

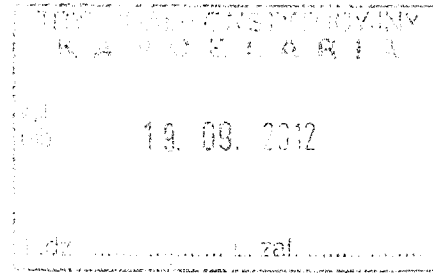


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, 18 września 2012 r.

Sygn. akt K 7/12

BAS-WPTK-354/12



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie wniosku grupy posłów z 1 lutego 2012 r. (sygn. akt K 7/12), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że:

- 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;
- 2) art. 2 ustawy powołanej w punkcie 1 **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

Zgodnie z *petitum* wniosku, grupa posłów (dalej także wnioskodawca) uczyniła przedmiotem zaskarżenia całą ustawę z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 291, poz. 1706, dalej: ustawa zmieniająca), w brzmieniu:

„Art. 1. W ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 16 ust. 1b otrzymuje brzmienie:

«1b. Składki na ubezpieczenia rentowe osób, o których mowa w ust. 1 i 1a, finansują z własnych środków, w wysokości 1,5% podstawy wymiaru ubezpieczeni i w wysokości 6,5% podstawy wymiaru płatnicy składek.»;

2) w art. 22 w ust. 1 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

«2) 8,00% podstawy wymiaru - na ubezpieczenia rentowe;».

Art. 2. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 lutego 2012 r.”.

Przedmiotem ustawy zmieniającej jest podwyższenie wysokości składki na ubezpieczenie rentowe ubezpieczonych, o których mowa w art. 16 ust. 1 i ust. 1a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585, dalej ustawa systemowa). Do wymienionych w tych ustępach kategorii ubezpieczonych zaliczają się: 1) pracownicy; 2) osoby wykonujące pracę nakładczą; 3) członkowie spółdzielni; 4) zleceniobiorcy; 5) posłowie i senatorowie; 6) stypendyści sportowi; 7) pobierający stypendium słuchacze Krajowej Szkoły Administracji Publicznej; 8) osoby wykonujące odpłatnie pracę, na podstawie skierowania do pracy, w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania; 9) osoby współpracujące ze zleceniobiorcami; 10) funkcjonariusze Służby Celnej; 11) osoby odbywające służbę zastępczą (ust. 1) oraz osoby pobierające świadczenie szkoleniowe po ustaniu zatrudnienia (ust. 1a).

Według stanu prawnego obowiązującego do 31 stycznia 2012 r. wysokość składki na ubezpieczenie rentowe wymienionych kategorii ubezpieczonych wynosiła 6,00 % podstawy wymiaru (art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy systemowej w brzmieniu obowiązującym do 31 stycznia 2012 r.), z czego 1,5 % podstawy wymiaru było finansowane przez ubezpieczonych z własnych środków, zaś 4,5 % podstawy wymiaru – przez płatników składek (art. 16 ust. 1b ustawy systemowej w brzmieniu obowiązującym do 31 stycznia 2012 r.).

W następstwie zmian wprowadzonych ustawą zmieniającą, które weszły w życie 1 lutego 2012 r. (por. art. 2 ustawy zmieniającej), łączna wysokość składki na ubezpieczenie rentowe wynosi obecnie 8% podstawy wymiaru, z czego 1,5% podstawy wymiaru jest finansowana przez ubezpieczonych, natomiast 6,5% podstawy wymiaru – przez płatników składek. Tym samym, ustawodawca podniósł wysokość składki o 2 punkty procentowe, przy czym jej wzrost obciążył wyłącznie płatników składek.

Trzeba zaznaczyć, że wysokość składki na ubezpieczenie rentowe podlegała – w okresie obowiązywania ustawy systemowej – zmianom. Pierwotnie ustawodawca przewidział składkę na te ubezpieczenie w wysokości 13% podstawy wymiaru (por. art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy systemowej w brzmieniu pierwotnym; składki te były finansowane w równych częściach przez ubezpieczonych i płatników składek – por. art. 16 ust. 1 ustawy systemowej w brzmieniu pierwotnym). W następstwie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 15 czerwca 2007 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 115, poz. 792) wysokość składki została obniżona do 10% podstawy wymiaru (od 1 lipca 2007 r. do 31 grudnia 2007 r.) oraz – finalnie – do 6% podstawy wymiaru (od 1 stycznia 2007 r.).

W następstwie obniżenia składki na ubezpieczenie rentowe w 2007 r. doszło do skokowego wzrostu deficytu Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, co przełożyło się odpowiednio na wzrost deficytu budżetu państwa. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej: „Zgodnie z szacunkami wynikającymi z projektu ustawy budżetowej na rok 2012 kwota deficytu w tym funduszu, w przypadku pozostawienia składki na dotychczasowym poziomie, oscylowałaby w granicach 17 mld zł. [...] 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 rentowego wpływami ze składek z niespełna

60 % do około 75 % w 2012 r., a w perspektywie wieloletniej powinna sprzyjać zbilansowaniu się wpływów i wydatków funduszu rentowego” (druk sejmowy nr 84/VII kad.). Wskazano także, iż: „zakładając, że inne warunki pozostają bez zmian, podniesienie stopy procentowej składki na ubezpieczenia rentowe jest środkiem służącym ograniczeniu strukturalnego deficytu budżetu państwa, a w konsekwencji obniżeniu poziomu potrzeb pożyczkowych państwa i kosztów obsługi długu publicznego” (*ibidem*).

Przedmiotowa ustawa została ogłoszona 30 grudnia 2011 r., zaś weszła w życie 1 lutego 2012 r.

II. Analiza formalnoprawna

Jako przedmiot kontroli wnioskodawca wskazał – w całości – ustawę zmieniającą.

Poddanie przez Trybunał Konstytucyjny kontroli zaskarżonego aktu normatywnego w całości jest zasadne w przypadku, gdy podniesione przez podmiot inicjujący postępowanie zarzuty dotyczą zgodności proceduralnej („dochowanie trybu wymaganego przepisami prawa do wydania aktu” – por. art. 42 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.). Taki zarzut wnioskodawca sformułował w pkt 1 *petitum* wniosku w związku z naruszeniem art. 123 ust. 1 Konstytucji, regulującego pilny tryb ustawodawczy.

Odmienny charakter mają natomiast zarzuty podniesione w pkt 2 *petitum* – wnioskodawca zakwestionował datę wejścia w życie ustawy zmieniającej z punktu widzenia zasad poprawnej legislacji, obejmujących zakaz dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego, naruszenie interesów w toku oraz naruszenie odpowiedniej *vacatio legis*. Wymienione zarzuty dotyczą *in merito* rozwiązań normatywnych przyjętych w skarżonym akcie, co jest sytuacją rodzajowo odmienną niż w przypadku pkt 1 *petitum* wniosku.

Wskazać należy, że jeżeli sformułowane zarzuty dotyczą kształtu przyjętych w danym akcie rozwiązań normatywnych (tzw. zgodność treściowa), wówczas przedmiot kontroli stanowią konkretne przepisy kontrolowanego aktu, nie zaś cały akt. Dlatego też, podnosząc zarzuty dotyczące zgodności treściowej (pkt 2 *petitum* wniosku), wnioskodawca zobowiązany jest skonkretyzować przedmiot zaskarżenia, poprzez wskazanie konkretnych jednostek redakcyjnych aktu normatywnego, które

wyrażają kwestionowane rozwiązania. Na ten aspekt zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny: „Wnioskodawca jest zatem zobowiązany zindywidualizować zarzut, co powinno polegać przede wszystkim na uzasadnieniu przyjętego przez wnioskodawcę twierdzenia, że konkretny akt normatywny (jego część) pozostaje w konkretnej relacji do wzorca kontroli. Zadaniem wnioskodawcy jest zatem dokładne wskazanie, jaką normę prawną (lub jej brak) kwestionuje i w których jednostkach redakcyjnych tekstu prawnego owa norma została wyrażona (lub powinna być wyrażona)” (wyrok TK z 8 listopada 2006 r., sygn. akt K 30/06).

Na tym tle należy dokonać oceny poprawności zarzutu sformułowanego w pkt 2 *petitum*. Jak wskazano, w przypadku zarzutów materialnoprawnych niedopuszczalne jest powoływanie jako wzorca kontroli całego aktu normatywnego (dotyczy to także sytuacji, jak w niniejszej sprawie, kiedy akt normatywny składa się zaledwie z dwóch artykułów). Treść zarzutów sformułowanych przez wnioskodawcę (niedochowanie odpowiedniej *vacatio legis*, wprowadzenie zmian w wysokości składki rentowej w trakcie trwania roku podatkowego oraz naruszenie interesów w toku) i towarzysząca im argumentacja pozwalają jednak uznać, że w istocie przedmiot kontroli stanowi art. 2 ustawy zmieniającej. Wymienione zarzuty pozostają immanentnie związane z datą wejścia w życie kwestionowanej ustawy zmieniającej, a więc regulacją zawartą w art. 2 ustawy zmieniającej. Żaden ze sformułowanych zarzutów nie odnosi się natomiast do podwyższenia wysokości składki na ubezpieczenie rentowe, a także jej części opłacanej przez płatników, a więc treści normowanych w art. 1 ustawy zmieniającej.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że w przypadku pkt 2 *petitum* wniosku i przywołanego tam wzorca kontroli adekwatny przedmiot kontroli stanowi art. 2 ustawy zmieniającej.

III. Naruszenie trybu ustawodawczego (art. 123 ust. 1 Konstytucji)

1. Zarzuty wnioskodawcy

Naruszenie art. 123 ust. 1 Konstytucji wnioskodawca powiązał z uznaniem projektu ustawy zmieniającej za projekt wniesiony w trybie pilnym.

W ocenie grupy posłów, projekt przedmiotowej ustawy stanowi projekt ustawy podatkowej w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji, co wyłączało w tej sytuacji

możliwość zastosowania trybu pilnego. Jak wskazano w uzasadnieniu wniosku, na gruncie art. 123 ust. 1 w związku z art. 217 Konstytucji należy przyjąć szerokie rozumienie pojęcia ustawy podatkowej, jako odnoszące się do wszelkich danin publicznych, w tym danin o niepodatkowym charakterze. W rezultacie, w myśl art. 123 ust. 1 Konstytucji, ustawą podatkową jest także ustawa zmieniająca wysokość składki na ubezpieczenie społeczne.

