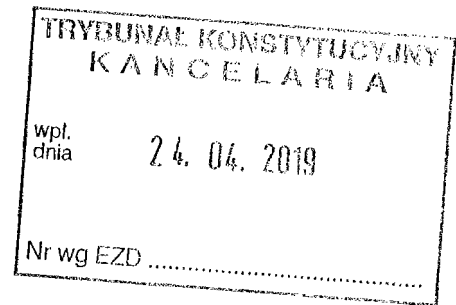




Warszawa, dnia 23 kwietnia 2019 r.

PK VIII TK 47.2018
(SK 12/18)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną B L o stwierdzenie niezgodności art. 32 w związku z art. 31 i art. 4 pkt 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r., Nr 11, poz. 74 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2010 r., to jest przed wejściem w życie art. 45 pkt 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o emeryturach pomostowych (Dz. U. Nr 237, poz. 1656 ze zm.) „w zakresie, w jakim dopuszczają one orzeczenie na podstawie art. 116a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa o odpowiedzialności członka zarządu osoby prawnej za zaległości tej osoby prawnej z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych” – z art. 2, art. 7, art. 64 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072 ze zm.) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed

Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie podlega umorzeniu, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072 ze zm.) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074 ze zm.), wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej B L (dalej: Skarżący) zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie, że art. 32 w związku z art. 31 i art. 4 pkt 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych [w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2010 r.] (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r., Nr 11, poz. 74 ze zm.) [aktualny tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 300 ze zm.; dalej: ustawa systemowa lub u.s.u.s.] – „w zakresie, w jakim dopuszczają one orzeczenie na podstawie art. 116a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa o odpowiedzialności członka zarządu osoby prawnej za zaległości tej osoby prawnej z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych” – jest niezgodny z wymienionymi na wstępie przepisami Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w W (dalej: ZUS lub organ rentowy), decyzją z dnia grudnia 2009 r., orzekł o odpowiedzialności Skarżącego – jako członka zarządu S

z siedzibą w W – za zaległości z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Sąd Okręgowy w W, rozpatrując odwołanie Skarżącego, wyrokiem z dnia sierpnia 2010 r. zmienił powyższą decyzję ZUS w ten sposób, że nie obciążył Skarżącego obowiązkiem uiszczenia zaległych składek. Apelację od tego wyroku wniósł ZUS. Wyrokiem z dnia marca 2011 r. Sąd Apelacyjny w W uchylił zaskarżone orzeczenie, zniósł postępowanie i przekazał sprawę Sądowi Okręgowemu w W do ponownego rozpoznania. Sąd Okręgowy w W, po ponownym rozpoznaniu sprawy, wyrokiem z dnia kwietnia 2012 r., zmienił decyzję ZUS w ten sposób, że nie obciążył Skarżącego odpowiedzialnością za zaległości z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Rozpatrując apelację organu rentowego, Sąd Apelacyjny w W, wyrokiem z dnia listopada 2012 r., uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Sądowi Okręgowemu w W do ponownego rozpoznania. Wyrokiem z dnia listopada 2014 r. Sąd Okręgowy w W oddalił odwołanie Skarżącego od decyzji organu rentowego z dnia grudnia 2009 r. Apelację od tego wyroku wywiódł Skarżący. Sąd Apelacyjny w W, wyrokiem z dnia sierpnia 2015 r., oddalił apelację, przesądzając o odpowiedzialności Skarżącego za zobowiązania S

z tytułu nieopłaconych składek na

ubezpieczenie społeczne i zdrowotne oraz na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Postanowieniem z dnia maja 2017 r. Sąd Najwyższy odmówił przyjęcia wniesionej od tego wyroku skargi kasacyjnej Skarżącego.

Zdaniem Skarżącego, zastosowanie art. 32 w związku z art. 31 i art. 4 pkt 3 u.s.u.s. „doprowadziło do naruszenia prawa własności przysługującego skarżącemu do środków majątkowych, z których na mocy orzeczeń sądów powszechnych i decyzji organu rentowego, wydanych na podstawie kwestionowanych przepisów ustawy, jest zobowiązany pokryć nałożony na niego obowiązek o charakterze majątkowym” (s. 2 skargi konstytucyjnej).

W ocenie Skarżącego, „wątpliwości natury konstytucyjnej budzi nie tyle językowa, dosłowna treść przepisów art. 31 i 32 ustawy systemowej, (...), lecz ich rozszerzająca wykładania prezentowana konsekwentnie w orzecznictwie Sądu Najwyższego” (s. 5 skargi konstytucyjnej), zgodnie z którą, znajdujące się w art. 32 u.s.u.s. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2009 r.), odesłanie do odpowiedniego stosowania do składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych przepisów o składkach na ubezpieczenie społeczne dotyczyło także kwestii odpowiedzialności osób trzecich.

Uzasadniając zarzuty wobec normy wynikającej z art. 32 w związku z art. 31 u.s.u.s., Skarżący podniósł, że brak jest „wystarczających podstaw do przyjęcia, iżby w drodze wykładni językowej, można z przepisu art. 32 ustawy systemowej wywieść normę upoważniającą ZUS do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej o odpowiedzialności osób trzecich w odniesieniu do składek na ubezpieczenie zdrowotne i FP [Fundusz Pracy] i FGŚP [Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych]” (s. 7 skargi konstytucyjnej). W przekonaniu Skarżącego, wykładnia językowa art. 32 u.s.u.s. nie pozwala na stwierdzenie, że przepis ten (w zaskarżonym brzmieniu), a w szczególności

zawarte w nim określenie „poboru” składek, obejmuje odpowiedzialność osób trzecich z tytułu nieuiszczonych składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i na ubezpieczenie zdrowotne.

