina publiczna” obejmuje świadczenie pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, ustalone jednostronnie na mocy władztwa daninowego, o charakterze ogólnym. W doktrynie wskazuje się, że pojęcie daniny publicznej oznacza wszelkie przymusowe świadczenia pieniężne o charakterze bezzwrotnym, takie jak podatki, składki, opłaty, cła, dopłaty oraz inne świadczenia pieniężne wynikające z przepisów ustawy (zob. J. Glumińska-Pawlic, *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych*, [w:] *System Prawa Finansowego...*, s. 859). Zatem daniną publiczną od podatku, będącego wzorcowym jej przykładem, może różnić przynajmniej częściowa odpłatność lub ekwiwalentność.

W doktrynie przyjmuje się, że danina publiczna – tak jak podatki – powinna służyć przede wszystkim celom ogólnym sprowadzającym się do finansowania państwa i jego zadań publicznych. „Podatki i inne daniny publiczne to co do zasady dochody budżetowe państwa lub samorządu terytorialnego o przeznaczeniu ogólnym – czyli służące finansowaniu całości zadań publicznych państwa lub samorządu terytorialnego” (T. Dębowska-Romanowska, *op.cit.*, s. 117). W tym też znaczeniu danina publiczna jako jeden z dochodów publicznych (do którego odwołuje się wprost art. 167 ust. 1 Konstytucji w kontekście udziału w nich jednostek samorządu terytorialnego) stanowiłaby dochód budżetowy państwa (art. 219 ust. 3 Konstytucji) lub też dochód własny jednostek samorządu terytorialnego (art. 167 ust. 2 Konstytucji).

Cel wyłącznie ogólny i fiskalny nie jest jednak konieczną, ale pożądaną cechą daniny publicznej o niepodatkowym charakterze. Daniny publiczne mogą służyć także celom pozafiskalnym, mają bowiem do spełnienia nie tylko funkcje dochodowe, ale także ekonomiczne i społeczne (zob. J. Glumińska-Pawlic, *op.cit.*, s. 862-863). Wśród danin publicznych dopuszczalne są zatem tzw. daniny celowe (przeznaczenia szczególnego, a nie ogólnego), czyli takie, które po pierwsze, służą finansowaniu jedynie niektórych, koniecznie wskazanych w ustawie zadań publicznych państwa lub samorządu terytorialnego oraz po drugie, nie są dochodem budżetowym państwa lub samorządu terytorialnego, lecz są np. pozabudżetowymi dochodami celowymi (zob. T. Dębowska-Romanowska, *op.cit.*, s. 115 i 119). Dopuszczalność danin celowych, jako innych niż podatki danin publicznych, w rozumieniu art. 217 Konstytucji, co do zasady obwarowana jest ich wyjątkowym, a nie podstawowym charakterem.

Danina publiczna co do zasady winna mieć ogólny cel publiczny, chyba że chodzi o szeroko rozumiany system zabezpieczeń społecznych i zdrowotnych. W tym bowiem przypadku doktryna prawa uznaje, że istnieje trwała przesłanka istnienia odrębnych danin celowych (zob. T. Dębowska-Romanowska, *op.cit.*, s. 118-119). Wprowadzenie celowej daniny publicznej, tym bardziej o stałym charakterze, znajdować musi jednak uzasadnienie w wartościach i gwarancjach konstytucyjnych, którym służyć ma realizacja wyodrębnionego zadania publicznego.

Inne daniny publiczne, w rozumieniu art. 217 Konstytucji, mogą się zatem różnić od podatku po pierwsze, celowym, a nie ogólnym i budżetowym przeznaczeniem, po drugie, wzajemnością – związkiem między wniesieniem daniny a dokonaniem określonej czynności przez organa państwowy, chociażby częściową odpłatnością.

Na powyższe cechy daniny publicznej wskazywał również w swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Szczególnie znamieny jest wyrok TK z 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, w którym Trybunał uznał, że daniną publiczną w rozumieniu art. 217 Konstytucji „jest: przymusowe, bezzwrotne, powszechne świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, stanowiące dochód państwa lub innego podmiotu publicznego, nakładane jednostronnie (władczo) przez organ publicznoprawny w celu zapewnienia utrzymania państwa (choć mogą mu towarzyszyć także inne cele, np. stymulacyjne, prewencyjne), które służy wypełnianiu zadań (funkcji) publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw” (zob. też wyroki TK z: 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56; 16 marca 2010 r., sygn. K 24/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 22).

Zatem podatki i inne daniny publiczne, o których mowa w art. 217 Konstytucji, wyróżniają się spośród „ciężarów i świadczeń publicznych”, do których z kolei odwołuje się art. 84 Konstytucji, stałością istnienia i pieniężnym charakterem oraz przeznaczeniem, co do zasady, na utrzymanie państwa czy też realizację ważkiego z punktu widzenia wartości konstytucyjnych celu publicznego (zob. T. Dębowska-Romanowska, *op.cit.*, s. 122).

5.4. Do typowych danin publicznych zalicza się przede wszystkim wskazane wprost w art. 217 Konstytucji podatki, a także opłaty – z natury rzeczy mające charakter odpłatny oraz cła, których głównym celem jest ochrona gospodarcza obrotu towarowego z zagranicą. W doktrynie prawa przeważa także pogląd o daninowym charakterze składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne (zob. A. Bień-Kacała, *op.cit.*, s. 138; J. Glumińska-Pawlic, *op.cit.*, s. 867). O tym, czy dane świadczenie jest podatkiem, opłatą publiczną, cłem, czy też ma jeszcze inną formę daniny publicznej, przesądzają – co oczywiste – materialnoprawne, konstytucyjne cechy tego świadczenia, a nie sama nazwa nadana przez ustawodawcę (zob. wyrok o sygn. P 9/09). Wnioskowanie z ustawowej nazwy świadczenia publicznego o jego istocie ma z natury rzeczy formalny i ograniczony walor. Ostatecznie

dopiero merytoryczne przesłanki determinują zaliczenie danego świadczenia publicznego do określonego rodzaju danin publicznych.

Niezależnie jednak, czy będziemy mieli do czynienia z podatkiem, czy też inną daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji, ustawodawcę wiązać będzie tzw. reżim ustawy daninowej, tj. obowiązek nie tylko nałożenia daniny publicznej w drodze ustawy, ale i ustawowego określenia jej konstrukcji prawnej. Oczywiście w przypadku podatków, a zatem ustaw podatkowych dochodzić będzie kolejne konstytucyjne obostrzenie, a mianowicie zakaz procedowania i uchwalenia takiej ustawy w trybie pilnym (art. 123 ust. 1 Konstytucji).

6. Charakter składek na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika, których podwyższenie wprowadziła ustawa zmieniająca z 2011 r.

Ze względu na zarzut niekonstytucyjności ustawy zmieniającej z 2011 r. oparty na twierdzeniu o podatkowym (i alternatywnie daninowym) charakterze składki na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika, Trybunał Konstytucyjny uznaje za konieczne w pierwszej kolejności rozstrzygnąć, czy powyższa składka ma w istocie charakter podatkowy.

6.1. Podatek w odczuciu społecznym symbolizuje niewątpliwie wszelkie obciążenia publiczne o finansowym charakterze (zob. C. Kosikowski, *Opinia prawna z 27 listopada 2012 r.*, s. 4). Nie należy się zatem dziwić, że także składki na ubezpieczenia społeczne są na płaszczyźnie ekonomicznej utożsamiane właśnie z podatkiem (zob. J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenia społeczne i ich charakter prawny*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, tom XVI/2007, s. 349). Tym bardziej, że w doktrynie prawa, w odniesieniu do poprzedniego modelu zabezpieczeń społecznych, obowiązującego do 1 stycznia 1999 r., tj. do wejścia w życie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, wyrażane były poglądy, że składki na ubezpieczenia społeczne zbliżają się w swoim charakterze do podatku celowego – „podatku od zatrudnienia” (zob. J. Wantoch-Rekowski, *op.cit.*, s. 350-351). W tamtym okresie składki były jednak opłacane wyłącznie przez zakłady pracy z własnych środków (funduszu płac) za każdego pracownika przez okres trwania ubezpieczenia społecznego i stanowiły bezpośrednio dochód budżetowy państwa (zob. K. Ślęzak, *Ekspertyza z 10 grudnia 2012 r.*, s. 5, 15-16).

Do wyodrębnienia funduszy ubezpieczeniowych z budżetu państwa doszło po utworzeniu Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (ustawą z dnia 25 listopada 1986 r. o organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych; Dz. U. z 1989 r. Nr 25, poz. 137), jako pozabudżetowego funduszu celowego, któremu przekazano składki na ubezpieczenie społeczne. Następnie 1 stycznia 1999 r. w życie weszła reforma ubezpieczeń społecznych – ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych, na mocy której doszło do wyodrębnienia w ramach Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (dalej: FUS) funduszy: emerytalnego, rentowego, wypadkowego, chorobowego oraz rezerwowych, a ponadto do tzw. ubruttowania płac i podzielenia obowiązku opłacania składek między pracowników i pracodawców. Podstawowym założeniem nowego systemu była już zasada samofinansowania ubezpieczeń społecznych i przywrócenie tzw. składki podzielonej, a tym samym wyłączenia systemu ubezpieczeń społecznych z typowego finansowania budżetowego. Udział państwa w finansowaniu ubezpieczeń społecznych sprowadza się do dotacji z budżetu państwa Funduszu Ubezpieczeń Społecznych czy też udzielania mu nieooprocentowanych pożyczek (art. 53 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). FUS pozostaje nadal funduszem celowym bez osobowości prawnej, może natomiast zaciągać kredyty (art. 51 i art. 53 ust. 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Dysponentem środków FUS jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS) – art. 51 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych

(zob. K. Ślebza, *Ekspertyza z 10 grudnia 2012 r.*, s. 16). Nie ulega zatem wątpliwości, że charakter prawny składki na ubezpieczenie społeczne, w tym na ubezpieczenie rentowe, zależy w dużej mierze od przyjętego systemu zabezpieczeń społecznych oraz ukształtowania jego podstawowych instytucji prawnych, w tym ich relacji do budżetu państwa.

6.2. Pojęcie składek na ubezpieczenia społeczne, w tym ubezpieczenie emerytalne, nie zostało w doktrynie prawa do końca wyjaśnione (zob. J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenia społeczne ...*, s. 350). Za najlepiej oddającą istotę składek na ubezpieczenie społeczne uznaje się wciąż aktualną definicję W. Szuberta, zgodnie z którą składki to świadczenia pieniężne, których cechami charakterystycznymi są: 1) przymusowość – wynika ona pośrednio z przymusowego charakteru samego ubezpieczenia; 2) celowość – składki są przeznaczone na pokrycie świadczeń łagodzących skutki zdarzeń objętych ryzykiem ubezpieczeniowym; 3) odpłatność – rozumiana jako powiązanie składek ze świadczeniem wzajemnym ze strony instytucji ubezpieczeniowej (W. Szubert, *Ubezpieczenie społeczne. Zarys systemu*, Warszawa 1987, s. 217). Również obecnie podobnie definiuje składki na ubezpieczenia społeczne I. Jędrasik-Jankowska, przyjmując, że składka to świadczenie pieniężne o charakterze przymusowym, celowym, odpłatnym i bezzwrotnym – składka opłacona w prawidłowy sposób i we właściwej wysokości nie podlega zwrotowi (I. Jędrasik-Jankowska, *Ubezpieczenie emerytalne. Trzy filary*, Warszawa 2001, s. 73).

Ustawodawca nie definiuje pojęcia „składki na ubezpieczenie społeczne” czy też węższej „ubezpieczenie rentowe”. Zgodnie z art. 4 pkt 1 i 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych składki to po prostu składki na ubezpieczenia społeczne osób ubezpieczonych, a więc osób fizycznych podlegających chociaż jednemu z ubezpieczeń przewidzianych w ustawie. Składki są zatem charakterystycznym źródłem finansowania zabezpieczeń społecznych, posiadającym odrębną nazwę własną (zob. J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenia emerytalne – konstrukcja i charakter prawny*, Toruń 2005, s. 98- 99). Naturalnie występują różnice między poszczególnymi rodzajami składek na ubezpieczenie społeczne ze względu na finansowanie odmiennych ubezpieczeń – emerytalnego, rentowego, chorobowego i wypadkowego.

W doktrynie nie ma natomiast wątpliwości, czym jest podatek z perspektywy prawnej. Podatek jest świadczeniem pieniężnym, ogólnym, przymusowym, nieodpłatnym (nieekwiwalentnym), bezzwrotnym, wnoszonym na rzecz państwa (Skarbu Państwa) lub jednostek samorządu terytorialnego (zob. np. C. Kosikowski, *Opinia prawna z 27 listopada 2012 r.*, s. 3-4). Należy przypomnieć, że podobnie definiuje podatek także ustawodawca w art. 6 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym „Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”.

6.3. Ustalenie, czy składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika, której wysokość została podwyższona ustawą zmieniającą z 2011 r., ma charakter podatkowy, wymaga zatem konfrontacji ze wskazanymi wyżej cechami podatku.

Nie budzi zastrzeżeń, że składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika ma cechy świadczenia pieniężnego, przymusowego i bezzwrotnego, a ponadto generalnego (ogólnego) i jednostronnie ustalanego. Opłacanie składek na ubezpieczenia rentowe następuje w formie pieniężnej, co potwierdza art. 16 ust. 1b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, mówiący o finansowaniu składek w sposób podzielony przez ubezpieczonego i płatnika. Składki na ubezpieczenia rentowe mają co do zasady charakter przymusowy i co więcej także jednostronnie ustalany, co wynika z

nałożenia obowiązku ubezpieczenia rentowego w drodze ustawy – art. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Ponadto, zgodnie z art. 24 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, należności z tytułu nieopłaconych w terminie składek podlegają ściągnięciu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub egzekucji sądowej. Należne składki rentowe – opłacone w prawidłowej wysokości – nie podlegają zwrotowi. Składki na ubezpieczenia rentowe mają ponadto oczywiście charakter generalny (ogólny), są nałożone w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych w drodze norm generalnych i abstrakcyjnych na określone kategorie podmiotów. W powyższym zakresie składki na ubezpieczenie rentowe wykazują zatem cechy właściwe także podatkowi.