W dalszej kolejności wnioskodawca dokonał prawnej charakterystyki składek na ubezpieczenie rentowe w części finansowej przez płatników składek, którymi co do zasady są pracodawcy zatrudniający pracowników podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu z tytułu stosunku pracy. Jak wskazał, świadczenie ponoszone przez pracodawcę z tytułu finansowania składki na ubezpieczenie rentowe spełnia wszystkie konstytucyjne cechy podatku – jest to świadczenie pieniężne, przymusowe, ustalone jednostronnie oraz ma charakter bezzwrotny i nieodpłatny. Jednocześnie świadczenia te stanowią przychód Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, a więc dochód państwa. W konsekwencji zaliczają się one do kategorii podatków. Na wypadek nieuwzględnienia przez Trybunał poglądu o podatkowym charakterze omawianych świadczeń, wnioskodawca przedstawił argumentację przemawiającą na rzecz ich uznania za daninę publiczną. Także w razie przyjęcia takiej kwalifikacji, projekt ustawy zmieniającej nie mógł podlegać rozpatrzeniu w trybie pilnym.

2. Wzorzec kontroli

Wzorzec kontroli stanowi art. 123 ust. 1 Konstytucji, w brzmieniu: „Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustrój i właściwość władz publicznych, a także kodeksów”.

Powyższy przepis reguluje pilny tryb ustawodawczy, stanowiący szczególną procedurę ustawodawczą (por. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. II, Warszawa 2001, komentarz do art. 123, s. 4). Jego istota wyraża się w przyśpieszeniu, a także – do pewnego stopnia – w uproszczeniu toku prac nad projektem ustawy (ustawą) w poszczególnych etapach prac, w porównaniu z projektami ustaw (ustawami) rozpatrywanymi w trybie zwykłym (por.

orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r., sygn. akt K 18/95). Instytucja trybu pilnego została wprowadzona w celu nadania priorytetu w postępowaniu ustawodawczym projektom wniesionym przez Radę Ministrów, co do których istnieje potrzeba szybkiego wejścia w życie zawartych w nich regulacji. Jednocześnie przyjmuje się, że jej zastosowanie powinno mieć miejsce jedynie w wyjątkowych sytuacjach, gdy uzasadniają to obiektywne okoliczności (por. wciąż aktualne tezy w W. Odrowąż - Sypniewski, *Tryb pilny w świetle przepisów Małej konstytucji i regulaminu Sejmu*, Przegląd Sejmowy 1996, nr 2, s. 49). Stosownie do tych założeń art. 123 ust. 1 Konstytucji wprowadza zasadę, że jedynym podmiotem wyposażonym w inicjatywę ustawodawczą, który może uznać wniesiony projekt ustawy za pilny, jest Rada Ministrów. Nadanie klauzuli pilności jest wiążące w stosunku Sejmu, Senatu i Prezydenta. Ustrojodawca określił jednocześnie kategorie ustaw, uwzględniając przedmiot normowanej w nich materii (podatki, wybory, ustrój i właściwość władz publicznych) bądź też znaczenie i kompleksowość danej regulacji (kodeksy), w stosunku do których wyłączone jest zastosowanie trybu pilnego.

Na poziomie przepisów konstytucyjnych przyśpieszenie postępowania ustawodawczego w przypadku projektów uznanych za pilne wyraża się w skróceniu terminów rozpatrzenia takiej ustawy przez Senat (14 dni – por. art. 123 ust. 3 Konstytucji) oraz promulgacji przez Prezydenta (7 dni – art. 123 ust. 3 Konstytucji). W pozostałym zakresie unormowanie odrębności w postępowaniu ustawodawczym w obrębie Sejmu oraz Senatu zostało przekazane – na mocy art. 123 ust. 2 Konstytucji – odpowiednio do regulaminów izb (por. art. 71-80 uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. M.P. z 2012 r. Poz. 32 oraz art. 68 ust. 2 i art. 71 uchwały Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. M.P. z 2010 r. Nr 39, poz. 542 ze zm.).

Na tle art. 123 Konstytucji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego sformułowano generalny zakaz wprowadzenia przez posłów poprawek rozszerzających zakres regulacji projektu wniesionego w trybie pilnym, co nie dotyczy jedynie tzw. nowości koniecznych (por. orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r., sygn. akt K 18/95). Teza powyższa, wyinterpretowana jeszcze przed wejściem w życie poprzednich przepisów konstytucyjnych, została potwierdzona pod rządami Konstytucji z 1997 r.

3. Analiza zgodności

1. Naruszenie art. 123 ust. 1 Konstytucji wnioskodawca powiązał z tym, że projekt ustawy zmieniającej, którego przedmiotem jest podwyższenie wysokości składki rentowej w części opłacanej przez płatników składek, został uznany przez Radę Ministrów za projekt pilny. Tymczasem, w ocenie wnioskodawcy, jest to projekt szeroko rozumianej ustawy podatkowej, odnosi się bowiem do kwestii danin publicznych (wnioskodawca wskazał, że składka na ubezpieczenie rentowe jest podatkiem, chodzi zatem w przedmiotowym przypadku o ustawy podatkowe *sensu stricto*, choć jednocześnie dopuścił pogląd uznający te składki za daniny publiczne o niepodatkowym charakterze).

Na tym tle – na wstępie – trzeba stwierdzić, że wyrażony przez wnioskodawcę pogląd o podatkowym charakterze składek na ubezpieczenie społeczne w części opłacanej przez płatnika nie znajduje potwierdzenia ani w piśmiennictwie, ani w judykaturze. Akceptowane jest natomiast stanowisko, iż składki na ubezpieczenie rentowe stanowią rodzaj daniny publicznej o niepodatkowym charakterze (por. np. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 27, a także orzecznictwo przywołane [w:] A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 55).

W związku z powyższym, ocena zasadności zarzutu dotyczącego naruszenia art. 123 ust. 1 Konstytucji koncentrować się winna wokół zagadnienia, czy użyte w tym przepisie pojęcie ustawy podatkowej stosuje się również do danin publicznych o niepodatkowym charakterze, a więc w konsekwencji m.in. do składek na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika.

2. W piśmiennictwie brak jest jednolitego stanowiska w kwestii pojęcia ustawy podatkowej na gruncie art. 123 ust. 1 Konstytucji. Każdy z autorów przyjmuje wprawdzie założenie, że powyższe pojęcie powinno być interpretowane w kontekście art. 217 Konstytucji, jednak występują w tym względzie różne ujęcia.

Pierwsze z nich zakłada, że ustawą podatkową w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji jest każda ustawa dotycząca materii wymienionych w art. 217 Konstytucji. Chodzi zatem o ustawy dotyczące podatków (nałożenia podatku, określenia podmiotu i przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych oraz zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków), jak

również – generalnie – ustawy dotyczące danin publicznych, jednak bez bliższego sprecyzowania, jakich konkretnie zagadnień z zakresu danin publicznych ustawy te miałyby dotyczyć. W tym zakresie odnotować należy następujące wypowiedzi. L. Garlicki wskazuje, że: „[Pojęcie ustaw podatkowych] nie zostało wprawdzie zdefiniowane w konstytucji, ale rozpatrywać je należy przede wszystkim na tle wyliczenia, zawartego w art. 217. Tym samym, jako «ustawy podatkowe», rozumieć należy ustawy, które nakładają podatki (a także inne daniny publiczne) oraz określają podmioty, przedmioty opodatkowania, stawki podatkowe, a także określają zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Jest to – na gruncie konstytucji – minimalna treść pojęcia «ustawa podatkowa», wydaje się bowiem, że regulacja wszelkich innych materii związanych z podatkami także powoduje zaliczenie ustawy do tej kategorii” (L. Garlicki, *op. cit.*, komentarz do art. 123, s. 6). Szeroką interpretację pojęcia ustawa podatkowa przyjmuje także A. Krzywoń, zdaniem którego: „[T]ermin «ustawy podatkowe», z racji niemożności ich przyjmowania w pilnej ścieżce legislacyjnej, powinien być rozumiany w miarę szeroko, swoim zakresem obejmując akty normatywne dotyczące elementów konstrukcyjnych wszystkich danin publicznych” (A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 247). Odnotować można jeszcze pogląd wyrażony przez W. Sokolewicza na gruncie art. 217 Konstytucji (a więc nie odnoszony wprost do art. 123 ust. 1 Konstytucji), zdaniem którego: „Przez ustawę podatkową należy rozumieć każdą ustawę regulującą materię daninową (podatkową). [...]. Materia ustaw podatkowych obejmuje przede wszystkim kwestie wymienione w art. 217 (W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, komentarz do art. 217, s. 19-20). Odnosząc się do realiów niniejszego postępowania podkreślić należy jednak, że cytowani autorzy nie wyjaśniają bliżej, czy użyte w art. 217 Konstytucji pojęcie ustawy podatkowej obejmuje – uwzględniając kontekst art. 217 Konstytucji – wyłącznie nakładanie danin publicznych, czy również określenie wysokości danin publicznych (art. 217 Konstytucji reguluje *expressis verbis* wyłącznie kwestię „stawek podatkowych”, nie zaś „stawek danin publicznych”).

Drugie ujęcie – przeciwne względem powyższego – zakłada wąską interpretację pojęcia ustawy podatkowej na gruncie art. 123 ust. 1 Konstytucji. Jest ono prezentowane m.in. przez B. Banaszaka, zdaniem którego: „Wątpliwości [w kontekście wykładni art. 123 ust. 1 Konstytucji – uwaga własna] może budzić jedynie kategoria ustaw podatkowych. Powstaje tu pytanie, czy należy rozumieć ją

ściśle, czy też w kontekście art. 217 przyjąć, że chodzić też może o ustawy dotyczące innych danin publicznych. Należy jednak, przyjmując zasadę racjonalności ustawodawcy, uznać, że 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 [zakaz uznania wniesionego przez Radę Ministrów projektu ustawy za pilny – uwaga własna] tylko do ustaw podatkowych” (B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskie. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 630).