Skarżący podkreślił, że niedopuszczalne jest „w świetle regulacji konstytucyjnych zawartych w art. 2, 76 i 84 i 217 Konstytucji RP stosowanie w procesie wykładni norm nakładających obowiązki o charakterze daninowym wykładni rozszerzającej, motywowanej względami natury fiskalnej. W istocie wszak, zabieg taki sprawia, iż źródłem obowiązku uiszczenia daniny przestaje być ustawa lecz arbitralnie oceniany przez organ państwa wzgląd na interes fiskalny. W każdym też przypadku wymogi poprawnej legislacji wynikające z obowiązywania art. 2 Konstytucji RP oraz zasada ustawowej regulacji obowiązków o charakterze daninowym statuowana w art. 217 Konstytucji RP nakładają na ustawodawcę obowiązek takiego konstruowania norm prawnych, by ich adresaci mogli przewidzieć skutki swych działań” (s. 8 skargi konstytucyjnej).

Według Skarżącego, „[n]ie spełnia standardów konstytucyjnych przyjęta technika legislacyjna, polegająca na pośrednim, poprzez art. 32 ustawy systemowej, odesłaniu do stosowanych odpowiednio przepisów Ordynacji podatkowej. Zakres znaczeniowy pojęć użytych w art. 32 ustawy systemowej jest nieprecyzyjny i nie daje adresatom normy możliwości jednoznacznego określenia ich sytuacji prawnej” (*ibidem*).

Następnie, po zacytowaniu fragmentów wybranych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, Skarżący stwierdził, że „art. 31 i 32 ustawy z dn. 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t. j. Dz. U. z 2007 r., Nr 11, poz. 74 z późn. zm.) rozumiane w ten sposób, że dopuszczają one orzeczenie na podstawie art. 116a ustawy z dn. 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa o odpowiedzialności członka zarządu osoby prawnej za zaległości tej osoby prawnej z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych naruszają konstytucyjne zasady poprawnej legislacji i ustawowego źródła obowiązków daninowych, a pośrednio

zasady legalizmu i zaufania obywateli do organów władzy publicznej” (s. 11 skargi konstytucyjnej).

Zdaniem Skarżącego, powodem nowelizacji art. 32 u.s.u.s. – dokonanej ustawą z dnia 19 grudnia 2008 r. o emeryturach pomostowych (Dz. U. Nr 237, poz. 1656 ze zm.) – było między innymi to, że brzmienie tego przepisu obowiązujące przed dniem 1 stycznia 2010 r. „nie spełniało wymogów tzw. przyzwoitej legislacji i naruszało art. art. 2, 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Nałożenie zaś na skarżącego na tak wadliwej podstawie obowiązku o charakterze daninowym narusza konstytucyjnie gwarantowane prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej)” (s. 11-12 skargi konstytucyjnej).

Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem o sygn. Ts 26/16 z dnia 12 lutego 2018 r., postanowił odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Postanowienie to zaskarżył Skarżący. Postanowieniem z dnia 7 czerwca 2018 r., sygn. Ts 26/16, Trybunał Konstytucyjny uwzględnił zażalenie Skarżącego i przekazał skargę konstytucyjną do merytorycznego rozpoznania.

Przedstawienie merytorycznego stanowiska, dotyczącego zarzutów podniesionych w skardze konstytucyjnej, wymaga uprzedniego omówienia kwestii formalnych związanych z dopuszczalnością jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania jest bowiem obowiązany do badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej i kontrolowania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka wydania orzeczenia, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania. Dotyczy to wszelkich kwestii wstępnych, jak również przesłanek formalnych, wspólnych dla kontroli inicjowanej w trybie wniosku, skargi konstytucyjnej lub pytania prawnego. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania

dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania skargi. Badanie przez Trybunał Konstytucyjny, czy skarga konstytucyjna spełnia konstytucyjne i ustawowe wymogi niezbędne do jej rozpoznania, następuje więc także po zakończeniu etapu wstępnego rozpoznania i skierowaniu tejże skargi do merytorycznego rozpoznania. Skład wyznaczony do merytorycznego rozpoznania skargi nie jest związany wynikiem wstępnej weryfikacji dopuszczalności skargi konstytucyjnej (*vide* m. in. – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 czerwca 2018 r., sygn. SK 32/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 45, a także postanowienia: z dnia: 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 10 listopada 2009 r., sygn. SK 45/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 155; 14 grudnia 2011 r., sygn. SK 29/09, OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 130; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 9 maja 2017 r., sygn. SK 18/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 37; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 28 lutego 2018 r., sygn. SK 28/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 10; 5 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 76 oraz 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

Odnosząc się do kwestii dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie, należy w pierwszej kolejności zauważyć, że Skarżący zaskarżył art. 32 u.s.u.s. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2010 r.

Kwestionowany art. 32 ustawy systemowej, w czasie wydania opisanej wcześniej decyzji ZUS z grudnia 2009 r., z którą Skarżący wiąże naruszenie swoich konstytucyjnych praw, stanowił: „Do składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz na ubezpieczenie zdrowotne w zakresie: ich poboru, egzekucji, wymierzania

odsetek za zwłokę i dodatkowej opłaty, przepisów karnych, dokonywania zabezpieczeń na wszystkich nieruchomościach, ruchomościach i prawach zbywalnych dłużnika, odpowiedzialności osób trzecich i spadkobierców oraz stosowania ulg i umorzeń stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące składek na ubezpieczenia społeczne.”.