Cechą wyróżniającą podatek jest jego zdecydowanie fiskalna funkcja, wyrażająca się w ogólnym przeznaczeniu służącym finansowaniu państwa jako takiego i zadań publicznych. W konsekwencji podatki stanowią dochód Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, mają więc charakter budżetowy.

Natomiast składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika stanowi przychód Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (wyodrębnionego w jego ramach funduszu rentowego), będącego państwowym funduszem celowym, którego dysponentem jest ZUS (art. 52 ust. 1 pkt 1 i art. 51 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Państwowy fundusz celowy jest wyodrębniany organizacyjnie i finansowo dla realizacji określonych zadań publicznych państwa. Nie posiada jednak odrębnej od Skarbu Państwa osobowości prawnej. W myśl ustawy o finansach publicznych przychody państwowych funduszy celowych, w tym wprost wymienione składki, stanowią z jednej strony daninę publiczną, z drugiej strony nie są dochodami budżetu państwa (art. 5 ust. 2 pkt 1 i art. 111 pkt 1 ustawy o finansach publicznych). Składki na ubezpieczenia rentowe nie są zatem dochodami budżetowymi Skarbu Państwa ani jednostek samorządu terytorialnego. Co więcej, składki na ubezpieczenia rentowe służą realizacji określonego celu – konkretnego zadania publicznego, a mianowicie zapewnienia zabezpieczenia społecznego wszystkim ubezpieczonym (czy też ich najbliższym) na wypadek zaistnienia określonego ryzyka socjalnego związanego z niezdolnością do pracy. Składki na ubezpieczenia rentowe w części finansowanej przez płatnika różnią się zatem od podatków przede wszystkim przeznaczeniem celowym, a nie ogólnym i budżetowym.

Podstawową cechą wyróżniającą podatki jest także brak odpłatności (ekwiwalentności). Jak wskazano wyżej, uiszczeniu podatku nie towarzyszy żadne bezpośrednio z podatkiem powiązane świadczenie wzajemne ze strony państwa lub jednostek samorządu terytorialnego (zob. W. Nykiel, *op.cit.*, s. 28). Czymś zupełnie innym jest tzw. odpłatność ogólna, a więc możliwość korzystania przez podatnika ze świadczeń finansowanych z dochodów publicznych, które państwo realizuje w ramach wypełniania zadań publicznych. Zakres tego rodzaju świadczeń nie zależy bowiem ani od wysokości płaconego podatku, a często nawet od realizacji obowiązku podatkowego.

Natomiast po przeprowadzeniu reformy systemu ubezpieczeń społecznych z 1999 r. cechą ubezpieczenia społecznego – przede wszystkim jednak emerytalnego, jest ekwiwalentność składek i świadczeń, rozumiana jako odpłatność. Przyjęto bowiem tzw. system zdefiniowanej składki – emerytura powinna być zatem pochodną wielkości składek zgromadzonych na kontach indywidualnych i średniej przewidywanej długości życia. Nie ma zatem wątpliwości, że składki na ubezpieczenia emerytalne cechuje wręcz indywidualna odpłatność. W doktrynie podnosi się, że o tego rodzaju odpłatności nie można jednak mówić w odniesieniu do składek na ubezpieczenia rentowe, wypadkowe i chorobowe (zob. J. Wantoch-Rekowski, *Składki na ubezpieczenia społeczne ...*, s. 357).

Ubezpieczenia rentowe oparte są na koncepcji solidarności ubezpieczonych, powszechności (wynikającej z obowiązkowego charakteru), samofinansowania składek (przy uzupełniającym charakterze dotacji z budżetu państwa), gwarancji państwa oraz

wzajemności (K. Ślęzak, *Ekspertyza z 10 grudnia 2012 r.*, s. 25-26). Wzajemność oznacza istnienie zależności między prawem do świadczenia rentowego i jego wysokością a składką na ubezpieczenie rentowe – okresem jej opłacania i wysokością. W tym znaczeniu składki na ubezpieczenia rentowe stanowią swoistą cenę „jaką każdy zainteresowany (objęty przymusem ubezpieczenia) płaci za swoją ochronę na wypadek zajścia określonego ryzyka socjalnego” (K. Ślęzak, *Ekspertyza z 10 grudnia 2012 r.*, s. 28). Składki opłaca się zatem po to, aby otrzymać (albo też zapewnić najbliższym członkom rodziny) prawo do określonego świadczenia z ubezpieczeń społecznych. Co do zasady osoby nieubezpieczone nie mogą zatem korzystać ze świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Nie sposób zatem zaprzeczyć, że składka na ubezpieczenie rentowe ma charakter ekwiwalentny.

W przypadku ubezpieczenia rentowego mamy do czynienia, podobnie jak w ubezpieczeniu emerytalnym, z tzw. składką podzieloną. Składki na ubezpieczenia rentowe finansują z własnych środków ubezpieczeni w wysokości 1,5% podstawy wymiaru i płatnicy w wysokości 6,5% podstawy wymiaru (art. 16 ust. 1b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Nie można jednak składce finansowanej przez płatnika odmawiać cech wzajemności. Nie jest to oczywiście odpłatność indywidualna, ale pośrednia ekwiwalentność. W tworzeniu systemu ubezpieczeń rentowych partycypują zarówno ubezpieczeni, jak i płatnicy (zob. K. Ślęzak, *Ekspertyza z 10 grudnia 2012 r.*, s. 19). Korzyści z płacenia składek na ubezpieczenia rentowe mają także płatnicy składek – pracodawcy. Zapewniają sobie bowiem zwolnienie od ponoszenia dodatkowych kosztów związanych z wystąpieniem określonych zdarzeń losowych dotyczących pracowników. Opłacane ubezpieczenie rentowe obejmuje odpowiedzialność za ryzyka socjalne związane z pracą. Stąd też finansowanie przez płatnika części składki na ubezpieczenie rentowe jego pracowników stanowi oczywistą korzyść pośrednią (C. Kosikowski, *Opinia prawna z 27 listopada 2012 r.*, s. 6). Przemawia to tym samym za ekwiwalentnością składki na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika. W odniesieniu do składek na ubezpieczenie rentowe mamy do czynienia ze wzajemnością połączoną z zasadą solidaryzmu społecznego (zob. T. Dębowska-Romanowska, *op.cit.*, s. 118- 119).

Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika nie ma charakteru podatkowego, jest bowiem świadczeniem ekwiwalentnym i celowym, stanowiącym dochód pozabudżetowy podmiotu publicznego – Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Mamy zatem do czynienia z dwiema zupełnie odmiennymi instytucjami prawnymi. Składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika, ze względu na odmienne cechy, nie może być zatem utożsamiana z podatkiem.

6.4. Składki na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika wykazują natomiast wszystkie cechy innej niż podatek daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Jak wskazano wyżej, są to świadczenia pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, powszechne, nakładane władczo – jednostronnie w celu realizacji konkretnego zadania publicznego państwa, a mianowicie zagwarantowania systemu zabezpieczeń rentowych. Składki na ubezpieczenia rentowe, będące dochodami publicznymi, wnosi się na zasadzie przymusu opartego na władztwie daninowym. Stanowią one dochód pozabudżetowy podmiotu publicznego, jakim jest Fundusz Ubezpieczeń Społecznych. Ustawa o finansach publicznych wprost w art. 5 ust. 2 pkt 1 zalicza składki do danin publicznych obok podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także innych świadczeń pieniężnych, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. W myśl art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach

publicznych, składki są zatem daniną publiczną, której obowiązek wnoszenia na rzecz państwowego funduszu celowego wynika z odrębnej ustawy. Co więcej, w przypadku składek na ubezpieczenie rentowe stałą przesłanką konstytucyjną wprowadzenia danin celowych jest w szczególności zasadnicza wzajemność świadczeń, połączona z zasadą solidaryzmu społecznego. To właśnie szeroko rozumiany system zabezpieczeń społecznych uzasadnia w świetle Konstytucji konieczność istnienia trwałych danin publicznych o wyłącznie celowym charakterze (zob. T. Dębowska-Romanowska, *op.cit.*, s. 118-119).

Składki na ubezpieczenia rentowe w części opłacanej przez płatnika wypełniają więc definicję daniny publicznej, w rozumieniu art. 217 Konstytucji, przyjętą w wyroku TK z 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09. Są to bowiem przymusowe, bezzwrotne, powszechne świadczenia pieniężne o charakterze publicznoprawnym, stanowiące dochód innego podmiotu publicznego, nakładane jednostronnie (władczo) przez organ publicznoprawny w celu zagwarantowania systemu zabezpieczeń społecznych, służące tym samym wypełnianiu zadań publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw.

Nie sposób zatem składkom na ubezpieczenia rentowe w części finansowanej przez płatnika odmówić daninowego charakteru. W konsekwencji nie tylko nałożenie, ale i określenie konstrukcji prawnej ubezpieczenia rentowego, z którą związana jest składka, w tym jej wysokości, a także wszelkich zmian w tym zakresie wymaga wyłączności ustawowej. W przypadku ubezpieczenia rentowego mamy do czynienia z tzw. reżimem ustawy daninowej, o którym mowa w art. 217 Konstytucji.

6.5. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, od charakteru daniny publicznej „zależy stopień rygoryzmu, jaki powinien zastosować ustawodawca, kształtując obowiązek ponoszenia określonych świadczeń publicznych”. Trybunał Konstytucyjny w powyższym wyroku uznał, że kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy dane świadczenie jest daniną publiczną o niepodatkowym charakterze, albowiem w konsekwencji „jej uregulowanie wymaga respektowania rygorów ustanowionych w art. 217 Konstytucji, jednakże przy uwzględnieniu jej niepodatkowego charakteru. Powyższa konstatacja musi być brana pod uwagę przy rozważaniu zarzutu naruszenia zasady wyłączności ustawowej”.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał gwarancyjny charakter art. 217 Konstytucji, uznając, że zawarte w tym przepisie wyliczenie należy rozumieć jako nakaz uregulowania na poziomie ustawowym wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których należy m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania lub obciążenia daniną publiczną, stawek podatkowych lub daninowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku lub innej niepodatkowej daniny publicznej. Trybunał Konstytucyjny stwierdził również, że wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, natomiast do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (zob. wyroki z: 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09; 6 marca 2002 r., sygn. P 7/00, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 13; 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97; 1 września 1998 r., sygn. U 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63; 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4; 8 grudnia 2009 r., sygn. K 7/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 166).

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny uznał, że składki na ubezpieczenia rentowe w części opłacanej przez płatnika mają charakter odrębnej, niepodatkowej daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji, ze wszelkimi wynikającymi stąd konsekwencjami, a przede wszystkim koniecznością respektowania

zasady wyłączności ustawowej.

7. Ocena zgodności ustawy zmieniającej z 2011 r. z art. 123 ust. 1 Konstytucji.

7.1. W niniejszej sprawie wnioskodawca zarzut niekonstytucyjności ustawy zmieniającej z 2011 r. opiera na twierdzeniu, że składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika, mimo nazwania jej przez ustawodawcę składką, ma w istocie charakter podatkowy.

Zdaniem wnioskodawcy świadczenie ponoszone przez pracodawcę z tytułu finansowania składki na ubezpieczenie rentowe ma bowiem – tak jak podatek – charakter pieniężny, przymusowy, bezzwrotny, ustalany jednostronnie przez organ publicznoprawny. Co więcej, w przypadku opłacania składki rentowej przez pracodawcę nie może być mowy o jakiegokolwiek odpłatności, skoro to pracownik, a nie płatnik, będzie beneficjentem ewentualnego świadczenia z obowiązkowego ubezpieczenia rentowego. Ponadto składka na ubezpieczenie rentowe stanowi dochód publiczny państwa, będąc przychodem funduszu celowego – Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (art. 111 pkt 1 ustawy o finansach publicznych). Tym samym, w opinii wnioskodawcy, składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez pracodawcę wypełnia w całości definicję podatku, a ustawa zmieniająca z 2011 r., będąc ustawą podatkową, została uchwalona z naruszeniem trybu pilnego – art. 123 ust. 1 Konstytucji.

Jednocześnie wnioskodawca formułuje alternatywne uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności oparte z kolei na twierdzeniu, że nawet gdyby przyjąć, że świadczenie ponoszone przez pracodawcę z tytułu finansowania składki na ubezpieczenie rentowe pracownika nie jest podatkiem, to niewątpliwie jest ono inną niż podatek daniną publiczną. Co nie zmienia, w przekonaniu wnioskodawcy, zarzutu niekonstytucyjności, gdyż zakaz procedowania w legislacyjnym trybie pilnym dotyczy projektów szeroko rozumianych ustaw podatkowych obejmujących ustawy daninowe, o których mowa w art. 217 Konstytucji.

7.2. Przechodząc do oceny konstytucyjności należy podkreślić, że ustawa zmieniająca z 2011 r. została uchwalona w tzw. pilnym trybie ustawodawczym, o którym mowa w art. 123 Konstytucji i odpowiednio regulaminie Sejmu, stanowiła bowiem pilny projekt rządowy i stąd proces legislacyjny jej dotyczący przebiegał w szczególnym przyspieszonym trybie. Przedmiotem kwestionowanej ustawy była zmiana art. 16 ust. 1b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, polegająca na podwyższeniu wysokości składki na ubezpieczenia rentowe o 2 punkty procentowe – z 6% na 8% podstawy wymiaru. Wzrost składki na ubezpieczenie rentowe obciążył wyłącznie płatnika. Ubezpieczony finansuje z własnych środków składki na ubezpieczenia rentowe na dotychczasowym poziomie, tj. nadal w wysokości 1,5% podstawy wymiaru. Płatnik natomiast w wysokości 6,5% podstawy wymiaru.