Jednoznacznych wskazówek co do interpretacji pojęcia ustawy podatkowej nie dostarcza również orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z 9 listopada 1999 r. (sygn. akt K 28/98) analizując to pojęcie sąd konstytucyjny zdawał się przyjmować szerokie ujęcie wskazując, iż: „[K]onstytucja odrębnie potraktowała zagadnienie ustaw podatkowych przez to, że w przeciwieństwie do innych materii określiła dla nich zakres przedmiotowy w konstytucji. Odrębność ta charakteryzuje się chociażby tym, że 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). [...] Art. 217 konstytucji określa zakres przedmiotowy ustaw podatkowych”. Z drugiej jednak strony Trybunał podkreślił jednocześnie, że: „[T]rzeba zaznaczyć, że art. 217 nie posługuje się pojęciem «ustawy podatkowej». [...] raz jeszcze podkreślimy – pojęcie «ustawa podatkowa» nie stanowi definicji ustalonej na poziomie konstytucyjnym w art. 217”, jak również: „Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że materię podatkową zawartą w art. 217 należy wyklądać ściśle”. Na tle powyższych wypowiedzi trudno uznać, że Trybunał bezsprzecznie opowiedział się za nadawaniem pojęciu ustawy podatkowej użytemu w art. 123 ust. 1 Konstytucji szerokiego ujęcia, obejmującego całość materii wymienionych w art. 217 Konstytucji. Przesądzającą w tym względzie jest jednak okoliczność, że w cytowanym wyroku Trybunał zajmował się wyłącznie kwestią konstytucyjności z punktu widzenia art. 217 Konstytucji, a uwagi sformułowane w odniesieniu do art. 123 ust. 1 Konstytucji miały charakter jedynie uzupełniający.

3. Przechodząc do analizy pojęcia ustawy podatkowej w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji trzeba podkreślić, że ustrojodawca nie zdefiniował – ani na płaszczyźnie tego przepisu, ani także w żadnym innym przepisie Konstytucji – pojęcia ustawy podatkowej (ściślej – projektu ustawy podatkowej). Zgodzić się należy

z poglądami cytowanych wyżej autorów, że występuje powiązanie pomiędzy art. 123 ust. 1 i art. 217 Konstytucji, który ustanawia zasadę wyłączności ustawowej w sprawach „nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”. Związek pomiędzy wskazanymi przepisami wyraża się w tym, że art. 123 ust. 1 Konstytucji posługuje się pojęciem ustawy podatkowej, z kolei art. 217 Konstytucji odnosi się do najważniejszych elementów podatków, które wymagają regulacji ustawowej. Na podstawie brzmienia przedmiotowych przepisów nie może budzić wątpliwości, że ustawami podatkowymi są te ustawy, które w odniesieniu do podatków regulują jedną z materii wymienionych w art. 217 Konstytucji (nałożenie podatku, określenie podmiotu i przedmiotu opodatkowania itd.). Brak jest jednak podstaw do przyjęcia, że ustawą podatkową jest *a priori* każda ustawa, która reguluje jakiegokolwiek materie wymienione w art. 217 Konstytucji. Powyższy przepis wyróżnia *expressis verbis* dwie kategorie ciężarów publicznych – podatki oraz inne daniny publiczne. Ze sposobu sformułowania analizowanego przepisu wynika, że pojęcie podatku jest pojęciem węższym od pojęcia daniny publicznej – oprócz podatków, które stanowią jedną z kategorii danin publicznych, wyróżnia się nadto „inne daniny publiczne” o niepodatkowym charakterze. Powyższe rozróżnienie znajduje wyraz także w art. 84 Konstytucji, w którym ustrojodawca w ramach ogólnego pojęcia „ciężary i świadczenia publiczne” wyodrębnił podatki, ale nie wyróżnił osobno danin publicznych. Wyraźnie wskazuje to na dążenie do zaakcentowania odrębności pomiędzy podatkami oraz pozostałymi daninami publicznymi o niepodatkowym charakterze. Wprawdzie występuje daleko idąca zbieżność pomiędzy obydwoma kategoriami dochodów publicznych, ale zarazem ustrojodawca nie tylko odrębnie wymienia podatki jako jedyną skonkretyzowaną kategorię danin publicznych, ale także przewiduje w części specyficzne dla nich regulacje. W tym kontekście wymienić należy wyraźną regulację zawartą w art. 217 Konstytucji, zgodnie z którą wymóg wyłączności ustawy odniesiony został jedynie do określenia podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, natomiast już nie – w analogicznym zakresie – do danin publicznych. Dalszym przejawem dyferencjacji jest art. 123 ust. 1 Konstytucji, który odnosi się wyłącznie do podatków, nie zaś do ustaw dotyczących „innych danin publicznych”.

Na tym tle należy zwrócić uwagę na następujące kwestie. Po pierwsze, 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 (por. § 10 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. Nr 100, poz. 908) – „Do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami”; zob. także L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 103-104). Tym samym, skoro art. 217 Konstytucji posługuje się odrębnie pojęciami „podatek” oraz „inna danina publiczna” oznacza to, że inne przepisy ustawy zasadniczej (jak w przypadku art. 123 ust. 1 Konstytucji), w których użyto jedynie pojęcia podatku, nie dotyczą w konsekwencji danin publicznych o niepodatkowym charakterze.

Po drugie, sposób sformułowania art. 123 ust. 1 Konstytucji przemawia za przyjęciem literalnej wykładni tego przepisu. Wyliczając rodzaje projektów ustaw, którym nie może zostać nadana klauzula pilności ustrojodawca posłużył się zwrotem „z wyjątkiem”. Oznacza to, że Rada Ministrów została wyposażona w generalne uprawnienie do uznawania uchwalonych przez siebie projektów za pilne. Wyłączenie powyższego uprawnienia występuje wyłącznie w odniesieniu do tych rodzajów (kategorii) ustaw, które zostały enumeratywnie wyliczone w art. 123 ust. 1 Konstytucji. Natomiast, każdy inny projekt ustawy, choćby dotyczył materii zbliżonej do wymienionych w tym przepisie, może zostać wniesiony w trybie pilnym. Powyższe odnosi się w szczególności do materii, które ustrojodawca w innych postanowieniach ustawy zasadniczej (w analizowanym przypadku – w art. 217 Konstytucji) nakazuje w pewnym zakresie traktować tak samo, jak materie wymienione *expressis verbis* w art. 123 ust. 1 Konstytucji. Przyjęcie odmiennej interpretacji, w myśl której wyliczenie zawarte w art. 123 ust. 1 Konstytucji obejmuje także materie „podobne” skutkowałoby znaczącym ograniczeniem uprawnień Rady Ministrów w zakresie możliwości korzystania z instytucji pilnego trybu ustawodawczego co do wniesionych przez siebie projektów ustaw. Należy przy tym podkreślić, że instytucja trybu pilnego znajduje wyraźne zakotwiczenie konstytucyjne.

W nawiązaniu do powyższego wyводу trzeba w dalszej kolejności wskazać, że opisywana sytuacja (dyferencjacja pojęć) dotyczy nie tylko relacji pojęć „podatki” oraz „inne daniny publiczne” w świetle art. 123 ust. 1 Konstytucji. Analogiczna wątpliwość może powstać na tle użytego pojęcia „ustawy dotyczące wyboru

Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego”, które to także – w myśl art. 123 ust. 1 Konstytucji – nie mogą podlegać trybowi pilnemu. I tak trzeba wskazać, że niektóre postanowienia ustawy zasadniczej wskazują na jednorodne traktowanie przez ustrojodawcę instytucji wyborów i referendum (analogicznie jak w art. 217 Konstytucji, który przewiduje jednolite zasady w kwestii stanowienia podatków i innych danin publicznych). I tak, zgodnie z art. 62 Konstytucji, jednolicie traktowane jest podmiotowe „prawo udziału w referendum” oraz „prawo wybierania Prezydenta Rzeczypospolitej, posłów, senatorów i przedstawicieli do organów samorządu terytorialnego”. Z kolei, ustanowiona w art. 228 ust. 7 Konstytucji zasada ochrony ciał przedstawicielskich zakazuje w czasie stanu nadzwyczajnego oraz w ciągu 90 dni od jego zakończenia przeprowadzenia referendum ogólnokrajowego oraz wyborów do Sejmu, Senatu, organów samorządu terytorialnego oraz wyborów Prezydenta Rzeczypospolitej. Oba wskazane przepisy Konstytucji – art. 62 i art. 228 ust. 7 – przewidują zatem jednolite zasady w przypadku wyborów oraz referendum ogólnokrajowego. Tymczasem, zgodnie z wyraźnym brzmieniem art. 123 ust. 1 Konstytucji, przepis ten dotyczy wyłącznie „wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego”, a więc już nie referendum ogólnokrajowego.

Po trzecie, nie tylko wykładnia językowa przemawia za koniecznością przyjęcia ścisłej interpretacji użytego w art. 123 ust. 1 Konstytucji pojęcia „ustawa podatkowa”, jako odnoszącego się wyłącznie do podatków, nie zaś do innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze. Trudno mianowicie zgodzić się z dominującym w piśmiennictwie sposobem interpretacji art. 123 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym użyte w nim pojęcie ustawy podatkowej ma być interpretowane wiążąco poprzez odwołanie do treści innego przepisu Konstytucji (a więc art. 217), który ani nie definiuje ustawy podatkowej, ani nawet nie definiuje samego pojęcia podatku (jako materii, która ma podlegać regulacji w ustawie podatkowej). Podkreślenia wymaga, że przedmiotem regulacji w tym przepisie jest jedynie określenie zasady wyłączności ustawy w zakresie prawa daninowego, co stanowi zagadnienie całkowicie odrębne niż określenie materii, w stosunku do których nie może być stosowany tryb pilny. Trzeba wskazać, że w bardzo wielu przypadkach ustrojodawca wprowadził zasadę wyłączności ustawy (por. np. większość przepisów dotyczących praw i wolności zawartych w rozdziale II Konstytucji) co nie oznacza wcale, że w tym przypadku wyłączony jest tryb pilny.