Na podstawie art. 45 pkt 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o emeryturach pomostowych (Dz. U. z 2008 r. Nr 237, poz. 1656; aktualny tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 1924; dalej: ustawa o emeryturach pomostowych), art. 32 ustawy systemowej otrzymał następujące brzmienie: „Do składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz na ubezpieczenie zdrowotne w zakresie: ich poboru, egzekucji, wymierzania odsetek za zwłokę i dodatkowej opłaty, przepisów karnych, dokonywania zabezpieczeń na wszystkich nieruchomościach, ruchomościach i prawach zbywalnych dłużnika, odpowiedzialności osób trzecich i spadkobierców oraz stosowania ulg i umorzeń stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące składek na ubezpieczenia społeczne.”. Zgodnie z art. 57 pkt 1 ustawy o emeryturach pomostowych, przewidziana w art. 45 pkt 1 tej ustawy, zmiana art. 32 u.s.u.s. weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.

Po kolejnej nowelizacji, dokonanej ustawą z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych (Dz. U., poz. 2192), art. 32 u.s.u.s. stanowi: „Do składek na Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz na ubezpieczenie zdrowotne w zakresie: ich poboru, egzekucji, wymierzania odsetek za zwłokę i dodatkowej opłaty, przepisów karnych, dokonywania zabezpieczeń na wszystkich nieruchomościach, ruchomościach i prawach zbywalnych dłużnika, odpowiedzialności osób trzecich i spadkobierców oraz stosowania ulg i umorzeń stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące składek na ubezpieczenia społeczne.”.

Również art. 31 u.s.u.s. był nowelizowany po wydaniu ostatecznego orzeczenia, z którym Skarżący wiąże naruszenie swoich praw i po wniesieniu skargi konstytucyjnej.

Przepis art. 31 u.s.u.s., w brzmieniu nadanym przez art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199), stanowił: „Do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio: art. 12, art. 26, art. 29 § 1 i 2, art. 33, art. 33a, art. 33b, art. 51 § 1, art. 55, art. 59 § 1 pkt 1, 3, 4, 8 i 9, art. 60 § 1, art. 61 § 1, art. 62 § 1, 3-5, art. 72 § 1 pkt 1 i 4 i § 2, art. 73 § 1 pkt 1 i 5, art. 77b § 1 i 2, art. 91, art. 93, art. 93a-93c, art. 93e, art. 94, art. 97 § 1, art. 98 § 1 i 2 pkt 1, 2, 5 i 7, art. 100, art. 101, art. 105 § 1 i 2, art. 106 § 1 i 2, art. 107 § 1, 1a, i 2 pkt 2 i 4, art. 108 § 1 i 4, art. 110 § 1, § 2 pkt 2, § 3, art. 111 § 1-4 i 5 pkt 1, art. 112, art. 113, art. 114, art. 115, art. 116, art. 116a, art. 117, art. 118 § 1 i 2 oraz art. 119 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.”.

Po kolejnych zmianach dokonanych przez: art. 419 pkt 3 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U., poz. 978); art. 8 pkt 4 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1649); art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawy o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1027) i art. 80 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz. U., poz. 1629), które to zmiany nie miały wpływu na zakres normowania objęty skargą konstytucyjną, obecnie art. 31 u.s.u.s. stanowi: „Do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio: art. 7a, art. 12, art. 26, art. 29 § 1 i 2, art. 33-33b, art. 38a, art. 51 § 1, art. 55, art. 59 § 1 pkt 1, 3, 4, 8 i 9, art. 60 § 1, art. 61 § 1, art. 62 § 1, 3 i 5, art. 62b § 1 pkt 2 i § 3, art. 72 § 1 pkt 1 i 4 i § 2, art. 73 § 1 pkt 1 i 5, art. 77b § 1 i 2, art. 91, art. 93, art. 93a-93c, art. 93e, art. 94, art. 97 § 1 i 1a, art. 97a § 1-3, art. 98 § 1 i § 2 pkt 1, 2, 5 i 7, art. 100, art. 101, art. 105 § 1 i 2, art. 106 § 1-3, art. 107 § 1, 1a, § 2 pkt 2 i 4 i § 3, art. 108 § 1, 3

i 4, art. 109 § 1 w zakresie art. 29, art. 109 § 2 pkt 1, art. 110 § 1, § 2 pkt 2 i § 3, art. 111 § 1-4 i § 5 pkt 1, art. 112 § 1-5, art. 112b-114, art. 115-117, art. 117d, art. 118 § 1 oraz art. 119 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.”.

Z uwagi na wskazane zmiany brzmienia zaskarżonych przepisów, w szczególności art. 32 u.s.u.s., konieczne jest rozważenie, czy wynikająca z tych przepisów regulacja, w brzmieniu wskazanym w skardze konstytucyjnej jako przedmiot kontroli, utraciła moc obowiązującą, a więc czy nie występuje określona w art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072 ze zm.; dalej: ustawa otpTK) przesłanka, powodująca konieczność umorzenia postępowania.

Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, przesłanka ta występuje wówczas, gdy kwestionowany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Przepis obowiązuje zatem, jeżeli na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80 i 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że norma wynikająca z art. 32 w związku z art. 31 u.s.u.s. w kwestionowanym brzmieniu nadal może być stosowana przez sądy administracyjne. Przesądza o tym niewprowadzenie do ustaw zmieniających art. 32 i art. 31 u.s.u.s. przepisów intertemporalnych. Wobec ich braku, stosuje się ogólną regułę prawa międzyczasowego, określaną jako zasada *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek – stosownie do art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.) – orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji (*vide* –

wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83). W konsekwencji należy uznać, że pomimo dokonanych zmian art. 32 u.s.u.s. w kwestionowanym brzmieniu nie utracił mocy obowiązującej w rozumieniu przyjętym w art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy otpTK.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Skarga konstytucyjna jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli konkretnej. Skarżący może uczynić przedmiotem zaskarżenia wyłącznie przepisy zastosowane w jego sprawie, które legły u podstaw ostatecznego jej rozstrzygnięcia przez sąd lub organ administracji publicznej. Warunek ten spełniony jest wówczas, gdy kwestionowany w skardze akt normatywny determinuje, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 14 marca 2017 r., sygn. SK 42/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 15; 17 maja 2017 r., sygn. SK 38/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 39).

Przyjęty w art. 79 ust. 1 Konstytucji model skargi konstytucyjnej przesądza, że ma ona charakter konkretny i służy przede wszystkim jako środek ochrony wolności i praw skarżącego. To znaczy, że przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących skarżącemu praw podmiotowych. W postępowaniu zainicjowanym skargą

konstytucyjną wzorcami kontroli mogą być więc przepisy ustawy zasadniczej wyrażające konstytucyjne prawa lub wolności obywatela (podmiotu podobnego). Skarga konstytucyjna musi zawsze wskazywać konstytucyjne prawa lub wolności, które, zdaniem skarżącego, zostały naruszone. W konsekwencji, w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną właściwie sformułowany zarzut nie może opierać się wyłącznie na niezgodności kwestionowanego przepisu z normą ogólną, określającą konstytucyjne zasady ustrojowe, czy też adresowaną do ustawodawcy normą o charakterze przedmiotowym. Nie można zatem – co do zasady – jako zarzutu skargi konstytucyjnej wskazać naruszenia zasad ustrojowo – organizacyjnych, które nie kreują praw podmiotowych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225, 19 lutego 2001 r., sygn. SK 14/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 31, 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112 i z dnia 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, *op. cit.*; 13 maja 2014 r., sygn. SK 61/13, OTK ZU nr 5/A/2014, poz. 52 i 7 lutego 2018 r., sygn. SK 20/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 7). Powoływanie ogólnych zasad i klauzul konstytucyjnych jako wyłącznego wzorca kontroli jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy brak jest innych, szczególnych postanowień konstytucyjnych kreujących dane prawo lub wolność. Ogólne klauzule konstytucyjne tylko w bardzo ograniczonym stopniu mogą być uznane za samoistne źródło praw i wolności jednostki (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37, 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75). Te przepisy konstytucyjne mogą natomiast stanowić jedynie pomocniczy wzorzec kontroli przy jednoczesnym wskazaniu innej naruszonej normy.

Skarga konstytucyjna musi spełniać – poza ogólnymi wymaganiami dotyczącymi pism procesowych – również szereg innych warunków formalnych właściwych dla natury postępowania przed Trybunałem.

Postępowanie w niniejszej sprawie zostało zainicjowane skargą skierowaną do Trybunału Konstytucyjnego w dniu 19 stycznia 2016 r. Po wniesieniu skargi, w dniu 3 stycznia 2017 r., weszła w życie, powołana wcześniej, ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. W myśl art. 9 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074 ze zm.), do postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy otpTK, stosuje się przepisy tej ustawy (ust. 1), przy czym czynności procesowe dokonane w tych postępowaniach pozostają w mocy (ust. 2). Z tego względu w analizowanej sprawie znajdują zastosowanie przepisy ustawy otpTK.

Stosownie do art. 53 ust. 1 ustawy otpTK, skarga konstytucyjna zawiera:

- 1) określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją;
- 2) wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone;
- 3) uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie;
- 4) przedstawienie stanu faktycznego;
- 5) udokumentowanie daty doręczenia wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1;

6) informację, czy od wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1, został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

„Zarzuty sformułowane w skardze muszą uprawdopodobniać niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji, co oznacza konieczność wywiedzenia z zaskarżonych przepisów określonej normy, wskazanie właściwych wzorców konstytucyjnych wyrażających prawa podmiotowe przysługujące osobom fizycznym bądź prawnym i – przez porównanie treści wynikających z obu regulacji – wykazanie ich wzajemnej niezgodności. Innymi słowy obowiązkiem skarżącego jest nie tylko wskazanie określonego rodzaju naruszonego prawa lub wolności, ale również sformułowanie argumentów, które mogłyby uprawdopodobnić postawiony zarzut niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 września 2017 r., sygn. Ts 136/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 32).

W niniejszej sprawie skarga konstytucyjna nie realizuje wymogów formalnych warunkujących jej merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny, w szczególności dotyczących wskazania konstytucyjnej wolności lub prawa skarżącego i sposobu naruszenia go przez przepisy będące przedmiotem zaskarżenia.