Wnioskodawca zarzuca, że ustawa zmieniająca z 2011 r. – będąc *de facto* ustawą podatkową czy też daninową w rozumieniu art. 217 Konstytucji – została uchwalona z naruszeniem pilnego trybu ustawodawczego – art. 123 ust. 1 Konstytucji.

Zgodnie z art. 123 ust. 1 Konstytucji Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem m.in. projektów ustaw podatkowych. Nie jest zatem konstytucyjnie dopuszczalne procedowanie i uchwalenie w trybie pilnym projektu ustawy podatkowej, materia ta – jako wyjątek – została bowiem wprost wyłączona spod tego szczególnego trybu ustawodawczego.

7.3. Trybunał Konstytucyjny pragnie w tym miejscu podkreślić, że znaczenie pojęcia „ustawa podatkowa”, użytego w art. 123 ust. 1 Konstytucji, ma podstawowe znaczenie z punktu widzenia zarzutu naruszenia przez ustawę zmieniającą z 2011 r.

pilnego trybu ustawodawczego. Kluczowe z punktu widzenia niniejszej sprawy było zatem rozstrzygnięcie, czy pojęcie „ustawa podatkowa”, użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji, należy rozumieć ściśle i poszukiwać jego samoistnego znaczenia, czy też pojęcie to jest równoznaczne z ustawą daninową, o której mowa w art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że pojęcie „ustawa podatkowa”, w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji, ma samoistne i węższe znaczenie niż ustawa daninowa, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Ustawa podatkowa wiąże się z władztwem podatkowym polegającym na nałożeniu szczególnej daniny publicznej o cechach, które uzasadniają nazwanie jej podatkiem. Przez ustawę podatkową należy zatem rozumieć każdą ustawę, która reguluje materię podatkową. Materią podatkową jest bez wątpienia nałożenie podatku oraz określenie jego konstrukcji prawnej, a więc treść wymagana wprost przez art. 217 Konstytucji. Przez ustawę podatkową należy oczywiście rozumieć także takie ustawy, które modyfikują materię podatkową.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawę podatkową, w ścisłym rozumieniu tego pojęcia, przyjętym w art. 123 ust. 1 Konstytucji, determinuje wyłącznie podatkowy charakter daniny publicznej, której ustawa ta dotyczy. Uznał zatem za konieczne skonfrontować cechy składki na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika, której wysokość podwyższyła ustawa zmieniająca z 2011 r., z istotą podatku.

Uwzględniając wskazania konstytucyjne oraz definicje doktrynalne i prawne oraz dotychczasowe orzecznictwo TK, Trybunał Konstytucyjny ustalił, że podatek jest świadczeniem pieniężnym, przymusowym, bezzwrotnym i nieekwiwalentnym, nakładanym wyłącznie w drodze norm ogólnych i abstrakcyjnych przez ustawę podatkową, stanowiącym budżetowy dochód Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego o przeznaczeniu co do zasady ogólnym.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika nie ma charakteru podatkowego, jest bowiem świadczeniem wzajemnym i celowym, stanowiącym dochód pozabudżetowy podmiotu publicznego – Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Trybunał Konstytucyjny stwierdził tym samym, że podatek i składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika to dwie różne instytucje prawne.

Trybunał Konstytucyjny przyjął natomiast, że składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika nosi wszelkie cechy odrębnej, niepodatkowej daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Ustawa zmieniająca wysokość takiej składki była zatem ustawą daninową, w rozumieniu art. 217 Konstytucji, ze wszystkimi wynikającymi stąd konsekwencjami. Podwyższała wysokość odrębnej i niepodatkowej daniny publicznej, jaką jest składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika. Ustawy daninowej, w rozumieniu art. 217 Konstytucji, nie można jednak utożsamiać z ustawą podatkową, o której mowa w art. 123 ust. 1 Konstytucji. Pojęcia te mają odmienną konotację znaczeniową – ustawa podatkowa jest pojęciem węższym, obejmującym materię *stricto* podatkową, podczas gdy ustawa daninowa, będąc pojęciem szerszym, dotyczy wszelkich ustaw nakładających daniny publiczne oraz określających ich konstrukcję prawną.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnął, że ustawa zmieniająca z 2011 r. nie narusza trybu pilnego. Zakaz procedowania i uchwalenia w ustawodawczym trybie pilnym, o którym mowa w art. 123 ust. 1 Konstytucji, dotyczy wyłącznie ustawy podatkowej w ścisłym znaczeniu tego pojęcia, obejmującym materię podatkową *sensu stricto*. Skoro składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika nie jest podatkiem – nie ma charakteru podatkowego, to w konsekwencji także ustawa jej dotycząca – wprowadzająca zmiany w zakresie wysokości takiej składki, nie może być uznana za ustawę podatkową w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny uznał tym samym, że ustawa zmieniająca z 2011 r. jest zgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji.

8. Ocena zgodności art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. z art. 2 Konstytucji.

8.1. Wnioskodawca zarzuca także ustawie zmieniającej z 2011 r. – a właściwie jej art. 2 – naruszenie zasady prawidłowej legislacji wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), a przede wszystkim odpowiedniej *vacatio legis*, zakazu dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego oraz ochrony interesów w toku.

Zdaniem wnioskodawcy ustawa zmieniająca z 2011 r. nie spełnia wymogu odpowiedniej *vacatio legis*. Zmiany zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw 30 grudnia 2011 r., a więc zaledwie dwa dni przed rozpoczęciem kolejnego roku, przy braku uzasadnienia prawnego dla tak krótkiego okresu.

W opinii wnioskodawcy, ustawa zmieniająca z 2011 r. wprowadziła podwyższenie składki rentowej rozliczanej w cyklu rocznym. Składka na ubezpieczenie rentowe, w części opłacanej przez pracodawcę, jest – zdaniem wnioskodawcy – rozliczana rocznie, skoro do rocznych dochodów odnoszona jest maksymalna podstawa jej wymiaru, a tym samym jej roczna, łączna wysokość. Stąd też okres spoczywania ustawy zmieniającej z 2011 r. powinien wynieść miesiąc i rozpocząć się na miesiąc przed rozpoczęciem roku kalendarzowego.

Co więcej, wnioskodawca nie kwestionuje ani samego podwyższenia składki rentowej w części opłacanej przez płatnika, ani też motywów uzasadniających to podwyższenie związanych z długotrwałym deficytem funduszu rentowego, jego zarzuty dotyczą natomiast zbyt krótkiego – w przekonaniu wnioskodawcy jedynie 2-dniowego – okresu *vacatio legis* (zob. wniosek s. 13).

8.2. Przechodząc do oceny zgodności art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. z art. 2 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny pragnie podkreślić, że to właśnie z trwale ukształtowanej linii orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika podporządkowanie legislacji podatkowej wymaganiom wynikającym z proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażających się w ogólnej zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz bezpieczeństwa prawnego. Tzw. daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest bowiem „w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego” (wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo), przede wszystkim respektowania zasad prawidłowej legislacji, w szczególności ochrony interesów w toku, zakazu zmian w trakcie roku podatkowego oraz odpowiedniej *vacatio legis* i należyście sformułowanych przepisów przejściowych.

Trybunał Konstytucyjny uznaje za konieczne przyznać, że obowiązek ustawodawcy przestrzegania tzw. proceduralnych wymogów zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) odnosi się oczywiście także do legislacji daninowej, tj. do nakładania innych niż podatkowe danin publicznych oraz określania ich konstrukcji prawnych, o których mowa w art. 217 Konstytucji. W odniesieniu do ustaw daninowych mamy bowiem do czynienia z wynikającą z władztwa daninowego stosunkowo znaczącą swobodą ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści regulacji danin publicznych. Państwo – poprzez swoje decyzje ustawodawcze – ma bowiem prawo, korzystając z władztwa daninowego, obciążania zarówno osób fizycznych, jak i prawnych obowiązkami wynikającymi z nałożenia danin publicznych służących ogólnemu czy też celowemu finansowaniu zadań publicznych. Swoboda ta winna być zatem balansowana wymaganiami proceduralnymi analogicznymi do tych, które jednoznacznie obowiązują w

odniesieniu do legislacji podatkowej.

Nie należy jednak tracić z pola widzenia, że spośród danin publicznych, o których mowa w art. 217 Konstytucji, tylko podatki pełnią jednoznacznie funkcję fiskalną, są więc stałym elementem ustrojowym, bez którego państwo jako takie nie może funkcjonować ani wypełniać swych zadań. Stąd też ustawodawca korzysta ze znacznie większej swobody wyznaczania materialnych granic podatków, której z kolei winno odpowiadać znaczące zaostrzenie wymagań proceduralnych. Wyraźne wyodrębnienie podatków od innych danin publicznych, o których mowa w art. 217 Konstytucji, świadczy o tym, że nie może być mowy o bezrefleksyjnym stosowaniu wprost podatkowych wymogów proceduralnych do legislacji daninowej. Z drugiej jednak strony nie ulega wątpliwości konieczność odpowiedniego stosowania wypracowanych w orzecznictwie TK podatkowych standardów proceduralnych do niepodatkowych danin publicznych, w rozumieniu art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny, uwzględniając powyższe ustalenia, przystąpił do oceny konstytucyjności art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. z punktu widzenia zakazu zmian w trakcie roku podatkowego, ochrony interesów w toku oraz odpowiedniej *vacatio legis*, jako szczegółowych wymogów wynikających z prawidłowej legislacji (art. 2 Konstytucji).

8.3. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjęto, że „Z zasady demokratycznego państwa prawa wynika zakaz takiego stanowienia prawa, tak co do treści jak i co do formy, które może być zaskoczeniem dla obywatela. Obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, iż «nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań»” (wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81 i powołane tam orzecznictwo TK).

Gdy chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano, że nie jest w zasadzie dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego (zob. począwszy od orzeczenia TK z 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93, OTK w 1994 r., cz. I, poz. 6, s. 49-50). Zmiany takie, gdy chodzi o podatki rozliczane w skali rocznej, jak obecnie ukształtowany podatek dochodowy od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (zob. wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97 oraz orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., sygn. K 28/95, OTK ZU nr 3/1995, poz. 21, s. 204-205).

Zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego jest traktowany jako uszczegółowienie w odniesieniu do prawa daninowego zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz ochrony bezpieczeństwa prawnego. Zakaz zmian w trakcie roku podatkowego jest „zabezpieczeniem możliwości rozporządzania przez jednostkę swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych opublikowanych i znanych podatnikowi jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego” (wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01). Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04: „Każdy podatnik, bez względu na uzyskiwane dochody, ma prawo wiedzieć odpowiednio wcześniej, jak ukształtowany zostanie jego obowiązek podatkowy w następnym roku” (OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15).

Nie ulega zatem wątpliwości, że zakaz zmian prawnych w czasie trwania roku podatkowego odnosi się nie tylko do podatku dochodowego od osób fizycznych, który jest typowym podatkiem rozliczanym w skali rocznej, ale także do wszystkich „innych podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne” (wyrok o sygn. K 48/04). W orzecznictwie TK brak jest wprowadzić ogólnej definicji pojęcia „podatku rozliczanego w skali rocznej”. Trybunał Konstytucyjny odwołuje się bowiem w tym zakresie do typowych cech podatku dochodowego od osób fizycznych, uznając, że jest to

po pierwsze, podatek wymierzany od sumy dochodów uzyskanych w ciągu roku podatkowego, bez względu na to, w jakiej dacie tego roku dochody wpłynęły do podatnika; po drugie, rozliczenie tego podatku może nastąpić dopiero w następnym roku kalendarzowym (zob. orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93). To właśnie ze względu na opisany sposób rozliczania takiego podatku, podatnik nie powinien być zaskakiwany zmianami w trakcie trwania roku podatkowego, z reguły zbieżnego z rokiem kalendarzowym.

Powyższe rozumienie zakazu dokonywania w trakcie roku podatkowego zmian w dziedzinie prawa podatkowego odnoszących się do podatków pobieranych w skali roku podatkowego (kalendarzowego) zostało potwierdzone w nowszym orzecznictwie TK i jednoznacznie ograniczone do sfery prawa daninowego (zob. wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3).

W konsekwencji zarzut wnioskodawcy co do naruszenia przez art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. zakazu zmian prawnych w trakcie trwania roku podatkowego można podzielić tylko wtedy, gdyby uznać, że składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika jest daniną publiczną rozliczaną w skali rocznej. Zakaz dokonywania zmian prawnych w czasie trwania roku podatkowego z uwagi na swoją treść i funkcję dotyczy bowiem tylko takich podatków i analogicznie także niepodatkowych danin publicznych, których wymiar dokonuje się w okresie rocznym – roku podatkowego (daninowego).

Składki na ubezpieczenia rentowe „obliczają, rozliczają i przekazują co miesiąc do Zakładu w całości płatnicy składek” (art. 17 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). W myśl art. 47 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych płatnik składek co do zasady w tym samym terminie przesyła deklarację rozliczeniową, imienne raporty miesięczne oraz opłaca składki za dany miesiąc. Składki za dany miesiąc są zatem opłacane nie później niż: 1) do 10 dnia następnego miesiąca – dla osób fizycznych opłacających składkę wyłącznie za siebie; 2) do 5 dnia następnego miesiąca – dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; 3) do 15 dnia następnego miesiąca – dla pozostałych płatników (art. 47 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Wskazuje to dość jednoznacznie na miesięczny wymiar składek na ubezpieczenia rentowe.