Po czwarte, nie można zgodzić się z poglądem przyjmowanym w literaturze, zgodnie z którym „postanowienia dotyczące możliwości nadawani klauzuli pilności, jako *lex specialis*, nie powinny być interpretowane rozszerzająco. Powoduje to, że termin «ustawy podatkowe» z racji niemożności ich przyjmowania w pilnej ścieżce legislacyjnej, powinien być rozumiany w miarę szeroko, swoim zakresem obejmując akty normatywne dotyczące elementów konstrukcyjnych wszelkich danin publicznych oraz postępowania podatkowego” (A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 247; por. także W. Odrowąż-Sypniewski, *op. cit.*, s. 52.). Interpretacja ta stoi nie tylko w sprzeczności z wykładnią gramatyczną, ale przede wszystkim narusza jeden z kanonów interpretacji językowej aktów normatywnych, zgodnie z którym wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco (*exceptiones non sunt extentendae*; por. L. Morawski, *op. cit.*, s. 179-180). Trudno wskazać wartości konstytucyjne, które wprost przemawiałyby za koniecznością odejścia w tym przypadku od wykładni językowej oraz zasady *exceptiones non sunt extentendae*, na rzecz rozszerzającej wykładni funkcjonalnej, która nie znajduje oparcia w żadnym z przepisów Konstytucji.

Na marginesie poczynionych ustaleń warto nadmienić, że w piśmiennictwie dominuje wprawdzie stanowisko opowiadające się za szeroką interpretacją pojęcia ustawy podatkowej, ale równocześnie poszczególni autorzy nie analizują *in abstracto* zagadnienia, czy ustawą podatkową jest jedynie ustawa nakładająca nową daninę publiczną, czy też także ustawa (zawarte w niej przepisy), które wyłączenie zmieniają wysokość jej stawki. Powyższą dystynkcję dostrzega W. Sokolewicz wskazując, że „Ze stylizacji art. 217 wynika, naszym zdaniem jasno, że o ile «nakładanie» dotyczy zarówno podatków, jak i wszelkich innych danin publicznych — o tyle kwestie wymienione w dalszej części przepisu: określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, a także stawek podatkowych, jak również zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz określania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków — odnoszą się wyłącznie do podatków jako szczególnego rodzaju danin publicznych” (W. Sokolewicz, *op. cit.*, s. 22). Na tym tle wyłania się generalny problem, czy ustawa dotycząca materii innej niż nałożenie daniny publicznej (*in concreto* ustawa zmieniająca ustawę regulującą daninę publiczną, której treść ogranicza się wyłącznie do zmiany wysokości stawki tej daniny), stanowi ustawę podatkową w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji. Z drugiej natomiast strony nawet ci autorzy, którzy opowiadają się za szerokim rozumieniem pojęcia ustawy podatkowej dostrzegają brak jednoznacznie przesądzających o takim kierunku wykładni norm

konstytucyjnych, zgłaszając w tym zakresie propozycje odpowiednich zmian *de lege ferenda* mających wyeliminować wątpliwości, czy ustawa podatkowa w świetle art. 123 Konstytucji obejmuje także daniny publiczne (por. A. Krzywoń, s. 248). W konsekwencji, trudno uznać poglądy doktryny w omawianej materii za jednoznaczne.

4. Na podstawie przeprowadzonej analizy należy stwierdzić, że użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji pojęcie ustawy podatkowej nie obejmuje danin publicznych o niepodatkowym charakterze, a więc m.in. składek na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez pracodawcę. W konsekwencji trzeba uznać, że ustawa z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych **jest zgodna** z art. 123 ust. 1 Konstytucji.

III. Zakaz zmian w trakcie roku podatkowego (art. 2 Konstytucji)

1. Zarzuty wnioskodawcy

Wnioskodawca wskazał, że ustawodawca dysponuje znacznym zakresem swobody w zakresie określania obowiązków podatkowych oraz daninowych (tzw. władztwo daninowe państwa). Jednocześnie, swoboda ta podlega licznym ograniczeniom, właściwym zarówno dla wszelkich regulacji prawnych (m.in. obowiązek zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, zakaz nadawania przepisom mocy wstecznej), jak i specyficznym dla materii daninowej (zakaz dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego). Przy czym, ukształtowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ograniczenia dotyczące podatków odnoszą się wprost do danin publicznych.

Na tle zaskarżonej w niniejszym postępowaniu ustawy grupa posłów sformułowała – w pierwszej kolejności – zarzut dotyczący zmiany wysokości stawki daniny publicznej w trakcie trwania roku podatkowego. W tym względzie wnioskodawca odwołał się do stanowiska wyrażonego przez Trybunał Konstytucyjny, w myśl którego w przypadku podatków rozliczanych w cyklu rocznym niedopuszczalne jest wprowadzanie zmian w trakcie trwania roku podatkowego. W ocenie grupy posłów składki opłacane przez płatnika z tytułu ubezpieczenia

rentowego zaliczają się do kategorii danin publicznych rozliczanych w wymiarze rocznym. Przesądza o tym art. 19 ust. 1 ustawy systemowej, zgodnie z którym roczna podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie rentowe jest ograniczona limitem w wysokości trzydziestokrotności prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej na dany rok budżetowy. W konsekwencji wnioskodawca podniósł, że: „maksymalne roczne obciążenie z tytułu składki rentowej jest z góry określone i znane przed rozpoczęciem rocznego okresu, w którym dane obciążenie ma być poniesione” (wniosek, s. 13) oraz „składka na ubezpieczenie rentowe, opłacana przez pracodawców, jest podatkiem (daniną) rozliczanym rocznie, skoro do rocznych dochodów odnoszona jest maksymalna podstawa jej wymiaru, a tym samym jej łączna wysokość jest ograniczona” (wniosek, s. 14).

2. Wzorzec kontroli

Podniesiony przez wnioskodawcę zakaz zmian podatków (danin publicznych) rozliczanych w wymiarze rocznym w trakcie trwania roku podatkowego stanowi przedmiot ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Zasada ta została wywiedziona, jeszcze w okresie obowiązywania ustawy konstytucyjnej z 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.), z klauzuli demokratycznego państwa prawnego i wynikających z niej zasad pewności prawa i zaufania obywateli do państwa. W piśmiennictwie jest ona zaliczana do kategorii zasad poprawnej legislacji podatkowej (por. A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 141 i n.).

W orzeczeniu TK z 29 marca 1994 r. (sygn. akt K 13/93) po raz pierwszy wskazano, że zmiany podatków płaconych w skali rocznej nie mogą być wprowadzane w toku danego roku budżetowego, ale w roku poprzednim. Uzasadniając ten pogląd podniesiono, powołując się na zasadę pewności prawa i zaufania obywateli do państwa, konieczność zapewnienia obywatelom możliwości rozporządzania swoimi interesami przy uwzględnieniu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego – „podatnicy powinni mieć bowiem czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym. Zaskakiwanie podatników zmianą podatku

w trakcie trwania roku podatkowego jest niezgodne z zasadami wynikającymi z art. 1 przepisów konstytucyjnych [zasada demokratycznego państwa prawnego – uwaga własna]”. Sąd konstytucyjny wywodził nadto, iż: „Każdy podatnik, bez względu na uzyskiwane dochody, ma prawo wiedzieć odpowiednio wcześniej, jak ukształtowany zostanie jego obowiązek podatkowy w następnym roku. Prawo to nabiera szczególnego znaczenia, gdy efektem zmiany obowiązku podatkowego, bez należytej *vacatio legis*, jest uszczuplenie dochodów podatnika, gdy naruszone zostały gwarancje bezpieczeństwa prawnego jednostki oraz jej zaufanie do państwa i prawa” (wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie podkreślano, że zakaz zmian podatków rozliczanych w wymiarze rocznym, tak jak i wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, stanowić ma przeciwwagę dla szerokiego zakresu swobody ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści podstaw prawa podatkowego (por. np. wyrok TK z 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07).

Przedstawiona interpretacja zakazu zmiany przepisów podatkowych w trakcie roku podatkowego jest konsekwentnie podtrzymywana w orzecznictwie sądu konstytucyjnego (por. – oprócz przywołanych – orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., sygn. akt K 1/95 oraz wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98; 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01; 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04; 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07 oraz 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09). Pogląd ten znajduje również oparcie w piśmiennictwie (por. W. Sokolewicz, *op. cit.*, komentarz do art. 217, s. 24-25 oraz A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 142-150).

3. Analiza zgodności

1. Ustawa systemowa przewiduje ograniczenie łącznej kwoty składek na ubezpieczenie rentowe w wymiarze rocznym (art. 19 ust. 1 ustawy systemowej: „Roczna podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe osób, o których mowa w art. 6, 7 i 10, 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”). Na tym tle wnioskodawca sformułował tezę, że składki na ubezpieczenia rentowe w części opłacanej przez płatnika są daniną

publiczną rozliczaną w wymiarze rocznym. Stąd też, w przypadku tych składek, obowiązuje zakaz zmiany stawki takiego podatku (daniny) w trakcie trwania roku podatkowego.

Odnosząc się do zasadności powyższego zarzutu wypada zwrócić uwagę, że sąd konstytucyjny nie zdefiniował – w sposób wyczerpujący – pojęcia podatku rozliczanego w cyklu rocznym (w niektórych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny określał taki podatek również jako „podatek roczny” – por. orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., sygn. akt K 1/95). Wskazał jednak zarazem, że są to podatki, których podstawą jest suma dochodów uzyskiwanych w ciągu roku podatkowego bez względu na to, w jakiej dacie tego roku dochody wpłynęły do podatnika. Ponadto, rozliczenie podatku rocznego może nastąpić dopiero w następnym roku kalendarzowym (por. orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. akt K 13/93). Do podatków rozliczanych w tym trybie Trybunał zaliczył przede wszystkim podatek dochodowy od osób fizycznych, jak również „inne podatki rozliczane w wymiarze rocznym”.