W *petitum* skargi konstytucyjnej, jako wzorce kontroli kwestionowanej regulacji, wskazano art. 2, art. 7, art. 64 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet*, w myśl której podstawowe znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie, rekonstrukcji zarzutu sformułowanego w skardze konstytucyjnej należy dokonywać zarówno na podstawie jej *petitum*, jak i uzasadnienia, które stanowi integralną część skargi (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 407/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 320 oraz powołane tam orzecznictwo). W niniejszej sprawie analiza skargi wskazuje, że podstawowym zarzutem sformułowanym przez Skarżącego jest zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji, a w szczególności zasady określoności prawa, wynikającej

z art. 2 Konstytucji, a przez to również zasady wyłączności ustawowej i szczególnej precyzji regulacji daninowych, wynikającej z art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – s. 11 skargi konstytucyjnej), a w konsekwencji naruszenia prawa własności, chronionego przez art. 64 ust. 1 Konstytucji, poprzez nałożenie na tak wadliwej podstawie obowiązku o charakterze daninowym (*vide* – s. 11-12 skargi konstytucyjnej).

Kwestionowana regulacja dotyczy odpowiedzialności osób trzecich z tytułu składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i na ubezpieczenie zdrowotne. Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w orzecznictwie powszechnie przyjmuje się, że składka na ubezpieczenie zdrowotne ma charakter daniny publicznej (*vide* – D. E. Lach, *4.3. Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne. 4.3.1. Uwagi wprowadzające*, [w]: *Zasada równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej*, LEX/el. 2011; P. Lenio, *Charakter prawny składki na ubezpieczenie zdrowotne jako źródła finansowania świadczeń opieki zdrowotnej*, *Przegląd Prawa i Administracji*, 2014, nr 97, s. 99-115, LEX nr 215876; D. Karkowska, *Zasady powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego*, [w]: *Prawa pacjenta*, LEX/el).

Na daninowy charakter składki na ubezpieczenie zdrowotne wskazywał też Trybunał Konstytucyjny (*vide* – wydany w pełnym składzie Trybunału wyrok z dnia 26 października 2010 r., sygn. K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. SK 57/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 173).

Tak samo należy też określić charakter składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Analiza regulacji dotyczących składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, zawartych odpowiednio w ustawie z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 1265 ze zm.) oraz w ustawie z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (tekst jedn.: Dz. U. z

2018 r., poz. 1433 ze zm.), wskazuje, że oba te fundusze są – tak jak Narodowy Fundusz Zdrowia – państwowymi funduszami celowymi, a składki na te fundusze są przymusowym, bezzwrotnym, nakładanym władczo świadczeniem pieniężnym o charakterze publicznoprawnym, które służy wypełnianiu zadań publicznych, a więc mają wskazywane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego cechy daniny publicznej (*vide* – wydany w pełnym składzie Trybunału Konstytucyjnego wyrok z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76; *vide* także – powołane tam orzecznictwo).

Jedynym, spośród powołanych przez Skarżącego wzorców kontroli, który został zamieszczony w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające wolności i prawa podlegające ochronie za pomocą skargi konstytucyjnej, jest art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym „[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”.

W doktrynie przyjmuje się, że „[i]stotę prawa własności (...) stanowi względna pełnia uprawnień, na którą składają się trzy elementy: elastyczność, wyłączność oraz bezterminowość. Oznacza to, że prawo własności powinno mieścić w sobie najszerszy możliwy zakres władzy uprawnionego nad określonym przedmiotem majątkowym” (K. Zaradkiewicz, [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1 – 86*, red. M. Safjan i L. Bosek, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 2016 r., s. 1458). Z kolei jako ograniczenia własności traktuje się „wynikające z przepisów prawa (...) uwarunkowania ograniczające treść lub sposób korzystania z własności, w tym nakładające określone obowiązki na właściciela wobec przedmiotu własności lub też zobowiązujące go do znoszenia określonego oddziaływania na przedmiot własności” (L. Garlicki, S. Jarosz - Żukowska, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. II. Art. 30–86*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Wydawnictwo Sejmowe, 2016, s. 617 oraz powołana tam literatura).

Art. 64 ust. 1 Konstytucji był wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który wskazywał, że „[p]rzepis ten przewiduje

przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85, *vide* też – powołane tam orzecznictwo).

Jak już wcześniej zaznaczono w uzasadnieniu niniejszego stanowiska, kwestionowane przepisy stanowią regulację z zakresu prawa daninowego.

Analizując dopuszczalność art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli przepisów o charakterze daninowym, Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie podkreślał, że „każda danina publiczna stanowi formę ingerencji w sferę własności lub innych praw majątkowych i łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe jednostki (...). Ze względu na to, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych znajduje swoje bezpośrednie zakotwiczenie w przepisach Konstytucji (przede wszystkim w art. 84), samo jego wprowadzenie nie może być rozważane w kategoriach związanych z ograniczaniem przysługujących danemu podmiotowi praw lub wolności konstytucyjnych, w tym prawa własności lub innych praw majątkowych” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. SK 57/13, *op. cit.*, *vide* także – powołane tam orzecznictwo).

Nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych lub daninowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która to ingerencja może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Jak jednak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie K 41/02, „ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw

(...). Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych” (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). W dziedzinie prawa daninowego skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia zwolnienia podatkowego zasadniczo nie powinny być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*).

Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i

obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki finansowe, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W szczególności nie mogą one kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia przez przepisy prawa podatkowego art. 64 Konstytucji może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Zarzut taki pozostawałby zasadny wówczas, gdy przepisy prawa podatkowego, powodujące uszczuplenie majątkowe, byłyby dotknięte wadliwością w postaci uchybień w

sposobie nakładania podatku polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowalnym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110 oraz 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op. cit.*). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. Niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może zatem stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji. Przepis art. 64 Konstytucji może być też adekwatnym wzorcem kontroli w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych ze zwrotem podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*). W postanowieniu z dnia 12 lipca 2016 r., sygn. SK 5/15, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[k]westia adekwatności art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli przepisów daninowych, regulacji z zakresu ubezpieczeń społecznych, zależy od przedmiotu regulacji poddanej kontroli i problemu konstytucyjnego” (OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 58).

Uwzględniając, że ingerencja w sferę prawa własności należy do zasadniczej treści danin publicznych, Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że „[d]opuszczalność zastosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach daninowych (podatkowych) zależy jednak od przedstawienia przez skarżących odpowiednich argumentów” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, *op. cit.*). W sprawie SK 57/13 Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że wprawdzie „nie wyklucza możliwości powołania w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną przepisów wynikających z art. 64 Konstytucji jako wzorców kontroli konstytucyjności tego rodzaju regulacji daninowych, jednak taki zarzut musi zostać właściwie skonstruowany i

uzasadniony” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., *op. cit.*).

Powołany w skardze konstytucyjnej art. 64 ust. 1 Konstytucji mógłby więc stanowić wzorzec kontroli kwestionowanych przepisów daninowych, jednak Skarżący nie określił prawa statuowanego w tym wzorcu, nie wyjaśnił też sposobu naruszenia wynikającego z tego wzorca prawa podmiotowego ani nie powołał adekwatnych argumentów mogących uprawdopodobnić niezgodność zaskarżonej regulacji z prawem wynikającym z tegoż powołanego wzorca.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie wyjaśniano, że prawidłowe wykonanie obowiązku przedstawienia, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób zostały naruszone przez przepisy stanowiące przedmiot wnoszonej skargi konstytucyjnej, polega nie tylko na oznaczeniu (numerycznym) w *petitum* skargi postanowień Konstytucji, z którymi – zdaniem skarżącego – niezgodne są kwestionowane przepisy, lecz także na precyzyjnym przedstawieniu treści wolności lub praw wywodzonych z tych postanowień, a naruszonych przez ustawodawcę (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2016 r., sygn. Ts 380/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 280). „Skarżący musi zatem wskazać, jakie z powołanego przez niego wzorca kontroli wynikają uprawnienia, i wyjaśnić, na czym polega korespondujący z nimi obowiązek prawodawcy” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68).

W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym sformułowanie zarzutu oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz

niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli. W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 73/11, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2).

„Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami <nadającymi się> do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78). Przedstawiona przez skarżącego argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, *op. cit.* i 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, *op. cit.* oraz 20 września 2017 r., sygn. Ts 136/17, *op. cit.*).

Trybunał Konstytucyjny podkreślał też, że z obowiązku odpowiedniego przedstawienia naruszonych praw konstytucyjnych oraz sposobu tego naruszenia i przedstawienia adekwatnej argumentacji uprawdopodobniającej stawiane zarzuty „nie może zwolnić skarżącego, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który orzekając – zgodnie z art. 67 ust. 1 u.o.t.p. TK –

jest związany granicami skargi konstytucyjnej (...). W konsekwencji poprzestanie przez skarżącego na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów stanowi niewykonanie dyspozycji ustawowej (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK), co skutkuje odmową nadania dalszego biegu skardze na etapie wstępnego rozpoznania albo umorzeniem postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku przy rozpoznaniu merytorycznym. Niedopuszczalne jest bowiem samodzielne precyzowanie przez Trybunał, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2018 r., sygn. Ts 173/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 59, *vide* też – powołane tam orzecznictwo).

Nie można uznać za spełnienie powyższych wymogów dwóch, zawartych w treści skargi, lakonicznych stwierdzeń, powołanych wcześniej w uzasadnieniu niniejszego stanowiska, że zastosowanie kwestionowanej regulacji „doprowadziło do naruszenia prawa własności przysługujące skarżącemu do środków majątkowych, z których na mocy orzeczeń sądów powszechnych i decyzji organu rentowego, wydanych na podstawie kwestionowanych przepisów ustawy, jest zobowiązany pokryć nałożony na niego obowiązek o charakterze majątkowym, zaś ochrona przysługującego skarżącemu prawa własności wynika z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej” (s. 2 skargi konstytucyjnej) oraz że „[n]ałożenie (...) na skarżącego na tak wadliwej podstawie obowiązku o charakterze daninowym narusza konstytucyjnie gwarantowane prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej)” (s. 11-12 skargi konstytucyjnej). Stwierdzenia te nie precyzują bowiem treści prawa wywodzonego z art. 64 ust. 1 Konstytucji ani nie wskazują, na czym polega niezgodność między poddanym kontroli unormowaniem a tym wzorcem.

Skoro regulacja dotycząca obowiązków daninowych ma podstawę konstytucyjną – co należy po raz kolejny podkreślić – to aby „zakwestionować

zgodność z Konstytucją nakładania podatków i ciężarów publicznych, nie wystarczy powołać się na samą ingerencję we własność (majątek) *sensu largo* czy wolność działalności gospodarczej, ale należy uprawdopodobnić naruszenie tych praw (ich istoty) lub – co najmniej – utrudnienie ich urzeczywistniania (...). W szczególności mogłoby to polegać na uprawdopodobnieniu, że zakwestionowane przepisy kształtują obowiązek podatkowy w sposób, który prowadzi do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych skarżącej” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 marca 2016 r., sygn. Ts 126/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 209, *vide* też – powołane tam orzecznictwo).