Nie zmienia tej oceny wprowadzenie tzw. rocznego limitu składki, o którym mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. W myśl art. 19 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych roczna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia rentowe w danym roku kalendarzowym nie może być wyższa od kwoty odpowiadającej trzydziestokrotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, określonego w ustawie budżetowej, ustawie o prowizorium budżetowym lub ich projektach, jeżeli odpowiednie ustawy nie zostały uchwalone – z zastrzeżeniem ust. 2 i 9. Wskazany tzw. limit składek służy zatem określeniu kwoty – podstawy wymiaru, po przekroczeniu której nie będzie już naliczana i odprowadzana składka na ubezpieczenie rentowe, a nie – jak twierdzi wnioskodawca – rocznemu rozliczaniu powyższej składki.

Nie sposób też uznać argumentu wnioskodawcy, jakoby za rocznym rozliczaniem składki na ubezpieczenie rentowe przemawiało odwołanie do rozumienia pojęcia „przychodu”, stanowiącego podstawę wymiaru składki, przyjętego na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 18 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 9 ustawy o systemie ubezpieczeń). Składki na ubezpieczenia rentowe w części opłacanej przez płatnika są to bowiem ustalone procentowo w stosunku do podstawy wymiaru, a więc *de facto* wynagrodzenia pracownika, obliczane i odprowadzane aż do osiągnięcia określonej na dany rok maksymalnej kwoty – daniny publiczne rozliczane i opłacane w skali

miesięcznej.

Skoro składka na ubezpieczenie rentowe nie jest daniną publiczną rozliczaną w wymiarze rocznym, to do zmian wysokości tej składki nie ma zastosowania zakaz wprowadzania zmian prawnych w czasie trwania roku podatkowego dotyczący podatków rozliczanych w skali rocznej i wynikający z niego wymóg, aby ewentualne zmiany wchodziły w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (tożsamego z rokiem kalendarzowym).

Trybunał Konstytucyjny uznał w konsekwencji, że art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. nie narusza art. 2 Konstytucji w aspekcie zakazu zmian w prawie podatkowym (daninowym) podczas trwania roku podatkowego.

8.4. W orzecznictwie TK przyjęto, że „W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela, a obywatel powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań” (wyrok TK wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97 oraz powołane tam orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., sygn. K 25/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 52, s. 301).

Ochrona interesów w toku odnoszona była początkowo w orzecznictwie TK do legislacji podatkowej, przyjmowano bowiem, że „ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy znajdować się mogą w toku” (wyrok TK o sygn. K 26/97).

Następnie w orzecznictwie TK uznano, że zasada ochrony interesów w toku chroni określone przedsięwzięcia – gospodarcze lub finansowe – rozpoczęte pod rządami uregulowań dotychczas obowiązujących, które trwają nadal w chwili zmiany przepisów. Trybunał Konstytucyjny precyzyjnie określił także przesłanki, które muszą zostać łącznie spełnione, aby interesy w toku podlegały konstytucyjnej ochronie: 1) przepisy prawa powinny wyznaczać pewien horyzont czasowy do realizowania określonych przedsięwzięć; 2) przedsięwzięcie to musi mieć – ze swej natury – charakter rozłożony w czasie i nie może się realizować w wyniku jednorazowego zdarzenia gospodarczego; 3) jednostka powinna faktycznie rozpocząć realizację określonego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania dawnych przepisów (por. wyroki TK: z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09; z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97; z 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 2).

W sytuacjach, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy do zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać takich „reguł gry” przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca (por. wyroki TK: z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 5 lipca 2011 r., sygn. P 36/10, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 50). Jak stwierdził TK w wyroku o sygn. K 26/97: „Skoro bowiem, w zaufaniu do obowiązującego prawa, zostało już rozpoczęte określone przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, iż będzie się ono realizować w pewnym okresie czasu, to – wyjąwszy sytuacje szczególne – obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten okres czasu bezpiecznie wykorzystać”. Konstytucyjna ochrona interesów nie obejmuje zatem potocznie rozumianych interesów „w ogólności”. Nie należy także utożsamiać zasady poszanowania interesów w toku z gwarancją niezmienności przepisów prawnych w odniesieniu do danej działalności, gdyż jak wielokrotnie wskazywał Trybunał Konstytucyjny, zmienność prawa jest elementem, z którym jego adresaci muszą się liczyć (por. wyroki: z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01).

Uwzględniając powyższe okoliczności, nie ulega wątpliwości, że konstytucyjna ochrona interesów w toku nie może odnosić się do zmiany – podwyższenia wysokości składki na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika. Jak wykazano wyżej, składka na ubezpieczenie rentowe ma charakter niepodatkowej daniny publicznej rozliczanej i opłacanej miesięcznie. Trudno zatem mówić o wyznaczeniu przez przepisy prawa pewnego horyzontu czasowego na realizację danego przedsięwzięcia gospodarczego lub finansowego ani o samym przedsięwzięciu rozłożonym w czasie i wreszcie o zmianie „reguł gry” podczas realizacji takiego przedsięwzięcia. Nie sposób więc uznać, że doszło do naruszenia – będących „w toku”, w wyżej omówionym rozumieniu konstytucyjnym – interesów płatników składki na ubezpieczenie rentowe.

Zmiana wysokości składki na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika mogła natomiast wpłynąć na ogół interesów płatnika, zwiększyła bowiem w sposób oczywisty jego obciążenia z tytułu niepodatkowych danin publicznych. A zatem *prima facie* w odniesieniu do kwestionowanej regulacji najbardziej adekwatnym wymogiem proceduralnym wynikającym z zasady demokratycznego państwa prawnego wydaje się nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* dla wprowadzania zmian w zakresie prawa podatkowego (daninowego).

Trybunał Konstytucyjny uznał w konsekwencji, że kwestionowany art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. nie narusza art. 2 Konstytucji w aspekcie ochrony interesów w toku.

8.5. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w kwestii konstytucyjnego nakazu ustanawiania przez ustawodawcę *vacatio legis* i nadawania jej „odpowiedniego” wymiaru czasowego. Wskazywał, że „odpowiedniość” *vacatio legis* rozpatrywać należy w związku z możliwością pokierowania przez adresatów norm prawnych – po ogłoszeniu nowych przepisów – swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji (por. orzeczenie TK z 11 września 1995 r., sygn. P 1/95, OTK ZU nr 1/1995, poz. 3, oraz wyroki z: 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23; 16 czerwca 1999 r., sygn. P 4/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 98; 18 lutego 2004 r., sygn. K 12/03, OTK ZU nr 2/A/2004, poz. 8; 15 lipca 2009 r., sygn. K 64/07, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 110; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09 oraz 8 maja 2012 r., sygn. K 7/10, OTK ZU nr 5/A/2012, poz. 48). Ocena, czy w konkretnym wypadku długość okresu *vacatio legis* jest odpowiednia, jest uzależniona od całokształtu okoliczności, w szczególności zaś od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym i od tego, jak dalece różnią się one od unormowań dotychczasowych (zob. wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09).

W odniesieniu do legislacji podatkowej (daninowej) został w orzecznictwie TK potwierdzony wymóg zachowania co najmniej miesięcznej *vacatio legis* (zob. np. wyrok TK z 8 stycznia 2009 r., sygn. P 6/07). Jak stwierdzono w wyroku TK z 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04: „Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego – o czym już wspomniano wcześniej – ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy zwiększaniu obciążeń daninowych należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy, co najmniej miesięczny okres do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami” (zob. również wyrok z 18 grudnia 2002 r., sygn. K 43/01, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 96). W odniesieniu do podatków rozliczanych w skali rocznej Trybunał Konstytucyjny zastrzył wymogi wynikające z odpowiedniej *vacatio legis*, przyjmując, że ewentualne zmiany w zakresie takiego podatku „powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego” (wyrok TK o sygn. K 13/01 oraz orzeczenie o sygn. K 28/95). Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu do zmian w zakresie prawa podatkowego (daninowego) wymaga zatem konsekwentnie spełnienia standardu miesięcznej *vacatio legis* (w stosunku do podatków rozliczanych w skali rocznej dodatkowo rozpoczynającej się przed końcem roku rozliczeniowego).

Wnioskodawca zarzuca ustawie zmieniającej z 2011 r., a w zasadzie jej art. 2, naruszenie odpowiedniej *vacatio legis*, twierdzi bowiem, że kwestionowana ustawa powinna być uchwalona i ogłoszona na co najmniej jeden miesiąc przed końcem poprzedniego roku kalendarzowego.

Powyższy zarzut można by podzielić jedynie wtedy, gdyby podwyższona ustawą zmieniającą z 2011 r. składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika była daniną publiczną rozliczaną w skali rocznej (podobnie jak np. podatek dochodowy od osób fizycznych). Trybunał Konstytucyjny wykazał już, że składka na ubezpieczenie rentowe jest opłacana i rozliczana miesięcznie, nie nosi więc cech daniny rozliczanej w cyklu rocznym. Stąd też nie ma do niej zastosowania zaostrzony wymóg, nakazujący nie tylko, aby zmiany prawne poprzedzał okres co najmniej jednego miesiąca *vacatio legis*, ale aby okres ten przypadał przed końcem roku kalendarzowego – podatkowego.

Nie ulega jednak wątpliwości, że podwyższenie składki na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika, wprowadzone ustawą zmieniającą z 2011 r., winno podlegać konstytucyjnej ocenie z perspektywy dochowania odpowiedniej *vacatio legis* dla zmian w zakresie prawa daninowego, jako szczególnego wymogu proceduralnego wynikającego z zasady bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa – art. 2 Konstytucji.

Legislacja daninowa (podatkowa) zawsze podlegać musi starannej ocenie z punktu widzenia dochowania przez ustawodawcę proceduralnych wymagań. Nie należy bowiem tracić z pola widzenia, że jej efekty dla podmiotów obciążonych daninami publicznymi przybierają konkretny wymiar finansowy i najczęściej łączą się z uszczupleniem dochodów.

Stąd też tak istotna jest pewność prawa zapewniająca jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiające decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jak stwierdzono w wyroku TK o sygn. K 13/01: „Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny”. Przy zmianie prawa prawodawca narusza wskazane wartości wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, ponieważ w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, a więc przede wszystkim, gdy nie zachował odpowiedniej przy zmianie prawa daninowego – co najmniej miesięcznej – *vacatio legis*.

Wnioskodawca zarzuca ustawie zmieniającej z 2011 r., że w sposób nagły i zaskakujący – bez odpowiedniej *vacatio legis* – podwyższyła wysokość składki rentowej w części opłacanej przez płatnika (z reguły pracodawcę).

Ustawa zmieniająca z 2011 r. została ogłoszona w Dzienniku Ustaw z 30 grudnia 2011 r. Z kolei kwestionowany art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. stanowił, że wchodzi ona w życie 1 lutego 2012 r. Łatwo zatem obliczyć, że okres *vacatio legis* ustawy zmieniającej z 2011 r. wyniósł 32 dni. Długość tzw. spoczywania ustawy przekroczyła zatem nieznacznie wymiar jednego miesiąca. *Prima facie* ustawa zmieniająca z 2011 r. wypełniła zatem standard w odniesieniu do nowelizacji prawa daninowego (podatkowego), a mianowicie, między ogłoszeniem ustawy w Dzienniku Ustaw a jej wejściem w życie upłynął dystans czasowy w wymiarze co najmniej jednego miesiąca – odpowiednia, co najmniej miesięczna *vacatio legis*.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się jednak, że ocena, czy w konkretnym wypadku długość *vacatio legis* jest odpowiednia, jest uzależniona od całokształtu okoliczności, w szczególności zaś od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, wiąże się tym samym wymóg odpowiedniości

vacatio legis z potrzebą zagwarantowania adresatom norm prawnych możliwości pokierowania swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowych regulacji (zob. np. wyroki z: 15 lipca 2009 r., sygn. K 64/07; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09 oraz 8 maja 2012 r.). Instytucja „spoczywania ustawy” zapewnić ma bowiem odpowiedni czas na zaznajomienie się z nowymi przepisami oraz na dostosowanie się do wymagań, jakie niosą ze sobą nowe regulacje (zob. wyroki TK z: 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01 i 16 czerwca 1999 r., sygn. P 4/98).

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że płatnicy składek na ubezpieczenie rentowe mieli zagwarantowany 32-dniowy okres na zapoznanie się i dostosowanie się do regulacji przewidzianej w ustawie zmieniającej z 2011 r. A zatem czas spoczywania ustawy wystarczający dla wprowadzania zmian w odniesieniu do prawa daninowego – ze względu na przedmiot regulacji.

Co więcej, z całokształtu okoliczności towarzyszących uchwaleniu ustawy zmieniającej z 2011 r. wynika, że jej adresaci nie tylko nie zostali zaskoczeni co do przedmiotu i treści nowych unormowań, ale mieli także w praktyce dłuższy czas na dostosowanie się do nowej regulacji ze względu na przyjęty system rozliczania i opłacania składek na ubezpieczenia rentowe.

Należy po pierwsze, przypomnieć, że podwyższenie wysokości składki rentowej w części finansowanej przez płatnika zostało zapowiedziane już w *exposé* Prezesa Rady Ministrów ogłoszonym 18 listopada 2011 r., w związku z wieloletnim deficytem Funduszu Ubezpieczeń Społecznych – funduszu rentowego. Po drugie zaś, podwyższenie składki na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika (które weszło w życie 1 lutego 2012 r.) w praktyce miało zastosowanie dopiero w marcu 2012 r. Zgodnie bowiem z art. 47 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych składki za dany miesiąc są opłacane nie później niż: 1) do 10 dnia następnego miesiąca – dla osób fizycznych opłacających składkę wyłącznie za siebie; 2) do 5 dnia następnego miesiąca – dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; 3) do 15 dnia następnego miesiąca – dla pozostałych płatników.