Klasyfikacja podatku dochodowego od osób fizycznych do kategorii podatków rozliczanych w wymiarze rocznym nie budzi wątpliwości. Zgodnie z art. 9 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. Poz. 361), opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkiego rodzaju dochody wymienione w ustawie osiągnięte – co istotne – w roku podatkowym. Wskazany charakter podatku dochodowego od osób fizycznych jest także akcentowany w piśmiennictwie – podkreśla się, że: „Rozliczanie się z podatku musi odbywać się w pewnych ramach czasowych. [...] W podatku dochodowym od osób fizycznych podstawowym okresem rozliczeniowym jest rok podatkowy. [...] W u.p.d.o.f. [ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – uwaga własna] brak jest definicji roku podatkowego. Należy w związku z tym odwołać się do ogólnego prawa podatkowego, czyli do przepisów o.p. [ordynacji podatkowej – uwaga własna]. Zgodnie z przepisem art. 11 tej ustawy, rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy” (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, LEX 2009, Nr 7910, komentarz do art. 9).

Mając na względzie cechy podatku (daniny) rozliczanego w wymiarze rocznym brak jest podstaw do przyjęcia, że do tej kategorii zaliczają się także składki na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika. Przesądza o tym – w pierwszym rzędzie – treść art. 17 ust. 1 ustawy systemowej, zgodnie z którym

składki na ubezpieczenie rentowe są przekazywane przez płatnika co miesiąc. Regulacja ta wyraźnie przesądza o odmienności okresu rozrachunkowego z jednej strony składek na ubezpieczenie rentowe, z drugiej – podatku dochodowego od osób fizycznych (innych podatków opłacanych w trybie rocznym). Składki na ubezpieczenie rentowe są świadczeniami opłacanymi w wymiarze miesięcznym – podstawą obliczenia wysokości tej składki jest przychód osiągnięty w danym miesiącu. Z kolei, w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, jest on wymierzany od sumy dochodów uzyskanych w ciągu roku podatkowego, zaś jego rozliczenie może nastąpić dopiero w następnym roku kalendarzowym (por. orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., sygn. akt K 1/95). W cyklu miesięcznym opłacane są jedynie zaliczki stanowiące prognozowaną część kwoty podatku, obciążającą podatnika proporcjonalnie w wymiarze rocznym.

Za klasyfikacją składek na ubezpieczenie rentowe jako daniny opłacanej w cyklu rocznym nie przesądza również podnoszona przez wnioskodawcę okoliczność, że w art. 19 ust. 1 ustawy systemowej została wyznaczona maksymalna kwota składki na ubezpieczenie rentowe odprowadzana w ujęciu rocznym. Powyższe ograniczenie przeciwdziałać ma sytuacji, gdy osoby osiągające przychód ze stosunku pracy wyraźnie przewyższający średnią w gospodarce narodowej zobowiązane są opłacać składkę od całości osiągniętego przychodu, niezależnie od jego wysokości. Analogiczne ograniczenie wprowadzono w stosunku do płatników tych składek. Artykuł 19 ust. 1 ustawy systemowej przewiduje zatem – wprawdzie – limit składki na ubezpieczenie rentowe w wymiarze rocznym, co nie uchyla jednak podstawowej zasady, zgodnie z którą składki są wymierzone i opłacane w wymiarze miesięcznym. Limit ten powoduje jedynie, że po jego przekroczeniu dalsze składki – naliczane miesięcznie – nie są już odprowadzane. Za klasyfikacją omawianych składek jako daniny rozliczanej w wymiarze rocznym nie przemawia również okoliczność, że art. 18 ust. 1 ustawy systemowej definiując pojęcie przychodu odwołuje się bezpośrednio do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, która z kolei reguluje podatek opłacany w cyklu rocznym. W tym przypadku chodzi jednak wyłącznie o precyzyjne wskazanie podstawy, od której naliczana jest składka na ubezpieczenie rentowe (całość przychodu, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych) nie zaś o wskazanie granic czasowych, za które przychód podlega obowiązkowi odprowadzenia składki na ubezpieczenie rentowe.

Powyższe okoliczności świadczą o tym, że składki na ubezpieczenie rentowe nie są daniną publiczną opłacaną w cyklu rocznym. Z kolei, sformułowany przez Trybunał Konstytucyjny zakaz wprowadzania zmian podatkowych w trakcie roku podatkowego odnosi się wyłącznie do podatków rozliczanych w wymiarze rocznym, co wyraźnie podkreśla się również w piśmiennictwie („Odnośnie do danin publicznych, które nie są pobierane w skali rocznej, wydaje się, że w warunkach demokratycznego państwa prawnego można dokonywać ich modyfikacji w ciągu roku kalendarzowego” – A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 148). W konsekwencji, skoro do składek na ubezpieczenie rentowe nie odnosi się zasada rozliczenia rocznego, to również nie dotyczy ich zakaz dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego.

Niezależnie od braku materialnych podstaw do zaliczenia składek na ubezpieczenie rentowe do kategorii podatków (danin) rozliczanych w wymiarze rocznym trzeba ponadto wskazać, że zakaz zmian w trakcie roku kalendarzowego (podatkowego) Trybunał Konstytucyjny sformułował *expressis verbis* wyłącznie w odniesieniu do podatków. Do tej kategorii zaliczają się podatek dochodowy od osób fizycznych oraz inne podatki rozliczane w cyklu rocznym. W żadnym orzeczeniu Trybunał nie odniósł natomiast powyższego wymogu do danin publicznych o niepodatkowym charakterze. Uwzględniając specyficzne cechy podatków na tle ogółu danin publicznych trudno uznać, że wymogi odniesione przez sąd konstytucyjny jedynie do podatków stosują się również – w omawianym zakresie – do danin publicznych o niepodatkowym charakterze.

2. Trzeba zwrócić uwagę, że wprowadzanie zmian w trakcie trwania roku podatkowego w przypadku podatków rozliczanych w wymiarze rocznym może być zarazem kwalifikowane jako stanowienie norm retroaktywnych. Wynika to stąd, że w przypadku podatków rozliczanych w wymiarze rocznym obowiązują jednolite – w skali roku – zasady ich rozliczania (np. podstawa opodatkowania, stawka podatku itp.). W konsekwencji, w razie np. podwyższenia stawki opodatkowania dokonanej w trakcie trwania roku podatkowego obowiązuje ona tym samym – w praktyce – od początku tego roku, bowiem całość dochodów (w tym osiągnięte w miesiącach, w których przed wprowadzeniem zmian obowiązywała niższa stawka) zostanie opodatkowana według zmienionej, wyższej stawki. Jednocześnie, w przypadku podatków rozliczanych w ujęciu rocznym, występują trudności w podziale roku

podatkowego na różne okresy, w których obowiązują różne skale podatkowe (por. orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. akt K 13/93).

Podniesiona tutaj kwestia retroaktywności, która stanowiła podstawowy argument przemawiający za uznaniem niedopuszczalności wprowadzania zmian w podatkach w trakcie roku podatkowego nie występuje w przypadku danin publicznych rozliczanych w krótszych (np. miesięcznych) okresach rozrachunkowych. Do tej kategorii zaliczają się składki na ubezpieczenie rentowe. Na kanwie niniejszego postępowania wskazać trzeba, że podniesienie wysokości składki rentowej począwszy od 1 lutego 2012 r. nie spowodowało, że stawka ta obowiązuje (rozciąga się) także na składki należne za styczeń 2012 r. Sytuacja taka nastąpiłaby tylko wtedy, gdyby składki na ubezpieczenie rentowe były daniną rozliczaną w ujęciu rocznym.

3. Jak wskazano powyżej, składki na ubezpieczenie rentowe nie są daniną rozliczaną w wymiarze rocznym. Nawet jednak w przypadku przyjęcia tezy wnioskodawcy, że podlegają one rozliczeniu w tym właśnie wymiarze, nie wykluczałoby to automatycznie możliwości wprowadzenia kwestionowanych w niniejszym postępowaniu zmian w trakcie roku podatkowego. Wynika to stąd, że Trybunał Konstytucyjny nie przypisywał zakazowi zmian w trakcie trwania roku podatkowego bezwzględnego charakteru. Dopuszczał odstępstwa od tej zasady, o ile znajdowały one uzasadnienie w szczególnych okolicznościach, jeżeli „przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne. [...] Zmiany takie zawsze jednak powinny być usprawiedliwione balansowaniem wchodzących w grę wartości konstytucyjnych” (por. wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01). Taką wartością jest w szczególności ochrona stabilności budżetu państwa.

Na tym tle, oceniając dopuszczalność zmiany wysokości składki rentowej w trakcie roku podatkowego należy uwzględnić okoliczności, które wpłynęły na przebieg (harmonogram) prac nad ustawą zmieniającą oraz – przede wszystkim – cele, które miała ona realizować. W pierwszej z wyróżnionych kwestii trzeba wskazać, że na terminy prac nad budżetem państwa na 2012 r. oraz ustawami wprowadzającymi zmiany wynikające z założeń przyjętych w budżecie, w tym ustawą zmieniającą – zaważyła zmiana kadencji Sejmu. Pierwsze posiedzenie Sejmu VII kadencji odbyło się 8 listopada 2011 r. Niezwłocznie po udzieleniu rządowi Donalda Tuska wotum zaufania (19 listopada 2012 r.) Rada Ministra wniosła do Sejmu projekt

ustawy budżetowej na rok 2012 (7 grudnia 2011 r., druk sejmowy nr 44/VII kad.), projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (24 listopada 2011 r., druk sejmowy nr 29/VII kad.) oraz – stanowiący przedmiot niniejszego postępowania – projekt ustawy o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (druk sejmowy nr 84/VII kad.). Z tego względu – w praktyce – niemożliwe stało się uchwalenie tych ustaw w terminie, który zapewniałby ich ogłoszenie i wejście w życie z zachowaniem odpowiedniej *vacatio legis* przed 2012 r. (w przypadku ustawy zmieniającej wnioskodawca wskazał, że powinna ona zostać ogłoszona nie później niż 30 listopada 2011 r.), samo zaś uchwalenie ustawy budżetowej na rok 2012 r., nastąpiło 2 marca 2012 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 273).