W niniejszej sprawie Skarżący upatruje naruszenia prawa własności poprzez wadliwe – z punktu widzenia wymogów konstytucyjnych, wynikających z art. 2, art. 7, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej – nałożenie obowiązku o charakterze daninowym (*vide* m.in. – s. 2 zażalenia na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2018 r., sygn. Ts 26/16, o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej). Tymczasem zarzut naruszenia zasady określoności prawa, wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji, a także zasady wyłączności ustawy daninowej nie może stanowić samodzielnej podstawy do wystąpienia ze skargą konstytucyjną, o ile skarżący nie wykaże, w odniesieniu do jakich praw podmiotowych ów wymóg dostatecznej określoności nie został dochowany, i jednocześnie – na czym polegał uszczerbek w sytuacji prawnej skarżącego w zakresie korzystania przez niego z tych konstytucyjnych wolności i praw (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 marca 2016 r., sygn. Ts 126/15, *op. cit.*).

Przyjęcie, że wskazane w *petitum* skargi konstytucyjnej samodzielnie wzorce z art. 2, art. 7, art. 64 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji zostały powołane związkowo, nie oznacza zwolnienia z obowiązku wykazania sposobu naruszenia konstytucyjnej wolności lub prawa oraz powołania adekwatnych argumentów lub

dowodów na poparcie tego zarzutu. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie przypomina, że „zarzuty postawione w kontekście <związkowo> powołanych wzorców wymagają odpowiedniego uzasadnienia” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. SK 20/15, *op. cit.*). „W świetle utrwalonej praktyki orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego wymóg ten należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów stawianych w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (przy czym jako wzorzec należy rozumieć normę konstytucyjną, której podstawą może być jeden lub kilka powiązanych przepisów Konstytucji)” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 67). „Jeśli skarga wiąże ze sobą określone przepisy Konstytucji, to musi również zawierać dokładne wskazanie normy konstytucyjnej z nich wywiezionej. Oczywiście przepis powołany jako związkowy może być tylko normatywnym tłem dla prowadzonych w skardze wywodów, nie oznacza to jednak, że można je w skardze całkowicie pominąć” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lutego 2009 r., sygn. Ts 126/08, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 27).

W związku z powyższym należy uznać, że w zakresie zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1 Konstytucji skarga nie spełnia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 ustawy otpTK.

Z kolei pozostałe przepisy ustawy zasadniczej, powołane przez Skarżącego jako wzorce kontroli, nie wyrażają praw podmiotowych lub wolności.

Artykuł 2 Konstytucji wyraża zasadę demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Adresatami tych zasad są władze publiczne, którym wyznaczają one określone powinności. Korelatem tych powinności, co do zasady, nie są określone prawa podmiotowe jednostki. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano, że „art. 2 ustawy zasadniczej wyznacza jedynie standard kreowania przez ustawodawcę wolności

i praw, nie wprowadzając jednocześnie konkretnej wolności czy konkretnego prawa” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 kwietnia 2014 r., sygn. Ts 250/13, OTK ZU nr 2/B/2015, poz. 127, *vide* też – powołane tam orzecznictwo). W związku z tym powołanie art. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach zainicjowanych skargą konstytucyjną może nastąpić zupełnie wyjątkowo. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną przepis ten „może być wzorcem samoistnym tylko w razie wyprowadzenia z niego takiego prawa podmiotowego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu Konstytucji (...), albo wówczas, gdy pełni funkcję pomocniczego wzorca kontroli występującego w powiązaniu z innym postanowieniem konstytucyjnym” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. SK 2/16, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 92; *vide* także – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 23 stycznia 2002 r., sygn. SK 13/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 9; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45; 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39; 9 listopada 2010 r., sygn. SK 10/08, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99; 13 stycznia 2015 r., sygn. SK 34/12, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 1).

W niniejszej sprawie Skarżący nie wyprowadził z art. 2 Konstytucji odrębnego prawa podmiotowego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu ustawy zasadniczej. Powołane w skardze konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji i określoności prawa, wywodzone z zawartej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawa, nie są samodzielnym źródłem praw podmiotowych. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie wskazuje, że „[p]owoływanie się zatem na takie zasady, jak zasada przyzwoitej legislacji i określoności prawa, nie może być samoistną podstawą skargi konstytucyjnej. Odwołanie się do tych zasad może mieć znaczenie tylko wtedy, gdy skarżący wskaże prawo podmiotowe mające swoje źródło w innym przepisie Konstytucji, które doznało uszczerbku na skutek naruszenia powyższych zasad”

(postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2016 r., sygn. Ts 227/16, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 201, *vide* też – powołane tam orzecznictwo).

Zgodnie z art. 7 Konstytucji, „[o]rgany władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że „[a]rt. 7 Konstytucji zawiera jedynie dyrektywę skierowaną do organów władzy państwowej, mających obowiązek działania w granicach przewidzianych prawem kompetencji” (wyrok pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 listopada 2018 r., sygn. Kp 1/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 4). Trybunał Konstytucyjny podkreślał też, że „[a]rt. 7 Konstytucji jest przepisem wyrażającym zasadę ustrojową, natomiast nie statuuje konstytucyjnych praw podmiotowych. Przepis ten nie może być więc wzorcem kontroli w postępowaniu skargowym, które – zgodnie z założeniem art. 79 ust. 1 Konstytucji – służy ochronie przysługujących skarżącemu konstytucyjnych praw lub wolności” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. SK 28/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 10; *vide* także – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.* oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. Ts 39/09, OTK ZU nr 4/B/2010, poz. 282, a także powołane tam orzecznictwo).