Nie ulega zatem wątpliwości, że płatnicy składek na ubezpieczenie rentowe mieli możliwość zapoznania się z regulacją przewidzianą w ustawie zmieniającej z 2011 r., a także w praktyce dłuższy, bo trwający nawet do marca 2012 r., okres na dostosowanie się do nowych warunków, niż wynikający tylko z 32-dniowej *vacatio legis*. Co oczywiste, podwyższenie o 2% składki rentowej w części opłacanej przez płatnika – najczęściej pracodawcę pociągnęło za sobą także podwyższenie kosztów pracy. Nie sposób jednak uznać, że podwyższenie składki rentowej, jako jednego z wielu czynników mających wpływ na decyzje gospodarcze, w tym dotyczące zatrudnienia pracowników – uniemożliwiło płatnikom składek rentowych zaadaptowanie się do nowych warunków i udaremniło racjonalne rozporządzanie swoimi interesami w ogólności.

Trybunał Konstytucyjny uznaje za konieczne jeszcze raz w tym miejscu podkreślić, że możliwości adaptacyjne adresata zmienionej regulacji prawnej podlegają szczególnej ochronie z perspektyw zasady ochrony interesów w toku oraz zakazu zmian w prawie daninowym w odniesieniu do danin rozliczanych w skali rocznej. Jak wykazano wyżej, ze względu na brak cech daniny publicznej rozliczanej w skali rocznej, a także wymaganych kryteriów określających interesy w toku, standardy te nie odnoszą się do podwyższenia składki rentowej w części opłacanej przez płatnika, przewidzianego w ustawie zmieniającej z 2011 r.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się natomiast, że na ocenę dochowania odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu zmian w zakresie prawa podatkowego istotny wpływ ma wyważenie różnych wartości, w tym przede wszystkim uwzględnienie ważnego interesu publicznego, rozumianego jako dobro wspólne (zob. np.

wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6). Ważny interes publiczny przejawia się często w ochronie stabilności finansów państwa, w szczególności zaś w konieczności zachowania równowagi budżetowej państwa, nie może być jednak postrzegany wyłącznie jednopłaszczyznowo, a mianowicie w kategoriach ochrony interesów fiskalnych państwa. Ochrona bezpieczeństwa finansowego państwa służy bowiem dobru wspólnemu i umożliwia urzeczywistnianie zasady sprawiedliwości społecznej. Stąd też ważny interes publiczny jest w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego często utożsamiany z ważnym interesem społecznym (por. np. wyrok z 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8). Zatem za skróceniem wymaganego okresu *vacatio legis* przemawiać mogą ważny interes publiczny czy też ważne względy społeczne, mające podstawy w wartościach konstytucyjnych (por. np. wyroki z 16 czerwca 1999 r., sygn. P 4/98 oraz 17 listopada 2003 r., sygn. K 32/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 93). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie uznawał, że nakaz odpowiedniej *vacatio legis* nie ma charakteru absolutnego, a ustawodawca może wręcz z niego zrezygnować, jeżeli przemawia za tym właśnie ważny interes publiczny czy też społeczny (zob. np. wyroki z 1 czerwca 2004 r., sygn. U 2/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 54 oraz z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09).

Trybunał Konstytucyjny pragnie zatem zauważyć, że w rozpoznawanej sprawie ustawodawca dokonywał zmian w zakresie wysokości składki na ubezpieczenie rentowe w sytuacji długotrwałego deficytu funduszu rentowego, ale także w stanie finansowym państwa wymagającym szybkich i skutecznych decyzji zmierzających do zrównoważenia budżetu, w tym m.in. ograniczenia dotacji czy pożyczek przeznaczonych właśnie na finansowanie deficytu FUS. Nie należy jednak tracić z pola widzenia, że ochrona finansów publicznych w postaci ograniczenia deficytu funduszu rentowego służyć miała w szczególności zagwarantowaniu realizacji prawa do zabezpieczeń społecznych – społecznego ubezpieczenia rentowego. Nie ulega zatem wątpliwości, że w sytuacji uzasadnionej wskazanym ważnym interesem społecznym, powiązanim z zachowaniem równowagi budżetowej państwa, ustawodawcy przysługiwał większy margines swobody regulacyjnej także w odniesieniu do długości okresu dostosowawczego (zob. np. wyrok TK o sygn. Kp 6/09).

Uwzględniając całokształt wskazanych okoliczności, Trybunał Konstytucyjny uznaje, że przewidziana przez ustawodawcę 32-dniowa *vacatio legis* w odniesieniu do przepisów ustawy zmieniającej z 2011 r. spełnia konstytucyjne wymaganie „odpowiedniości” okresu dostosowawczego w odniesieniu do zmian w zakresie prawa daninowego.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji także w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*.

Trybunał Konstytucyjny uznał tym samym, że art. 2 ustawy zmieniającej z 2011 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Ze względu na wskazane okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne
sędzi TK Marii Gintowt-Jankowicz
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale

Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 15 lipca 2013 r. o sygn. K 7/12.

Uważam, że ustawa z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 291, poz. 1706; dalej: zaskarżona ustawa) nie mogła być procedowana w pilnym trybie ustawodawczym, a zatem jest niezgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji. Konstytucja nie zezwala na nakładanie w trybie pilnym podatków i innych danin publicznych.

I. Rozpoznając wniosek, w którym postawiono zarzut naruszenia procedury ustawodawczej, Trybunał powinien być świadomy faktu, że parlament jest miejscem procedur. Legislaturę niemal od zawsze utożsamia się z procedurami, które mają zapewnić nie tylko podjęcie konkretnej decyzji, ale również jej właściwe oprzyrządowanie proceduralne, często stanowiące wartość *per se* (zob. J. Szymanek, *Modus operandi decydowania parlamentarnego*, [w:] *Państwo prawa, parlamentaryzm, sądownictwo konstytucyjne*, red. A. Jamróz, Białystok 2012, s. 287). Właściwie ukształtowane procedury sprzyjają efektywności, transparentności, a nade wszystko jakości podejmowanych rozstrzygnięć. Zarazem w demokratycznym państwie prawnym konieczne jest nie tylko ukształtowanie procedur, lecz także ich przestrzeganie, co jest podstawowym obowiązkiem organów władzy publicznej (art. 7 Konstytucji). Z tych względów rozpatrywanie zarzutu naruszenia procedury ustawodawczej wymaga szczególnej staranności, zwłaszcza gdy – tak jak w niniejszej sprawie – zarzut ten dotyczy naruszenia normy postępowania o randze konstytucyjnej.

II. Przed ustosunkowaniem się do *meritum* rozstrzygnięcia Trybunału nie mogę przejść obojętnie wobec tego, że wydany wyrok sugeruje, iż pilny tryb ustawodawczy jest w istocie rozwiązaniem równoległym czy też równorzędnym do trybu zwykłego. Trybunał uznał, że tryb ten realizuje standardy demokratycznego ustawodawstwa, a ponadto racjonalizuje proces legislacyjny. Gdyby takie stanowisko oddawało obowiązujący stan prawny, pozostałoby tylko zadać pytanie: W jakim celu w Konstytucji przewidziano zwykły tryb ustawodawczy, skoro tryb pilny realizuje te same demokratyczne standardy, a na dodatek jest szybszy i bardziej racjonalny? Nie ulega wątpliwości, że w Konstytucji odmiennie określono rolę i uwarunkowania trybu pilnego.

Należy podkreślić, że od chwili konstytucjonalizacji trybu pilnego (art. 16 „małej konstytucji” z 1992 r.) w orzecznictwie Trybunału oraz literaturze zgodnie wskazuje się, że stanowi on rozwiązanie wyjątkowe – motywowane względami szybkości, odstępstwo od trybu zwykłego (zob. orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1; L. Garlicki, Uwagi do art. 123 Konstytucji, [w:] L. Garlicki red., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*, t. 2, Warszawa 2001, s. 1-6; J. Jaskiernia, *Zasady demokratycznego państwa prawnego w sejmowym postępowaniu ustawodawczym*, Warszawa 1999, s. 179; Z. Czeszejko-Sochacki, *Prawo parlamentarne w Polsce*, Warszawa 1997, s. 235; W. Odrowąż-Sypniewski, *Tryb pilny w świetle przepisów Małej Konstytucji i Regulaminu Sejmu*, „Przegląd Sejmowy” nr 2/1996, s. 52).

Znamienne jest, że art. 123 Konstytucji w pierwszej kolejności (ust. 1) eksponuje ściśle określone warunki skorzystania z trybu pilnego, a dopiero następnie (ust. 2 i 3) wskazuje na odrębności między trybem pilnym a zwykłym. Konstytucja zastrzega, że w trybie pilnym procedowany może być wyłącznie projekt uchwalony przez Radę Ministrów i tylko Rada Ministrów może zdecydować o uznaniu projektu za pilny. Regulacja ta świadczy o wyjątkowym charakterze trybu pilnego, również w tym znaczeniu, że ma on charakter „zewnętrzny” wobec zwykłego trybu ustawodawczego. Zainicjowanie trybu pilnego pozostaje w wyłącznej gestii organu władzy wykonawczej, którego decyzja wiąże

legislaturę. Zarazem norma rangi konstytucyjnej określa najistotniejsze materie, szczególnie ważne z punktu widzenia zasad demokracji i demokratyzmu procesu legislacyjnego, które ustrojodawca wyłączył z trybu pilnego, a ściśle rzecz biorąc, zastrzegł dla trybu zwykłego (art. 123 ust. 1 *in fine*). Należą do nich projekty: ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustroj i właściwość władz publicznych, a także kodeksów. Konstytucja nie pozostawia wątpliwości, że w trybie pilnym uchwalane nie mogą być również projekty ustaw o zmianie Konstytucji (art. 235) oraz projekt ustawy budżetowej (art. 221-226).

Z postanowień Konstytucji oraz regulaminów parlamentarnych wynika, że tryb pilny zakłada nie tylko znaczne przyspieszenie, lecz także uproszczenie procedury ustawodawczej. Art. 123 ust. 3 Konstytucji skracza termin rozpatrzenia przez Senat ustawy, której projekt został uznany za pilny (z 30 do 14 dni) oraz termin podpisania tej ustawy przez Prezydenta (z 21 do 7 dni). Art. 123 ust. 2 Konstytucji nakazuje określenie pozostałych odrębności w regulaminach Sejmu i Senatu. Odrębności te są istotne, albowiem w regulaminie Sejmu (uchwała Sejmu RP z 30 lipca 1992 r., M.P. 2012, poz. 32, ze zm.) przewidziano m.in., że: doręczenie projektu ustawy pilnej posłom może być zastąpione informacją o wyłożeniu druku do odbioru w Kancelarii Sejmu (art. 72 ust. 2); Marszałek Sejmu może zadecydować o przeprowadzeniu pierwszego czytania projektu bez zachowania 7-dniowego terminu od doręczenia (art. 73 ust. 1); Marszałek, kierując projekt do komisji, może ustalić nie dłuższy niż 30-dniowy termin przedstawienia sprawozdania (art. 73 ust. 2); w drugim czytaniu Marszałek odmawia poddania pod głosowanie poprawki, która uprzednio nie była przedstawiona komisji w formie pisemnej (art. 76 ust. 3).

W związku z powyższym tryb pilny nieuchronnie wiąże się z niebezpieczeństwem takiej organizacji prac parlamentu, która uchybia jakości tworzonego prawa. Nadanie przez Radę Ministrów klauzuli pilności projektowi ustawy powoduje istotne ograniczenie debaty parlamentarnej, uprawnień indywidualnych posłów i mniejszości parlamentarnych, konsultacji społecznych, prac eksperckich oraz możliwości reakcji przez opinię publiczną. W trybie pilnym decyzje zapadają pod presją czasu, a nie w wyniku merytorycznych argumentów. Słusznie stwierdził Trybunał w orzeczeniu z 9 stycznia 1996 r. o sygn. K 18/95, że urzeczywistnieniu dyrektyw demokratycznego stanowienia prawa najlepiej służy zwykły tryb ustawodawczy. Należy podkreślić, że dyrektywy te nie wyczerpują się w przegłosowaniu projektu ustawy większością głosów. Stanowienie prawa powinno odbywać się w sposób pozwalający na dostateczne rozważenie zgłaszanych propozycji, wzięcie pod uwagę i skonfrontowanie różnych racji i argumentów. Zważywszy na te wartości, ustrojodawca zastrzegł dla trybu zwykłego najistotniejsze materie, a trybowi pilnemu nadał charakter wyjątkowy, co ma istotne znaczenie w kontekście rozpatrywanej sprawy.

III. Przedstawiony Trybunałowi problem konstytucyjny sprowadzał się do rozstrzygnięcia wątpliwości, czy pojęcie „ustawy podatkowe” z art. 123 ust. 1 Konstytucji należy interpretować jako obejmujące wyłącznie najściślej rozumiane podatki, czy jako dotyczące danin publicznych w ich konstytucyjnym rozumieniu (art. 217 Konstytucji). Rozstrzygając tę wątpliwość, Trybunał przychylił się do pierwszego – zawężającego rozumienia pojęcia „ustawy podatkowe”. W zasadzie jedyny argument na poparcie stanowiska Trybunału wynika z porównania terminologii, którą ustrojodawca posłużył się w art. 123 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Nad wyraz rozbudowane uzasadnienie wyroku w istocie ogranicza się do stwierdzenia, że skoro art. 217 wymaga nakładania w drodze ustawy „podatków, innych danin publicznych”, a art. 123 ust. 1 wyłącza z trybu pilnego (zastrzega dla trybu zwykłego) „ustawy podatkowe”, to ustrojodawca świadomie

zrezygnował z zastrzeżenia dla trybu zwykłego ustaw dotyczących innych niż podatki danin publicznych. Przyjmując to założenie, Trybunał stwierdził, że zaskarżona ustawa, która podniosła składkę na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika, mogła być procedowana w pilnym trybie ustawodawczym, albowiem dotyczy innej niż podatek daniny publicznej.