Nie mniej istotne są względy fiskalne, które realizować miała ustawa zmieniająca. Podstawowym celem podniesienia składki na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatników było ograniczenie deficytu Funduszu Ubezpieczeń Społecznych w zakresie funduszu rentowego o ok. 7 mld zł, co stanowiło jeden z instrumentów mających hamować wzrost długu publicznego. Jak wskazano w uzasadnieniu ustawy zmieniającej, źródłem deficytu Funduszu Ubezpieczeń Społecznych w zakresie funduszu rentowego było – dokonane w latach 2007 i 2008 – zmniejszenie stopy procentowej składki na ubezpieczenia rentowe. W tej sytuacji, podniesienie stopy procentowej tej składki stanowiło jeden z podstawowych środków służących ograniczeniu strukturalnego deficytu budżetu państwa, a w konsekwencji obniżenia poziomu potrzeb pożyczkowych państwa i kosztów obsługi długu publicznego. W perspektywie wieloletniej miało zaś sprzyjać zbilansowaniu się wpływów i wydatków funduszu rentowego. W tym kontekście, w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej wskazano, iż: „Ogromna niepewność co do rozwoju sytuacji w otoczeniu zewnętrznym, szczególnie w perspektywie 2012 r. sprawiła, że bez podjęcia dodatkowych działań byłaby niemożliwa realizacja celu fiskalnego rządu czyli wyjście z procedury nadmiernego deficytu w 2012 r. Dodatkowe działania w postaci m.in. planowanego przywrócenia wymiaru składki na ubezpieczenie rentowe po stronie pracodawcy, do jej poprzedniego poziomu, poprzez jej podniesienie o 2 punkty procentowe oraz wprowadzenie nowego podatku od wydobycia niektórych kopalin przy jednoczesnym wzmocnieniu dyscypliny wydatkowej zapewnią dalszą redukcję deficytu sektora finansów publicznych” (uzasadnienie do projektu ustawy budżetowej, druk sejmowy nr 44/VII. kad., s. 205).

Wymaga przypomnienia, że konieczność zahamowania wzrostu poziomu zadłużenia stanowi nie tylko priorytet polityki budżetowo-finansowej władz publicznych. Na płaszczyźnie normatywnej obowiązek zachowania odpowiednich granic poziomu długu publicznego został wyrażony wprost w ustawie zasadniczej. W art. 216 ust. 5 Konstytucji ustanowiono zakaz zaciągania pożyczek (udzielania gwarancji i poręczeń finansowych), których wartość przekroczy 3/5 wartości rocznego PKB. Oznacza to, że ustrojodawca wyraźnie uznał poziom 3/5 (60%) za górną dopuszczalną granicę długu publicznego w Polsce, który nie może zostać przekroczony. Brak podjęcia szybkich działań oszczędnościowych w sferze finansów publicznych w Polsce – w tym w sferze funduszu emerytalno-rentowego – powodowałby realną groźbę przekroczenia wskaźnika 55% zadłużenia już w 2012 r. (tzw. drugi próg ostrożnościowy – por. art. 86 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.), zaś w najbliższych dwóch latach – poziomowi 60% zadłużenia. Stąd też wprowadzenie szeroko zakrojonych oszczędności w sferze wydatków sektora publicznego, co znalazło wyraz w ustawie budżetowej na rok 2012, ustawie z dnia 22 grudnia 2011 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. Nr 291, poz. 1707) oraz ustawie zmieniającej oceniać należy nie tylko jako zasadne, ale i konieczne. Z tego względu, dążenie do zahamowania wzrostu długu publicznego oraz zapewnienie nieprzekroczenia progu określonego w art. 216 ust. 5 Konstytucji uznano, w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej, za zasadniczy cel polityki budżetowej i finansów publicznych.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie podkreślano, że treść art. 216 i art. 220 Konstytucji nakazuje uznać zachowanie równowagi budżetowej oraz właściwego stanu finansów publicznych za wartości podlegające ochronie konstytucyjnej (por. wyroki TK z: 4 grudnia 2000 r., sygn. akt K 9/00 i 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01). W wyroku z 4 maja 2004 r. (sygn. akt K 40/02) do katalogu wartości podlegających ochronie zaliczono również przeciwdziałanie nadmiernemu zadłużeniu. Sąd konstytucyjny wskazywał jednocześnie, że wartości te są usytuowane bardzo wysoko w hierarchii dóbr konstytucyjnych, czego wyrazem jest szczególna ochrona wynikająca z art. 216 ust. 5 Konstytucji. Od zapewnienia realizacji tych wartości zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywanie jego różnorodnych problemów (por. orzeczenia TK z 30 listopada 1993 r., sygn. akt K 18/92 oraz wyroki TK z: 17 grudnia 1997 r., sygn. akt K 22/96, 13 grudnia 2004 r.,

sygn. akt K 20/04 i 24 listopada 2009 r., sygn. akt SK 36/07), zaś obowiązek realizacji tych zasad ciąży m.in. na parlamencie (wyrok TK z 13 grudnia 2004 r., sygn. akt K 20/04). Wymóg zachowania równowagi budżetowej zalicza się także do katalogu wartości konstytuujących zasadę sprawiedliwości społecznej (por. orzeczenie TK z 25 lutego 1997 r., sygn. akt K 21/95 oraz wyrok TK z 19 lutego 2001 r., sygn. akt SK 14/00).

Stan finansów publicznych, a przede wszystkim realne zagrożenie osiągnięcia poziomu długu publicznego, o którym mowa w art. 216 ust. 5 Konstytucji sprawiają, że konieczność ochrony równowagi budżetowej poprzez wprowadzenie szczególnych działań oszczędnościowych zyskuje szczególnie na znaczeniu. Tym samym ochrona wartości wyrażonej w art. 216 ust. 5 Konstytucji może zostać uznana za priorytetową, także w razie wystąpienia ewentualnego konfliktu z innymi wartościami konstytucyjnymi (np. obowiązkiem przestrzegania przez prawodawcę szczególnych standardów w zakresie legislacji daninowej). W tym kontekście nie można się zgodzić z argumentem przytoczonym przez wnioskodawcę, że wystąpienie deficytu nie wymagało podjęcia natychmiastowej interwencji ustawodawcy, która uzasadniałaby wprowadzenie zmian jeszcze w 2011 r. (z mocą od 1 lutego 2012 r.). Bezpośrednie niebezpieczeństwo przekroczenia tzw. drugiego progu ostrożnościowego ujawniło się w sposób szczególnie wyraźny w trakcie przygotowania projektu ustawy budżetowej na 2012 r. Brak podjęcia działań sanacyjnych skutkowałby jego przekroczeniem już w 2012 r., przy czym środki przeznaczone z budżetu państwa na wypłatę świadczeń z ubezpieczenia rentowego stanowiły jedno z podstawowych źródeł deficytu budżetu państwa. Mając powyższe na względzie Rada Ministrów powiązała wniesienie do Sejmu projektu ustawy zmieniającej z „koniecznością ochrony ważnego interesu publicznego, jakim jest zmniejszenie zadłużenia państwa” (druk sejmowy nr 84/VII kad., s. 1). Należy zatem uznać, że stan finansów publicznych usprawiedliwiał wprowadzenie zmian w tym zakresie w trakcie trwania roku kalendarzowego, a przez to zróżnicowanie wysokości składki opłacanej w styczniu 2012 r. oraz w następnych miesiącach tego roku.

4. Mając na względzie powyższe należy uznać, że art. 2 ustawy zmieniającej **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim przepis ten ustanawia zakaz zmiany podatków w trakcie roku podatkowego.

IV. Odpowiednia *vacatio legis* (art. 2 Konstytucji)

1. Zarzuty wnioskodawcy

W dalszej kolejności wnioskodawca zarzucił kwestionowanym przepisom naruszenie wymogu odpowiedniej *vacatio legis* w zakresie prawa daninowego. Jak wskazał, zmiany legislacyjne w tym zakresie powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. W przypadku kwestionowanej ustawy nie wystąpiły okoliczności, które uzasadniałyby odstępstwo od wymogu zachowania 1-miesięcznej *vacatio legis*. Zmiany te zostały bowiem wprowadzone w celu ograniczenia deficytu Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, jednak „zaistnienie deficytu nie jest stanem nagłym [powiększał się on stopniowo od 2007/2008 r. – uwaga własna], zaskakującym i wymagającym natychmiastowej legislacyjnej interwencji. Nie ma więc żadnego racjonalnego uzasadnienia dla wprowadzania zaskarżonych zmian zaledwie dwa dni przed rozpoczęciem nowego roku. [...] Nowelizacja została wprowadzona bez zachowania odpowiedniej *vacatio legis* przed rozpoczęciem nowego roku” (wniosek, s. 13).

2. Wzorzec kontroli

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat rozumienia konstytucyjnego nakazu ustanawiania przez ustawodawcę *vacatio legis* i nadawania jej „odpowiedniego” wymiaru czasowego. Wymóg ten nie jest wyrażony *expressis verbis* w Konstytucji. Nie budzi jednak wątpliwości – w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i poglądów przedstawicieli doktryny – że instytucja *vacatio legis* jest elementem składowym zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Wynika z zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz z zasady poprawnej legislacji (zob. wyrok TK z 12 czerwca 2002 r., sygn. akt P 13/01).

Spółeczny sens instytucji *vacatio legis* polega na tym, aby zapewnić obywatelom odpowiedni czas na zaznajomienie się z nowymi przepisami prawnymi oraz na dostosowanie się do wymagań, jakie niosą ze sobą nowe regulacje. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału „odpowiedniość” *vacatio legis* należy rozpatrywać w związku z możliwością pokierowania swoimi prawami

z uwzględnieniem treści nowych przepisów. Wymóg zachowania *vacatio legis* należy bowiem odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem jego sytuacji, ale do jego możliwości zapoznania się z nowymi przepisami oraz możliwości adaptacyjnych, które bywają zróżnicowane (zob. wyroki TK z 25 marca 2003 r., sygn. akt U 10/01 i 16 czerwca 1999 r., sygn. akt P 4/98). Wymóg ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* ma więc charakter gwarancyjny dla jednostek. Jest też jednym z warunków dopuszczalności ingerencji ustawodawcy w prawa nabyte (zob. wyrok TK z 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99).