Stanowiska Trybunału nie sposób podzielić. Trybunał niesłusznie zbagatelizował lub zignorował szereg istotnych argumentów podnoszonych w trakcie postępowania konstytucyjnego, które jednoznacznie wskazują, że „ustawy podatkowe” z art. 123 ust. 1 Konstytucji obejmują podatki i inne daniny publiczne w ich konstytucyjnym rozumieniu.

1. Podzielam pogląd Trybunału, że art. 123 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w jakim zastrzega dla trybu zwykłego „ustawy podatkowe”, nie może być odczytywany w oderwaniu od art. 217 Konstytucji. Jednakże nie jest tak tylko dlatego – na czym w istocie poprzestał Trybunał – że w obu przepisach pojawia się słowo „podatek”. W mojej ocenie, w rozpatrywanej sprawie nie pojawiały się żadne nowe okoliczności, które mogłyby uzasadnić przełamanie dotychczasowego konsekwentnego stanowiska Trybunału, że art. 217 Konstytucji – jako jedyny rozwijający szczególną problematykę władztwa daninowego państwa – powinien być podstawą tłumaczenia pozostałych przepisów Konstytucji dotyczących tej materii. W wyroku z 9 listopada 1999 r. o sygn. K 28/98 (OTK ZU nr 7/1999, poz. 156) Trybunał trafnie stwierdził, że „treść ustaw podatkowych jest określona w przepisach konstytucyjnych (art. 217 konstytucji)”, dodając, że pojęciu „ustawy podatkowej” z art. 123 należy „oczywiście przydać szerszy zakres” od definicji tego pojęcia określonej w ordynacji podatkowej. Również w literaturze wyraźnie przeważa pogląd, że pojęcie „ustawy podatkowe” zostało rozwinięte w art. 217 Konstytucji, który określa jego „minimalną treść” (tak m.in. L. Garlicki, *Konstytucja...*, s. 6).

2. Powiązanie art. 123 ust. 1 z art. 217 Konstytucji jest uzasadnione również z tego powodu, że przepisy te pełnią między innymi gwarancyjną funkcję. Art. 217 określa formalne ograniczenia zasady władztwa daninowego państwa (art. 84 Konstytucji). Orzecznictwo Trybunału nie pozostawia wątpliwości, że art. 217 ustanawia konstytucyjny standard, a mianowicie: wszystkie istotne elementy nie tylko stosunku podatkowego, ale każdego stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie (zob. wyrok z 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59 oraz powołane tam orzecznictwo). Gwarancyjne *ratio* ma również art. 123 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w jakim określa materie, które nie mogą być procedowane w trybie pilnym, w tym „ustawy podatkowe”. Zastrzeżenie dla trybu zwykłego „ustaw podatkowych” ma na celu respektowanie reguł rzetelnej legislacji daninowej, dzięki którym dochodzi do efektywnej realizacji takich wartości, jak zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa daninowego (zob. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 42). W konsekwencji nie znajduję argumentów na poparcie stanowiska Trybunału, że w ramach kategorii danin publicznych – których nakładanie wymaga spełnienia tych samych konstytucyjnych wymagań formalnych – gwarancje rzetelnego (rozważnego) stanowienia prawa powinny objąć wyłącznie najściślej rozumiane podatki.

3. Nie jest przypadkiem, że art. 123 ust. 1 Konstytucji stawia „ustawy podatkowe” na pierwszym miejscu wśród materii zastrzeżonych dla trybu zwykłego. Jest to przecież jedyna z zastrzeżonych materii, która dotyczy bezpośrednio praw i obowiązków jednostek. Nie ulega wątpliwości, że ponoszenie świadczeń publicznych stanowi obecnie najbardziej realny i dotkliwy z przewidzianych w Konstytucji obowiązków obywateli. W społecznym odczuciu podatki i inne daniny publiczne nie różnią się. W każdym wypadku mamy do

czynienia z przymusowym obowiązkiem przekazania podmiotowi publicznemu części mienia. W konsekwencji w prawie daninowym szczególnie ważne są gwarancje poszanowania praw jednostek i innych podmiotów obrotu gospodarczego, tym bardziej że ustawodawca ma dużą swobodę nakładania danin publicznych. Z uwagi na zagrożenia wynikające z tej swobody, Trybunał dotychczas stawiał ustawodawcy dalej idące wymagania formalne w związku z nakładaniem wszelkich danin publicznych, niż wynikałoby to z literalnego brzmienia art. 217 Konstytucji. A zatem nie sposób zrozumieć, dlaczego w niniejszej sprawie Trybunał, który zazwyczaj z pełną konsekwencją chroni prawa człowieka, postąpił odmiennie, akceptując pochopne i pośpieszne nakładanie na jednostki innych niż podatki danin publicznych.

4. Trybunał nie powinien był poprzestać na wykładni językowej art. 123 ust. 1 w związku z art. 217 Konstytucji. Wykładnia ta nie mogła dać jednoznacznych rezultatów, albowiem przepisy Konstytucji dotyczące władztwa daninowego (art. 84, art. 123 ust. 1, art. 168 i art. 217) posługują się zróżnicowaną i nieskorelowaną terminologią (odpowiednio: „ciężary i świadczenia publiczne, w tym podatki”, „ustawy podatkowe”, „podatki i opłaty lokalne”, „podatki, inne daniny publiczne”). Zarazem w każdym z tych przepisów pojawia się określenie „podatek”, które zajmuje centralne miejsce wśród świadczeń (danin) publicznych. Podatek jest tradycyjnym – najlepiej znanym rodzajem daniny publicznej, a tym samym symbolizuje wszelkie obciążania obywateli o charakterze fiskalnym. A zatem reguły wykładni językowej nie wykluczają również właściwego, w mojej ocenie, rozumienia pojęcia „ustawy podatkowe” z art. 123 ust. 1 Konstytucji jako dotyczącego wszelkich danin publicznych w ich konstytucyjnym znaczeniu.

5. Także wykładnia historyczna nie potwierdza tezy Trybunału, że ustrojodawca w sposób przemyślany zróżnicował terminologię, którą posługuje się w art. 123 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Nie ulega wątpliwości, że językowe brzmienie przewidzianych w art. 123 ust. 1 wyłączeń z trybu pilnego powstało w oderwaniu od redakcji art. 217 Konstytucji. W polskim prawie parlamentarnym określenie „ustawy podatkowe” swoją genezę wywodzi z art. 34 ust. 1 regulaminu Sejmu (w brzmieniu pierwotnym), który wskazywał, jakie projekty ustaw nie mogą być rozpatrywane w pierwszym czytaniu na posiedzeniu komisji, a zatem są zastrzeżone do rozpatrywania na posiedzeniu Sejmu (zob. obecnie art. 37 ust. 2 regulaminu Sejmu). Przepis ten stanowił inspirację dla określenia materii wyłączonych z trybu pilnego (a zatem zastrzeżonych dla trybu zwykłego), które w 1995 r. dodano do art. 16 ust. 1 „małej konstytucji” (Dz. U. z 1995 r. Nr 38, poz. 184). Zaliczono do nich właśnie „ustawy podatkowe”. Z kolei regulacja trybu pilnego przewidziana w znowelizowanej „małej konstytucji” stanowiła wzór dla twórców obowiązującej Konstytucji. Z tego właśnie powodu art. 123 ust. 1 Konstytucji posługuje się pojęciem „ustawy podatkowe”, a nie żadnym innym (np. „ustawy daninowe”).

6. Nawet niezależnie od powyższego Trybunał powinien był stwierdzić, że pojęcia „ustawy podatkowe” nie można wyklądać zawężająco, albowiem wynika to z konstytucyjnej regulacji trybu pilnego, jako rozwiązania wyjątkowego (zob. pkt II powyżej). W dotychczasowym orzecnictwie Trybunał nie pozostawiał wątpliwości, że skoro tryb pilny jest rozwiązaniem wyjątkowym, to przepisy stanowiące podstawę jego zastosowania – zgodnie z regułą *exceptiones non sunt extendendae* – należy wyklądać ściśle. Zadeklarował to również Trybunał w wydanym wyroku, cytując orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r. o sygn. K 18/95. W orzeczeniu tym słusznie stwierdzono: „restrykcyjne interpretowanie i stosowanie w takich wypadkach odnośnych przepisów rangi konstytucyjnej, przeciwstawiające się swego rodzaju ustawodawczemu «działaniu na skróty», trzeba traktować nie tylko jako gwarancję poszanowania kompetencji poszczególnych

uczestników procesu ustawodawczego i obowiązujących procedur jako takich, lecz także i przede wszystkim jako ważną gwarancję dla społeczeństwa w demokratycznym państwie prawnym – gwarancję stanowienia prawa ze szczególną rozważą, przy istnieniu i przestrzeganiu instytucjonalnych warunków wszechstronnego rozważenia zgłaszanych propozycji legislacyjnych zanim staną się one obowiązującym prawem”.

Niestety z przywołanego orzeczenia Trybunał nie wyciągnął żadnych wniosków. Albowiem Trybunał następnie uznał, że to wyłączenia z trybu pilnego powinny być interpretowane zawężająco, gdyż – zdaniem Trybunału – stanowią wyjątek od reguły – trybu pilnego (szczególnego). Rozumowanie to jest nie do przyjęcia. Oczywiście jest, że Konstytucja przede wszystkim (art. 118-122) przewiduje podstawowy (zwykły) tryb legislacyjny, który stanowi regułę. Następnie (art. 123) Konstytucja wyjątkowo dopuszcza stosowanie trybu pilnego – tzw. zewnętrznego, którego zainicjowanie zależy od Rady Ministrów. Ustanawiając tryb pilny, Konstytucja określa także najistotniejsze materie, zaliczając do nich „ustawy podatkowe”, które nie mogą być w tym trybie procedowane, a zatem są zastrzeżone dla trybu zwykłego. W konsekwencji to tryb pilny jest wyjątkiem, a nie materie z niego wyłączone, które zastrzeżone zostały dla reguły – trybu zwykłego. A zatem nie ma podstaw do zawężającego interpretowania materii zastrzeżonych dla trybu zwykłego (wyłączonych z trybu pilnego), gdyż nie stanowią one wyjątku (tak zgodnie twierdzą autorzy wielokrotnie powoływani przez Trybunał w wyroku: A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 173; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny ...*, s. 247-248; W. Odrowąż-Sypniewski, *Tryb pilny...*, s. 52). Tym bardziej że taka wykładnia niweczyłaby gwarancyjne *ratio* tej części art. 123 ust. 1 Konstytucji. Zarazem nie można tracić z pola widzenia, że przyjęta przez Trybunał zawężająca interpretacja zastrzeżonych dla trybu zwykłego „ustaw podatkowych” skutkuje niczym innym, jak rozszerzającą wykładnią przepisów o charakterze wyjątku – stanowiących podstawę zastosowania trybu pilnego, co nie jest dopuszczalne.

7. Uznanie przez Trybunał w pełnym składzie, że wyłączenie z trybu pilnego (zastrzeżenie dla trybu zwykłego) dotyczy tylko wąsko rozumianych, a zarazem niezdefiniowanych ściśle, ustaw podatkowych, będzie powodować poważne wątpliwości podczas rozstrzygania, czy określona danina spełnia cechy podatku, a zatem jest wyłączona z trybu pilnego, czy nie jest. Niejednokrotnie trudno odróżnić poszczególne rodzaje danin publicznych, gdyż mogą one mieć charakter mieszany (zob. A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa...* s. 172). Błędne zakwalifikowanie projektu ustawy przez Radę Ministrów i nadanie klauzuli pilności skutkować będzie – w razie zaskarżenia ustawy – uznaniem jej za niezgodną z Konstytucją. W takim wypadku orzeczenie Trybunału może powodować nie tylko negatywne skutki prawne, lecz także finansowe, w tym dla budżetu państwa.

Ponadto wydaje się, że coraz częściej nakładanie różnego rodzaju danin publicznych, w tym – rzecz jasna – podwyższanie ich wysokości, realizuje wyłącznie cel fiskalny, albowiem zastępuje podwyższanie tradycyjnie wyróżnianych podatków, co – jak łatwo się domyślić – spotkałoby się z o wiele większym sprzeciwem społecznym. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stawał przed problemem rozstrzygnięcia, czy określona danina publiczna, mimo szczególnej nazwy, nie ma w istocie charakteru podatkowego. Wyjściem z tego problemu na gruncie art. 217 Konstytucji okazało się – wspomniane powyżej – ustanowienie jednolitych wymagań formalnych stanowienia podatków i innych danin publicznych. Analogicznie przyjęte przeze mnie rozumienie „ustaw podatkowych” – jako dotyczących wszelkich danin publicznych w ich konstytucyjnym rozumieniu (art. 217) – nie tylko sprzyjałoby pewności stanowienia prawa, lecz także uniemożliwiałoby nakładanie w trybie pilnym danin publicznych, które mimo szczególnej konstrukcji prawnej w istocie mają wyłącznie fiskalny charakter.

IV. Trybunał Konstytucyjny uznał, że składka na ubezpieczenie rentowe pracowników w części finansowej przez płatnika (na ogół pracodawcę) nie ma charakteru podatkowego, albowiem charakteryzuje się celowym przeznaczeniem (wpłata do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych) oraz „pośrednią ekwiwalentnością (odpłatnością)”. Stanowisko to budzi poważne wątpliwości.