Przy ocenie „odpowiedniości” *vacatio legis* – w ramach kontroli konstytucyjności wprowadzenia nowych przepisów do porządku prawnego – istotne znaczenie ma przedmiot i treść nowych regulacji, stopień ingerencji nowych przepisów prawa w dotychczasową sytuację prawną jednostki, a także to, jak dalece różnią się one od unormowań dotychczasowych i ile czasu potrzeba, by ich adresaci dostosowali się do nowych postanowień (zob. wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99).

Minimalny standard *vacatio legis* wyznacza ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz. U. 2011 r. Nr 197, poz. 1172 ze zm.), która w swym art. 4 przyjmuje, że dla wejścia w życie aktów normatywnych, zawierających przepisy powszechnie obowiązujące, przewidziany jest czternastodniowy okres spoczynku. Od tej podstawowej zasady możliwe są jednak odstępstwa – w myśl art. 4 ust. 2 powołanej ustawy „w uzasadnionych przypadkach akty normatywne [...] mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym”. Zasada ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* nie ma więc charakteru bezwzględnie obowiązującego. Jednakże odstępianie od niej wymaga zaistnienia dostatecznie przekonujących argumentów. Trybunał Konstytucyjny, jeszcze w okresie obowiązywania ustawy konstytucyjnej z 17 października 1992 r. stwierdził, że odstępianie od zasady pewności prawa, z której wynika wymóg odpowiedniego okresu dostosowawczego, jest dopuszczalne „w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna” (zob. orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., sygn. akt

K 1/94). Pogląd ten zachował aktualność również na gruncie Konstytucji z 1997 r. (por. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 27/02).

3. Analiza zgodności

1. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zostały sformułowane szczególne wymogi względem okresu *vacatio legis* w przypadku wprowadzania zmian normatywnych dotyczących podatków. Znajdują one źródło w klauzuli demokratycznego państwa prawnego oraz wynikających z niej zasad pewności prawa i zaufania obywateli do państwa, które nakazują zapewnienie obywatelom możliwości rozporządzania swoimi interesami przy uwzględnieniu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. Na tym tle Trybunał wyprowadził nie tylko zakaz dokonywania zmian podatkowych w trakcie roku podatkowego (wprowadzenie takich zmian w trakcie roku podatkowego nadawałoby im w istocie charakter retroaktywny), ale również – pozostający z nim w bezpośrednim związku – obowiązek zachowania stosownej *vacatio legis* takich regulacji w okresie poprzedzającym rok podatkowy. Służy to zarówno zapoznaniu się z nowymi zmianami, przede wszystkim zaś umożliwia podatnikom dostosowanie swoich działań do obowiązujących w przyszłym roku podatkowym stawek podatku. Zdaniem sądu konstytucyjnego, konieczny okres *vacatio legis* w przypadku legislacji podatkowej wynosi jeden miesiąc. Długość tego terminu została określona na podstawie terminu ustanowionego w art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1993 r. („Minister Finansów w terminie do dnia 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy ustala, w drodze rozporządzenia, skalę podatku dochodowego za każdy rok podatkowy”). Jak wskazywał Trybunał, od tej daty podatnicy mogą zasadnie oczekiwać, że nie zostaną wprowadzone żadne niekorzystne zmiany dotyczące podatków wymierzanych w skali roku.

Obowiązywanie wymogu zachowania co najmniej miesięcznej *vacatio legis* w przypadku zmian podatkowych zostało potwierdzone – jednolicie – w orzecznictwie sądu konstytucyjnego (por. orzeczenia TK z: 29 marca, sygn. akt K 13/93; 15 marca 1995 r., sygn. akt K 1/95; 28 grudnia 1995 r., sygn. akt K 28/95 oraz wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98;

25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01; 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04 i 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07).

2. Wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* w przypadku legislacji podatkowej stanowi pochodną zakazu wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego i służy realizacji tych samych wartości konstytucyjnych. W konsekwencji, zbieżny pozostaje zakres obowiązywania obydwu zasad.

Jak wskazano w pkt III.1 stanowiska, zakaz zmian prawodawczych w trakcie roku podatkowego obowiązuje tylko w przypadku podatków rozlicznych w wymiarze rocznym. Analogicznie, wymóg co najmniej miesięcznej *vacatio legis* Trybunał odnosił wyłącznie do tej kategorii podatków (danin publicznych), wobec których ustawodawca przyjął roczny okres rozliczeniowy. Potwierdzają to następujące wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego: „Należy przy tym wymagać, aby ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej tworzone było [...] także przy zachowaniu stosownej *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy” (orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., sygn. akt K 13/93); „W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym podatków wymierzanych w skali rocznej, [...] ukształtowanym zostało kilka zasad, z których wynika między innymi obowiązek zachowania odpowiedniej *vacatio legis* poprzedzającej wprowadzenie zmian przepisów podatkowych” (orzeczenie TK z 28 grudnia 1995 r., sygn. akt K 28/95); „[Z]miany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego [...], przy czym zasada ta ma zastosowanie także do zmian dotyczących innych podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne” (wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04); „[Z] zasady państwa prawnego został wyprowadzony w dotychczasowym orzecznictwie zakaz dokonywania w trakcie roku podatkowego zmian w dziedzinie prawa podatkowego odnoszących się do podatków pobieranych w skali roku podatkowego” (wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09).

Składki na ubezpieczenie rentowe nie zaliczają się do kategorii danin publicznych rozliczanych w wymiarze rocznym (por. pkt III.3 stanowiska). Tym samym, nie odnosi się do nich wymóg zachowania co najmniej miesięcznej *vacatio legis*, rozumiany jako obowiązek „ogłoszenia zmian dotyczących obciążeń podatkowych co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego

(por. wyrok z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04). W związku z powyższym nie jest zasadne twierdzenie wnioskodawcy, że przepisy podwyższające wysokość składki rentowej powinny zostać ogłoszone nie później niż do 30 listopada 2011 r.

3. Brak wymogu wejścia w życie kwestionowanych przepisów co najmniej na miesiąc przed rozpoczęciem roku budżetowego nie oznacza jednak, że ustawodawca był uprawniony do w pełni swobodnego kształtowania okresu spoczywania ustawy zmieniającej. Mimo że wymóg miesięcznej *vacatio legis* został sformułowany na tle podatków rozliczanych w wymiarze rocznym, to niektóre orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dają podstawę do traktowania go w szerszy sposób, jako odnoszącego się także do tych regulacji podatkowych, które nie są rozliczane w powyższy sposób (por. wyrok TK z 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07). Na ten aspekt zwraca się również uwagę w doktrynie, wskazując, że: „[Z]miany tych danin, które nie są pobierane w skali rocznej dopuszczalne są w ciągu roku podatkowego, jednakże przy zachowaniu stosownej *vacatio legis* [...]”. Tym samym, w pewnych wypadkach – szczególnie widocznych na gruncie regulacji daninowych, gdzie zawsze zachodzi konieczność realizacji przez ustawodawcę zasady zaufania jednostki do państwa – słuszną okazuje się teza, że 14 dniowa *vacatio legis* może okazać się zbyt krótka” (A. Krzywoń, *op. cit.*, s. 149).

Należy w tym miejscu zauważyć, że wnioskodawca – wbrew wyraźnej dyspozycji art. 2 ustawy zmieniającej – uznał za datę jej wejścia w życie początek nowego roku podatkowego (1 stycznia 2012 r.). W rezultacie uznał on, że okres *vacatio legis* przedmiotowej ustawy, uwzględniając termin jej ogłoszenia, wynosił jedynie 2 dni. Brak jest podstaw do przyjęcia takiej interpretacji. Długość *vacatio legis* wyznaczają dwa zdarzenia: ogłoszenie ustawy w Dzienniku Ustaw oraz wejście jej w życie. Jedynie okres wyznaczony tymi datami, obejmujący tzw. spoczywanie aktu normatywnego, jest relewantny dla oceny dochowania wymogu odpowiedniej *vacatio legis*. W przedmiotowej sprawie okres ten wynosił ponad jeden miesiąc (dokładnie: 32 dni). Spełnia to zatem wymóg co najmniej miesięcznej *vacatio legis* w przypadku zmian podatkowych, o ile miałby on być odnoszony także do podatków (danin publicznych), które nie są rozliczane w wymiarze rocznym. Oznacza to, że ustawodawca zapewnił odpowiedni okres spoczywania ustawy zmieniającej, którego długość odpowiada materialnie wymogom sformułowanym przez Trybunał na tle zmian przepisów podatkowych rozliczanych w trybie rocznym. Z uwagi na treść

wprowadzonych zmian, jak i w szczególności orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wypracowane na tle podatków rozliczanych w wymiarze rocznym, w którym za wystarczający uznano miesięczny okres *vacatio legis* (liczony przed datą wejścia w życie nowych przepisów podatkowych) trzeba stwierdzić, że ustanowienie 32-dniowego *vacatio legis* pozostawiało adresatom zmienionych przepisów odpowiedni czas na zapoznanie się z nowymi regulacjami oraz podjęcie działań, które pozwolą im dostosować się do zmienionych obowiązków.

3. Mając na względzie powyższe należy uznać, że art. 2 ustawy zmieniającej **jest zgodny z zasadą odpowiedniej *vacatio legis*, wynikającej z art. 2 Konstytucji.**

IV. Naruszenie interesów w toku (art. 2 Konstytucji)

1. Zarzuty wnioskodawcy

W obrębie zarzutów dotyczących naruszenia zasad poprawnej legislacji w zakresie legislacji podatkowej wnioskodawca zakwestionował także niedochowanie obowiązku należytego zabezpieczenia interesów w toku.

Na tym tle wnioskodawca przypomniał ogólny pogląd Trybunału, zgodnie z którym ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy mogą znajdować się w toku. Podatnicy muszą mieć czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym.