Po pierwsze, nie podzielam poglądu, że przeznaczenie należy do konstytutywnych („oczywistych”) cech podatku. Podatek z pewnością jest świadczeniem: 1) pieniężnym; 2) jednostronnie nakładanym przez związek publicznoprawny; 3) przymusowym; 4) bezzwrotnym; 5) nieodpłatnym. Ogólne przeznaczenie podatku, który zdaniem Trybunału musi stanowić bezpośredni dochód budżetu państwa lub samorządu terytorialnego, nie należy do jego oczywistych cech, tym bardziej że znane są podatki jednoznacznie przeznaczone na finansowanie określonych zadań (podatki celowe). Nie można również abstrahować od faktu, że każdego roku istotna część środków przeznaczanych na wypłacenie rent pochodzi ze środków budżetu państwa, które trafiają do funduszu rentowego pod postacią dotacji oraz pożyczek. Co więcej, w uzasadnieniu rządowego projektu zaskarżonej ustawy podkreślono, że podwyższenie składki rentowej jest „środkiem służącym ograniczeniu strukturalnego deficytu budżetu państwa” (zob. druk sejmowy z 16 grudnia 2011 r. nr 84/VII kadencja). Powyższe argumenty osłabiają walor poznawczy „przeznaczenia daniny” jako kryterium jej klasyfikacji. Uwypuklanie przez Trybunał tego kryterium stanowi przyzwolenie na nakładanie w trybie pilnym podatków na przykład pod postacią opłat celowych należnych wyodrębnionym tylko formalnie z budżetu państwa funduszom.

Po drugie, nie przekonuje mnie teza o „pośredniej ekwiwalentności (odpłatności)” składki rentowej, w każdym razie w części finansowanej przez płatnika. Jak wiadomo, płatnik składek (pracodawca) nie otrzymuje dla siebie żadnego ekwiwalentu z tytułu ich odprowadzania. Co więcej, nawet gdy pracodawca nie uiszcza składki rentowej, nie pozbawia to pracownika prawa do renty. Zakład Ubezpieczeń Społecznych nie prowadzi indywidualnego konta dla ubezpieczonych z tego tytułu, z którego wypłacana byłaby renta. Podstawą stosunku ubezpieczenia rentowego nie jest opłacanie składek, ale nawiązanie stosunku pracy. W przeciwieństwie do zreformowanego systemu emerytalnego ubezpieczenie rentowe jest oparte nie na zasadzie „zdefiniowanej składki”, ale „zdefiniowanego świadczenia”. Wysokość świadczenia rentowego nie zależy tylko od wysokości składek i okresu ich uiszczania, lecz także od innych czynników, w tym m.in. kwoty bazowej. W związku z powyższym nie ma wątpliwości, że dla pracodawców składka rentowa – tak jak najściślej rozumiane podatki – ma charakter wyłącznie fiskalny.

V. Pragnę również podnieść, że okoliczności uchwalenia zaskarżonej ustawy ilustrują bardzo daleko idące odstępstwa nawet od tych czasowych rygorów, które przewiduje się dla trybu pilnego w Konstytucji oraz w regulaminie Sejmu. Sejm przeprowadził trzy czytania i przyjął zaskarżoną ustawę w ciągu zaledwie dwóch dni. Następnego dnia ustawa została rozpatrzona przez Senat i przekazana do podpisania Prezydentowi. W konsekwencji trudno dyskutować z zarzutem, że taki sposób procedowania wykluczył nie tylko rzetelną, ale wszelką debatę parlamentarną. Zarazem przy uchwalaniu zaskarżonej ustawy maksymalnie ograniczono czas na konsultacje ze związkami zawodowymi oraz organizacjami pracodawców, co – zdaniem tych związków oraz organizacji – uniemożliwiło wypracowanie odpowiedniego rozwiązania na drodze porozumienia z partnerami społecznymi.

Tym samym w iście ekspresowym tempie uchwalono ustawę, która – mimo że nie ma złożonej treści – wywołuje istotne skutki finansowe, gospodarcze i w konsekwencji społeczne. Podwyższenie składki rentowej podniosło koszty pracy, co jest najbardziej

odczuwane przez małe podmioty gospodarcze, zatrudniające do kilku osób (które w Polsce stanowią zdecydowaną większość) oraz przez osoby prowadzące działalność gospodarczą na progu jej rentowności. Zaskarżona ustawa spowodowała konieczność ograniczenia zatrudnienia, a także przyczyniła się do zahamowania wzrostu wynagrodzeń. A zatem nie ulega wątpliwości, że decyzja w tak istotnej sprawie jak podniesienie składki rentowej powinna była zostać podjęta z odpowiednim namysłem, po przeprowadzeniu rzetelnej debaty, o którą apelowano w trakcie prac parlamentarnych oraz konsultacji.

W świetle przywołanych skutków podniesienia składki rentowej zastrzeżenia budzi także *vacatio legis* zaskarżonej ustawy – wynosząca 32 dni. Trybunał stwierdził, że była ona wystarczająca, podkreślając, że za szybkim wejściem w życie zaskarżonej ustawy przemawiał ważny interes publiczny i społeczny, przejawiający się w ochronie stabilności finansów państwa, w szczególności równowagi budżetowej. Argumentacji tej nie można podzielić. Deficyt funduszu rentowego jest zjawiskiem wieloletnim i dobrze znanym rządzącym, a nie nagłym i zaskakującym, które wymagałoby pośpiesznej ingerencji ustawodawczej. Należy podkreślić, że poszukiwanie oszczędności jest stałym obowiązkiem organów władzy publicznej, a powoływanie się na trudności budżetowe nie może stanowić usprawiedliwienia wszelkich działań tych organów, w szczególności nazbyt pochopnych i niezgodnych z obowiązującymi standardami.

VI. Reasumując, Trybunał Konstytucyjny nie uwzględnił gwarancyjnej roli konstytucyjnych ograniczeń trybu pilnego oraz zignorował przyczyny, ze względu na które w trybie pilnym nie powinny być nakładane ani podatki, ani inne daniny publiczne w ich konstytucyjnym rozumieniu. Wyrok Trybunału stanowi przyzwolenie na pośpieszne stanowienie przepisów dotyczących najpoważniejszych obowiązków jednostek i podmiotów gospodarczych, co trudno pogodzić z zasadami demokratycznego ustawodawstwa.

Z powyższych względów czułam się zobligowana do złożenia zdania odrębnego.

Zdanie odrębne
sędzi TK Teresy Liszcz
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) składam zdanie odrębne do wyżej wymienionego wyroku, w którym Trybunał Konstytucyjny uznał za zgodną z Konstytucją ustawę z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 291, poz. 1706; dalej: ustawa zmieniająca), podnoszącą wysokość części składki na ubezpieczenie rentowe (dalej: składki rentowej) finansowaną przez płatnika.

Nie zgadzam się z tym rozstrzygnięciem, uważam, że ustawa ta jest niezgodna z Konstytucją z powodu naruszenia procedury legislacyjnej, w której została przyjęta, polegającej na zastosowaniu – wbrew art. 123 Konstytucji – pilnego trybu ustawodawczego. Moim zdaniem oceniana ustawa należy bowiem do kategorii „ustaw podatkowych”, co do których art. 123 Konstytucji zabrania stosowania trybu pilnego.

UZASADNIENIE

1. Zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia tej sprawy ma pojęcie „ustawy podatkowej” w rozumieniu art. 123 Konstytucji. Nie zostało ono w niej zdefiniowane, jego definicja występuje natomiast w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: ordynacja). Według jej art. 3 pkt 1, ilekroć w ustawie jest mowa o ustawach podatkowych – rozumie się przez to „ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich”. Definicja ta nie jest jednak wiążąca na gruncie ustawy zasadniczej. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98 (OTK ZU nr 7/1999, poz. 156, s. 803) stwierdził, że dla konstruowania konstytucyjnego pojęcia „ustawy podatkowej” nie są miarodajne przepisy ustaw zwykłych. Trybunał stoi bowiem na stanowisku, że pojęcia konstytucyjne nie mogą być interpretowane przez pryzmat ustaw zwykłych. Treść normatywna tych pojęć powinna być ustalana z uwzględnieniem *rationis legis* danego postanowienia Konstytucji i jego konstytucyjnego kontekstu, chociaż zastane rozumienie określonych pojęć w poszczególnych dziedzinach ustawodawstwa i w doktrynie prawnej również ma pewne znaczenie. Z reguły pojęciom konstytucyjnym nadaje się znaczenie szersze aniżeli ich odpowiednikom w ustawodawstwie zwykłym. Interpretując pojęcie ustaw podatkowych, należy najpierw zastanowić się nad pojęciem podatku, które również nie jest w Konstytucji zdefiniowane (zgodnie z art. 3 pkt 3 ordynacji, przez podatki rozumie się również zaliczki na podatki, raty podatków i opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe).

Nie ulega wątpliwości, że o tym, jakie świadczenie jest podatkiem w rozumieniu Konstytucji, nie przesądza nazwanie go „podatkiem” albo inną nazwą – w szczególności „składką”. Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09 (OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59), wskazał, że „O tym, czy dane świadczenie jest podatkiem, opłatą publiczną czy też ma inną formę, przesądzają materialnoprawne cechy tego świadczenia, a nie nazwa nadana przez prawodawcę (kryterium formalne), ten bowiem nie zawsze trafnie klasyfikuje wprowadzaną przez siebie daninę”. Przywołał przy tym pogląd wyrażony w doktrynie, że ustawodawca niekiedy świadomie wprowadza podatek pod postacią opłaty – z uwagi na opór obywateli przed nowymi podatkami (por. C. Kosikowski, *Ustawa daninowa w świetle standardów konstytucyjnych*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 248).

Trybunał Konstytucyjny, w wyroku o sygn. P 9/09, zdefiniował podatek, jako „świadczenie pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne, ustalane jednostronnie przez organ publicznoprawny, stanowiące dochód publiczny (budżetu państwa lub samorządu)”. W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny sformułował również definicję daniny publicznej jako kategorii szerszej, obejmującej także (czy raczej przede wszystkim) podatki. Stwierdził, że „daniną jest: przymusowe, bezzwrotne, powszechne świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, stanowiące dochód państwa lub innego podmiotu publicznego, nakładane jednostronnie (władczo) przez organ publicznoprawny w celu zapewnienia utrzymania państwa (choć mogą mu towarzyszyć także inne cele, np. stymulacyjne, prewencyjne), które służy wypełnianiu zadań (funkcji) publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw”. Uwagę zwraca niezwykle bliskie podobieństwo obu tych definicji. Różnice (poza językowymi) dotyczą w zasadzie tylko dwóch elementów. W definicji podatku występuje cecha nieodpłatności, której brak w definicji daniny publicznej, ponadto zaś podatek stanowi dochód publiczny (budżetu

państwa albo samorządu), podczas gdy danina stanowi „dochód państwa lub innego podmiotu publicznego”.

Nie ulega wątpliwości, że składka rentowa jest daniną publiczną w rozumieniu art. 217 Konstytucji. Jest świadczeniem pieniężnym i przymusowym. Obowiązek jej opłacania – w części przez ubezpieczonego, w części przez płatnika – wynika z art. 16 ust. 1b ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585, ze zm.; dalej: ustawa systemowa). Należności z jej tytułu, zgodnie z art. 24 ust. 2 ustawy systemowej, podlegają ściągnięciu w trybie egzekucji administracyjnej lub sądowej. Nieprawidłowości w opłacaniu składki podlegają również sankcjom administracyjnym i karnym. Wysokość składki jest sztywno określona w ustawie i nie może być przedmiotem negocjacji. Składka jest też, oczywiście, świadczeniem bezzwrotnym. Stanowi dochód państwowego funduszu celowego, jakim jest Fundusz Ubezpieczeń Społecznych (dalej: FUS) i służy wypełnianiu zadania państwa określonego w art. 67 ust. 1 Konstytucji – zapewnienia obywatelom prawa do zabezpieczenia społecznego w razie niezdolności do pracy ze względu na chorobę lub inwalidztwo oraz po osiągnięciu wieku emerytalnego. To, że składka rentowa (i szerzej – każda składka ubezpieczeniowa) jest daniną publiczną, wynika, zresztą, wprost z art. 5 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, ze zm.). Potwierdził to również *expressis verbis* Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00 (OTK ZU nr 1/2001, poz. 4).

Pozostaje teraz odpowiedzieć na pytanie, czy jest to danina publiczna o materialno-prawnych cechach podatku, czy też nie. Trybunał Konstytucyjny w niniejszym wyroku uznał, że składka rentowa nie może być traktowana na gruncie Konstytucji jako podatek, ponieważ po pierwsze, jest świadczeniem ekwiwalentnym odpłatnym (wzajemnym, gdyż w zamian za składkę ubezpieczony, albo – po jego śmierci – członek rodziny, otrzymuje rentę), a po drugie – nie stanowi dochodu budżetu państwa ani budżetu samorządu terytorialnego, lecz jest to dochód FUS. Nie zgadzam się z tym stanowiskiem z następujących powodów. Składka, w części opłacanej przez płatnika (z reguły pracodawcę ubezpieczonego), a o nią chodzi w tej sprawie, nie jest – moim zdaniem – w żaden sposób w stosunku do płatnika odwzajemniona. Twierdzenie, które padło w czasie rozprawy ze strony przedstawiciela związkowego, jakoby świadczeniem wzajemnym za opłacenie tej składki było poczucie, także u płatnika, bezpieczeństwa socjalnego ubezpieczonego (pewność, że w razie niezdolności do pracy albo śmierci on lub jego rodzina otrzyma rentę), pozwalałoby uznać, że również np. podatek dochodowy jest świadczeniem wzajemnym, bo w zamian państwo zapewnia nam bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne, wymiar sprawiedliwości i inne „usługi publiczne”. Również z punktu widzenia ubezpieczonego, na dobro którego płatnik opłaca część składki rentowej, nie istnieje ścisła zależność pomiędzy opłaceniem składki a prawem do renty i jej wysokością. Prawo do renty jest uzależnione tylko od istnienia obowiązkowego tytułu ubezpieczenia oraz spełnienia przesłanek nabycia renty (niezdolność do pracy orzeczona we właściwym trybie i powstała – co do zasady – w okresie ubezpieczenia, oraz wymagany okres ubezpieczenia). Także wysokość renty, określona według zasady zdefiniowanego świadczenia (a nie zdefiniowanej składki, jak w wypadku „nowej” emerytury), nie zależy bezpośrednio od wysokości składki i jej rzeczywistego opłacenia. W ramach funduszu rentowego, stanowiącego część FUS, do którego trafia składka rentowa, Zakład Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS) nie prowadzi indywidualnych kont „rentowych”. Moim zdaniem, jest więc niewątpliwe, że składka rentowa, w każdym razie w części obciążającej płatnika, jest świadczeniem nieodpłatnym (nieekwiwalentnym).

Drugim powodem kwestionowania podatkowego charakteru składki rentowej przez Trybunał Konstytucyjny jest to, że nie stanowi ona dochodu budżetu państwa ani

budżetu samorządu terytorialnego. Rzeczywiście, składka nie zasila wprost żadnego z tych budżetów, lecz FUS – będący, w myśl art. 51 ust. 1 ustawy systemowej, państwowym funduszem celowym pozostającym w dyspozycji państwowej jednostki organizacyjnej, jaką jest ZUS, służący realizacji zadań z zakresu ubezpieczeń społecznych. Głównym źródłem dochodów FUS, oprócz składek na ubezpieczenie społeczne, stanowią dotacje z budżetu państwa, który jest gwarantem wypłaty świadczeń z (obowiązkowego) ubezpieczenia społecznego. Zwiększenie wpływów do FUS ze składki rentowej, w następstwie podniesienia jej wysokości zaskarżoną ustawą, oznacza „automatycznie” oszczędności budżetu państwa w postaci zmniejszenia dotacji dla FUS.

Ten sam cel państwo mogłoby osiągnąć, podwyższając odpowiednio, zamiast składki rentowej, np. podatek dochodowy CIT. Cel fiskalny podniesienia wysokości składki rentowej jest oczywisty. W uzasadnieniu rządowego projektu zaskarżonej ustawy zostało powiedziane wyraźnie, że jest ono konieczne ze względu na znaczny deficyt funduszu rentowego, który został spowodowany wcześniejszym zmniejszeniem stopy procentowej składki rentowej. „W tej sytuacji (...) podniesienie stopy procentowej składki na ubezpieczenie rentowe jest środkiem służącym ograniczeniu strukturalnego deficytu budżetu państwa, a w konsekwencji obniżeniu poziomu potrzeb pożyczkowych państwa i kosztów obsługi długu publicznego” (druk sejmowy nr 84/ VII kadencja). Fiskalna funkcja składki rentowej – z punktu widzenia państwa i obciążenia jej ciężarem finansowym płatników – sprawia, że w sensie ekonomicznym jest ona niewątpliwie podatkiem.

2. Powyższe ustalenia pozwalają, moim zdaniem, uznać, że składka rentowa jest podatkiem w materialnym tego słowa znaczeniu. Jednak stwierdzenie takiego jej charakteru nie jest konieczne do tego, aby dotyczącą jej ustawę zaliczyć do ustaw podatkowych w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji. Do tego wystarczy oczywiście konstatacja, że składka rentowa jest daniną publiczną (co najmniej bardzo zbliżoną charakterem do podatku *sensu stricto*).

Oparciem dla tego stanowiska jest treść art. 217 Konstytucji, który jednakowo traktuje „podatki i inne daniny publiczne”, zastrzegając, że ich nakładanie, określanie podmiotów i przedmiotu opodatkowania (zobowiązania daninowego) i stawek „podatkowych”, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków (zobowiązań daninowych) może nastąpić tylko w drodze ustawy.

Na tle art. 217 Konstytucji w doktrynie prawa konstytucyjnego przyjmuje się, że „jako ustawy podatkowe”, rozumieć należy co najmniej „ustawy, które nakładają podatki (a także inne daniny publiczne) oraz określają podmioty opodatkowania, stawki podatkowe, a także określają zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od opodatkowania” (L. Garlicki, uwagi do art. 123, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, red. L. Garlicki, Warszawa 2001, s. 6; W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] tamże, t. 4, Warszawa 2005, s. 18).

Taka rozszerzająca interpretacja określenia „ustawy podatkowe” w art. 123 ust. 1 Konstytucji nie pozostaje bynajmniej w sprzeczności z regułą wykładniczą, zgodnie z którą wyjątków nie interpretuje się rozszerzająco. Wyjątkiem od zasady, którą jest stosowanie do uchwalania ustaw „zwykłego” trybu ustawodawczego, uregulowanego w art. 119-122 Konstytucji, jest bowiem właśnie tryb pilny, przewidziany w art. 123 Konstytucji. Toteż określone w ust. 1 tego artykułu materie wyłączone spod procedowania w tym trybie, wśród nich ustawy podatkowe, stanowią w istocie powrót do zasady – czyli trybu zwykłego, a więc nie dotyczą ich reguła *exceptiones non sunt extendendae*.

Zatem zaskarżona ustawa, podnosząca wysokość składki rentowej, jako „ustawa podatkowa” powinna zostać uchwalona w zwykłym trybie ustawodawczym, a nie w trybie pilnym, w jakim faktycznie została przyjęta.

3. Art. 123 Konstytucji, upoważniając Radę Ministrów do uznania jej projektu ustawy za pilny, co oznacza stosowanie szczególnego, przyspieszonego postępowania ustawodawczego w sprawie takiej ustawy („trybu pilnego”), jednocześnie wyłącza możliwość nadania „klauszuli pilności” projektom enumeratywnie wskazanych kategorii ustaw (podatkowych, dotyczących wyboru Prezydenta RP, Sejmu i Senatu, organów samorządu terytorialnego, regulujących ustrój i właściwość władz publicznych, a także kodeksów). Jak widać, wyłączone z możliwości stosowania trybu pilnego zostały materie ustawowe o podstawowym znaczeniu dla funkcjonowania państwa, społeczeństwa i gospodarki, a na pierwszym miejscu wśród nich – podatki. Wynika to z wagi podatków i innych danin publicznych zarówno dla jednostki (obywatela) jak i dla państwa. Dla jednostki stanowią one obciążenie, które ma istotny wpływ na jego sytuację majątkową i na opłacalność prowadzonej działalności zarobkowej (gospodarczej), a dla państwa są podstawowym źródłem dochodów budżetowych, warunkujących finansowanie jego działalności.

Skala obciążenia, zwłaszcza podmiotów gospodarczych, daninami publicznymi ma ponadto ogromne znaczenie dla rozwoju gospodarczego i wielkości zatrudnienia. Waga i drażliwość polityczna tej materii sprawia, że zarówno w orzecznictwie TK, jak i w doktrynie prawnej utwierdziła się zasada, zgodnie z którą „Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest, oczywiście, ograniczona również nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego” (W. Sokolewicz, jw., s. 26 i n.; zob. też omówione tam orzecznictwo TK, a także wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Cechy podstawowe procedury legislacyjnej, szczególna rzetelność i staranność, nie są możliwe do zachowania w postępowaniu w sprawie projektu pilnego, które jest po pierwsze, pospieszne (sama Konstytucja skraca czas trwania postępowania w Senacie z 30 do 14 dni, a czas na podpisanie ustawy przez Prezydenta z 21 do 7 dni), a po drugie, utrudnia aktywny udział posłów i senatorów w tym postępowaniu. Pilny tryb postępowania uniemożliwia (chodzi o ograniczenia wynikające z regulaminów Sejmu oraz Senatu) też poważne konsultacje w sprawie projektu ustawy z partnerami społecznymi; w niniejszej sprawie w ogóle nie było takich konsultacji.

Z przedstawionych rozważań wynika, moim zdaniem, że ustawa zmieniająca jest, z powodu uchwalenia jej w trybie pilnym, niezgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji.

4. Zastosowanie niewłaściwego, sprzecznego z Konstytucją, trybu uchwalenia badanej ustawy jest kolejnym przejawem lekceważenia przez władzę ustawodawczą i rząd, jako podmiot wykonujący inicjatywę ustawodawczą, wymagań procedury legislacyjnej, oprócz takich często spotykanych uchybień w tym zakresie, jak skracanie do minimum *vacationis legis* i brak konsultacji lub niewłaściwe konsultacje projektów ustaw z uprawnionymi podmiotami, zmiana prawa wyborczego po rozpoczęciu procedury wyborczej, a także przeprowadzanie pierwszego czytania projektu ustawy na posiedzeniu komisji sejmowej, zamiast na posiedzeniu Sejmu. „Rozgrzeszanie” przez Trybunał tego rodzaju istotnych uchybień proceduralnych przy uchwalaniu zaskarżonych ustaw zachęca

wskazane organy do dalszego lekceważenia reguł demokratycznego procesu tworzenia prawa.

Tym razem Trybunał zignorował szczególnie poważne uchybienie, polegające na naruszeniu zakazu dotyczącego stosowania trybu ustawodawczego, wynikającego *expressis verbis* z samej Konstytucji, i to w niezwykle ważnej sprawie, dotyczącej określonego w art. 84 Konstytucji obowiązku ponoszenia świadczeń publicznych, odstępując przy tym od dotychczasowej linii swojego orzecznictwa. Dał tym samym niebezpieczny sygnał, zwłaszcza podmiotom gospodarczym, że mogą się spodziewać uchwalenia w dowolnym czasie, w sześciodniowej procedurze, kolejnego podatku nienazwanego podatkiem. Dlatego musiałam, odcinając się od tego rozstrzygnięcia, złożyć zdanie odrębne.

5. Muszę zaznaczyć przy tym, że najczęściej (sądzę, że również w tej sprawie) powodem powstrzymania się przez Trybunał przed orzeczeniem niekonstytucyjności aktu normatywnego z powodów proceduralnych jest obawa przed niekorzystnymi następstwami, niekiedy bardzo znacznymi, takiego orzeczenia dla kondycji finansów publicznych. Nie lekceważę tej obawy, często również ją podzielałam. Pragnę więc przy tej okazji zwrócić uwagę, że na gruncie obowiązującej Konstytucji, w szczególności jej art. 190 określającego skutki orzeczeń TK, Trybunał nie ma instrumentu prawnego, który pozwoliłby mu (w zgodzie z Konstytucją) orzec o niezgodności aktu normatywnego, jeśli są do tego podstawy (m.in. z powodu naruszenia procedury ustawodawczej), a jednocześnie, zapobiec szczególnie niebezpiecznym, poważnym następstwom takiego orzeczenia dla finansów publicznych, bądź funkcjonowania państwa w innym zakresie.

W odniesieniu do wyroków mających skutki finansowe dla budżetu takim instrumentem mógłby być *sui generis* stan wyższej konieczności gospodarczej, na który mógłby się powołać w szczególnych sytuacjach Trybunał.

Pragnę w związku z tym przywołać orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 11 lutego 1992 r., sygn. K 14/91 (OTK w 1992 r., cz. I, poz. 7), dotyczące ustawy z dnia 17 października 1991 r. o rewaloryzacji emerytur i rent, o zasadach ustalania emerytur i rent oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 450). Ustawa ta między innymi stworzyła podstawę likwidacji tzw. starych portfeli emerytalnych, co wiązało się ze zmniejszeniem części świadczeń, oraz zniosła tzw. dodatki branżowe do emerytur i rent, także w odniesieniu do osób, które już je otrzymywały.

Wnioskodawcy (10 podmiotów) zarzucili jej głównie naruszenie zasady ochrony praw nabytych i zasady lojalności państwa wobec obywateli. Trybunał wydał w tej sprawie rozstrzygnięcie, które gdyby zostało w całości wykonane, w ówczesnej kryzysowej sytuacji, doprowadziłoby budżet państwa do ruiny. Nie doszło do tego gdyż Sejm, który w owym czasie miał kompetencję zatwierdzania (bądź oddalania) orzeczeń TK, uchwałą z 6 maja 1992 r. odrzucił „najbardziej kosztowne” punkty orzeczenia.

Interesujące w tej sprawie, z punktu widzenia mojego zdania odrębnego, jest to, że uczestniczący w rozprawie w sprawie o sygn. K 14/91 przedstawiciele Sejmu i Prokuratora Generalnego wyrazili pogląd, że „ustawa uchwalona była faktycznie w sytuacji **stanu wyższej konieczności gospodarczej**, który powinien być brany pod uwagę przy ocenie jej zgodności z Konstytucją”.

Trybunał (po zauważeniu, że kwestia istnienia stanu wyższej konieczności gospodarczej w momencie uchwalania ustawy nie znalazła odzwierciedlenia w debacie parlamentarnej nad ustawą), stanął na stanowisku, że „stan wyższej konieczności gospodarczej nie może być podstawą rozstrzygnięcia zagadnienia konstytucyjności ustawy z następujących powodów: (...) gdyby przyjąć, że istniał stan wyższej konieczności gospodarczej, to Trybunał Konstytucyjny z faktu tego nie mógłby wyciągnąć

konsekwencji prawnych z braku do tego podstaw prawnych w Konstytucji. W konstytucyjnym państwie prawnym stan wyższej konieczności gospodarczej (nadzwyczajny stan gospodarczy) powinien mieć określone w ustawie zasadniczej państwa materialne przesłanki i tryb jego wprowadzenia”. Skądinąd w innym miejscu uzasadnienia tego wyroku Trybunał zdaje się zaprzeczać powyższym tezom, stwierdzając, że w warunkach kryzysu gospodarczego w państwie i złego stanu finansów ubezpieczeń społecznych „ustawodawca ma wręcz obowiązek podjąć odpowiednie kroki legislacyjne (...), gdy tylko jest to konieczne, i o **tylę kryzys gospodarki jest materia konstytycyjną**”.

Wydaje się, że na gruncie obowiązującej Konstytucji idei „stanu wyższej konieczności” gospodarczej można upatrywać w jej art. 216 ust. 5, który zakazuje zaciągania pożyczek lub udzielania gwarancji i potrąceń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczyłby 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto. Stan, w którym nastąpiło przekroczenie powyższego progu ostrożnościowego, ale także stan finansów publicznych realnie zagrażający jego przekroczeniu, może być, moim zdaniem, traktowany jako *sui generis* konstytucyjny stan wyższej konieczności gospodarczej.