Odnosząc powyższe do konsekwencji wynikających z uchwalenia kwestionowanych przepisów grupa posłów wskazała, że zgodnie z obwieszczeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 16 grudnia 2011 r. (ogłoszone 22 grudnia 2011 r.), wydanym na podstawie art. 16 ustawy systemowej, kwota ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie rentowe w 2012 r. wynosi 105780,00 zł. Mając na względzie obowiązującą w tym dniu stawkę ubezpieczenia rentowego opłacaną przez płatnika (4,5% podstawy wymiaru), w wymiarze rocznym płatnik mógł oczekiwać, że z tego tytułu poniesienie koszty nie wyższe niż 4760,10 zł na zatrudnionego. W następstwie przepisów podnoszących wysokość składki

rentowej, które zostały opublikowane dopiero 30 grudnia 2011 r., roczny maksymalny wymiar składki opłacanej przez płatnika w przeliczeniu na każdego pracownika został podwyższony do kwoty nieprzekraczającej 6699,40 zł (tj. o ponad 40% w stosunku do stawki poprzednio obowiązującej). W tym kontekście podniesienie składki na ubezpieczenie rentowe, dokonane w trakcie trwania roku podatkowego, miało naruszyć prawnie chronione interesy płatników znajdujące się „w toku”.

2. Wzorzec kontroli

Obowiązek ochrony interesów w toku stanowi jedną z zasad poprawnej legislacji, znajdujących źródło w klauzuli demokratycznego państwa prawnego oraz wynikającej z niej zasady zaufania obywateli do państwa i pewności prawa (por. np. orzeczenie TK z 15 lipca 1996 r., sygn. akt K 5/96 oraz wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97 i 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09).

Treścią powyższej zasady jest nakaz ustanowienia przez ustawodawcę, w sytuacji zmiany stanu prawnego, regulacji chroniących określone przedsięwzięcia (m.in. gospodarcze i finansowe) rozpoczęte pod rządami uregulowań dotychczas obowiązujących, które trwają nadal w momencie zmiany przepisów. Ochrona interesów w toku i wynikające z niej oczekiwania prawne mają z założenia charakter tymczasowy i przejściowy, określony ramami czasowymi wyznaczonymi przez ustawodawcę. Nakaz ochrony interesów w toku dotyczy zatem takich sytuacji, w których przepisy prawa wyznaczają określony horyzont czasowy realizacji danego przedsięwzięcia. Tak pojmowana zasada ochrony interesów w toku gwarantuje, że dotychczasowe normy o określonej treści będą obowiązywać w ustalonym horyzoncie czasowym, jeśli podmiot prawa podjął pewne czynności. Wówczas, w horyzoncie czasowym przewidzianym w ustawie, nie mogą być zmieniane „reguły gry”. Nie należy natomiast 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 TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98; 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego odnaleźć można wiele szczegółowych implikacji omawianej zasady. Powinna być ona tym silniej

respektowana, im dłuższa jest w danej sferze życia perspektywa czasowa podejmowanych działań (zob. wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00). Niedopuszczalne jest to, aby najpierw namawiać obywateli do pewnego rozwiązania, a następnie traktować osoby, które „dały się na to nabrać”, gorzej niż osoby, które zignorowały zachęty ustawodawcy (zob. wyrok TK z 29 maja 2007 r., sygn. akt P 8/06). Prawodawca narusza wartości, znajdujące się u podstaw omawianej zasady „wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć (por. wyrok TK z 8 grudnia 2011 r., sygn. akt P 31/10).

Trybunał Konstytucyjny podkreślał konieczność ochrony interesów w toku także w wymiarze legislacji podatkowej. Ma to szczególne znaczenie z uwagi na to, że zmiany w zakresie legislacji podatkowej przybierają – po stronie adresatów – konkretny wymiar finansowy i często łączą się z uszczupleniem ich dochodów. Dlatego też 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. Trybunał nie przypisywał wprowadzie ochronie tych interesów charakteru absolutnego. Jeżeli jednak przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, wówczas za niedopuszczalne uznawał zmianę przepisów przed upływem okresu, który przewidział sam ustawodawca (por. wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01).

3. Analiza zgodności

1. Przystępując do oceny zarzutu naruszenia wynikającej z art. 2 Konstytucji zasady ochrony interesów w toku należy wskazać, że obowiązek ten dotyczy wyłącznie takich działań (przedsięwzięć), które są podejmowane w dłuższym horyzoncie czasowym. Chodzi zatem o takie przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe, które zostały rozpoczęte na gruncie dotychczas określonego stanu prawnego, lecz są one niezakończone w chwili, gdy odnoszące się do nich przepisy uległy zmianie (por. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; por. też W. Sokolewicz [w:] *Komentarz do Konstytucji RP*, t. V, komentarz do art. 2, Warszawa 2007, s. 41).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zostały sformułowane bardziej szczegółowe przesłanki, których spełnienie pociąga za sobą konieczność uwzględnienia ochrony interesów w toku. I tak: „1) przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (w prawie podatkowym horyzont ten musi przekraczać okres roku podatkowego); 2) przedsięwzięcie to – ze swej natury – musi mieć charakter rozłożony w czasie [...]; 3) obywatel musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów” (wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98 i 8 stycznia 2009 r., sygn. akt P 6/07). Uwzględnienie obowiązku zapewnienia ochrony interesów w toku przejawia się w takim przypadku w ustanowieniu przepisów przejściowych, umożliwiających adresatom dokończenie podjętych uprzednio przedsięwzięć według stanu prawnego obowiązującego w chwili ich rozpoczynania albo też poprzez stworzenie innych możliwości dostosowania się podatnika do zmienionej sytuacji prawnej.

Podkreślenia wymaga okoliczność, że wymóg uwzględnienia interesów w toku Trybunał odnosił *in concreto* do zmian normatywnych dotyczących podatków rozliczanych w cyklu rocznym. Oznacza to, że obowiązki wynikające z podatków rozliczanych w cyklu rocznym zaliczają się do przedsięwzięć objętych zasadą ochrony interesów w toku. Innymi słowy, podatki te zaliczają się do przedsięwzięć, dla których ustawodawca przewidział pewien – odpowiednio długi – horyzont czasowy, w ramach którego sposób (zakres) realizacji określonych obowiązków powinien pozostać niezmienny.

Zasadność przyjęcia powyższej kwalifikacji nie budzi wątpliwości, co wynika z długości okresu rozliczeniowego. Każda zmiana polegająca na podwyższeniu stawki podatku (daniny publicznej) rozliczanej w cyklu rocznym, wchodząca w życie w trakcie trwania roku podatkowego, może być odbierana przez podatników jako zaskoczenie. Mogli oni bowiem zasadnie oczekiwać, że podatki będą pobierane według zasad znanych z odpowiednim wyprzedzeniem przed rozpoczęciem roku podatkowego. W takim też przypadku omawiane zmiany mają w istocie retroaktywny charakter (por. orzeczenia TK z 29 marca 1994 r., sygn. akt K 13/93 i 15 marca 1995 r., sygn. akt K 1/95). Zasada ochrony interesów w toku gwarantuje wówczas, że zasady dotyczące danego podatku (np. określające wysokość stawki podatkowej) będą obowiązywać w ustalonym horyzoncie czasowym (w praktyce – w danym roku podatkowym).

Minimum roczny okres rozrachunkowy podatku (daniny) jako okoliczność, która aktualizuje konieczność zapewnienia ochrony interesów w toku sprawy, że omawiana zasada nie znajduje zastosowania w przypadku podatków (danin) rozliczanych w okresie rozliczeniowym krótszym niż 1 rok (por. wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. akt Kp 6/09). Przechodząc na grunt niniejszego postępowania ponownie należy wskazać, że wysokość należnej składki na ubezpieczenie rentowe jest ustalana – co nie budzi wątpliwości – w wymiarze miesięcznym (por. pkt III.3.1. stanowiska). Składki na ubezpieczenie rentowe nie zaliczają się tym samym do kategorii podatków (danin) rozliczanych w trybie rocznym. Ewentualne zmiany wysokości tej składki nie są zatem objęte koniecznością zapewnienia ochrony interesów w toku, co czyni zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji w tym względzie niezasadnym. Oczywiście nie oznacza to, że takie zmiany nie skutkują zwiększeniem zakresu obowiązków podmiotów zobowiązanych. Jednak, ze względu na brak dłuższego horyzontu czasowego, do zmian wysokości składek na ubezpieczenie rentowe nie znajduje zastosowania wymóg ochrony interesów w toku w zakresie, jaki wynika z orzecznictwa sądu konstytucyjnego.

2. W przypadku podatków (danin publicznych) rozliczanych w wymiarze krótszym niż rok konieczność ochrony przed zaskakującymi zmianami jest realizowana wyłącznie przez wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Dla zachowania odpowiedniej *vacatio legis* wystarcza zatem, aby zmiany zostały ogłoszone z odpowiednim wyprzedzeniem przed początkiem danego okresu rozrachunkowego (w rozpatrywanym przypadku – miesięczny okres rozrachunkowy).

Adresatom zmienionych przepisów został pozostawiony odpowiedni czas zapewniający zapoznanie się z nowymi regulacjami oraz podjęcie działań, które pozwolą im dostosować się do zmienionych obciążeń (por. pkt IV.3.1. stanowiska). Odnosząc się do argumentacji przedstawionej przez wnioskodawcę trudno zgodzić się z wyrażonym poglądem, iż znając nową wysokość składki na ubezpieczenie rentowe w dniu 30 listopada 2011 r. (tj. z miesięcznym wyprzedzeniem w stosunku do nowego roku podatkowego, w którym obowiązywać mają nowe stawki) płatnicy składek na ubezpieczenia rentowe podjęliby inne decyzje niż w przypadku, gdy nową stawkę poznali na 2 dni przed początkiem nowego roku podatkowego (tj. 30 grudnia 2011 r.), zaś weszła ona w życie 1 lutego 2012 r., a więc po upływie ponad miesiąca od jej ogłoszenia. W tym kontekście wypada jedynie zauważyć, że z perspektywy

płatników składek odsunięcie w czasie – w stosunku do początku roku podatkowego – wejścia w życie podwyższonej stawki za ubezpieczenie rentowe było korzystne, bowiem za pierwszy miesiąc roku, w którym obowiązywały nowe stawki, zapłacili składkę według starych stawek. Tym samym ustawodawca osłabił, w pewnym stopniu, dolegliwość wprowadzonych zmian.

3. Mając na względzie powyższe należy uznać, że art. 2 ustawy zmieniającej **jest zgodny** z zasadą ochrony interesów w toku, wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU

Ewa Kopacz