Ponadto w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej brak jest jakiegokolwiek odwołania do treści normatywnej art. 7 Konstytucji. Skarżący nie określił, na czym miałyby polegać sprzeczność kwestionowanego przepisu z art. 7 ustawy zasadniczej, ani nie powołał adekwatnych argumentów lub dowodów mogących uzasadniać ten zarzut.

Artykuł 84 Konstytucji stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.”. Przepis ten jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń

publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która to zasada stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37). Zasada ta wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciążących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnych art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych powinien być nałożony w drodze ustawy. Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Tym samym tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Obowiązek określony w art. 84 regulowany jest także w art. 217 Konstytucji. W tym znaczeniu przepisy te powinny być interpretowane systemowo. Przepis art. 84 Konstytucji formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, a art. 217 Konstytucji wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku rozważany obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 września 2010 r., sygn. P 94/08, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 67 i 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79).

Artykuł 217 Konstytucji stanowi, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii

podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Zawarte w tym przepisie wyliczenie materii obligatoryjnie objętych ustawą należy traktować jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego, czyli że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia powinny być przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. O wszystkich istotnych elementach zobowiązania podatkowego, w tym o jego wysokości, powinien decydować ustawodawca (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59 i 15 listopada 2011 r., sygn. P 29/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 96).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że art. 84 i art. 217 Konstytucji formułują zasady nakładania danin publicznych i żaden z tych przepisów nie wyraża publicznego prawa podmiotowego (*vide* – wydane w pełnym składzie Trybunału Konstytucyjnego postanowienie z dnia 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1, a także postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, *op. cit.*; 12 czerwca 2017 r., sygn. Ts 49/17, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 138 i 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, *op. cit.*).

W związku z tym art. 84 i art. 217 Konstytucji – podobnie jak art. 2 ustawy zasadniczej – „mogą być wzorcem kontroli konstytucyjności tylko pomocniczo, w powiązaniu ze wskazanym przez podmiot skarżący naruszonym konstytucyjnym prawem podmiotowym (...). Zatem powinny być powoływane w procedurze skargi konstytucyjnej wyjątkowo, gdy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z ich naruszeniem można powiązać również naruszenie innych praw lub wolności konstytucyjnych (...). Co więcej w takim przypadku Trybunał Konstytucyjny dopuszcza niekiedy traktowanie art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji jako samodzielnych wzorców kontroli, o ile jednak skarżący argumentuje,

dlaczego zaskarżone przepisy – z powodu ich niejasności oraz braku określoności normatywnej – doprowadziły do naruszenia norm przewidujących konstytucyjne prawa i wolności” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87, *vide* też – powołane tam orzecznictwo, a nadto – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r. seria A, poz. 2 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 marca 2009 r., sygn. Ts 182/06, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 222; 27 sierpnia 2010 r., sygn. Ts 279/08, OTK ZU nr 4/B/2010, poz. 264; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, *op. cit.*; 17 maja 2017 r., sygn. Ts 227/16, OTK ZU z 2017 r. seria B, poz. 201 i 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, *op. cit.*).

Wobec powyższego należy stwierdzić, że Skarżący wymienił wprawdzie w skardze wzorzec kontroli wyrażający konstytucyjne prawo podmiotowe – w postaci art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, jednak nie przedstawił treści praw lub wolności konstytucyjnych wywodzonych z tego przepisu ani sposobu ich naruszenia przez kwestionowaną regulację. Normy wyrażającej konstytucyjne prawa lub wolności Skarżący nie wywiódł też z pozostałych wzorców powołanych w skardze w postaci art. 2, art. 7, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, z których żaden nie wyraża samodzielnie publicznego prawa podmiotowego. Tym samym sformułowane w skardze konstytucyjnej zarzuty naruszenia zasady prawidłowej legislacji i szczególnej określoności regulacji daninowych oraz wyłączności ustawy w prawie daninowym nie zostały w odpowiednio umotywowany sposób powiązane z normą wyrażającą prawa lub wolności konstytucyjne, czego wymaga art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Tego rodzaju brak formalny samodzielnie przesądza o niedopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny odmawiał nadania biegu skargom konstytucyjnym dotyczącym regulacji daninowych, w których nie wykazano sposobu naruszenia wzorca z art. 64 Konstytucji (*vide* –

postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 marca 2009 r., sygn. Ts 182/06, *op. cit.*; 25 maja 2009 r., sygn. Ts 121/07, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 231; 6 sierpnia 2009 r., sygn. Ts 121/07, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 232; 10 czerwca 2015 r., sygn. Ts 139/13, OTK ZU nr 3/B/2015, poz. 226; 9 marca 2016 r., sygn. Ts 126/15, *op. cit.*; 19 lipca 2016 r., sygn. Ts 40/16, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 457 i 28 sierpnia 2017 r., sygn. Ts 227/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 202) lub umarzał postępowanie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 listopada 2009 r., sygn. SK 30/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 159; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, *op. cit.*; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, *op. cit.*; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, *op. cit.* oraz 24 listopada 2015 r., *op. cit.*).

Z tych wszystkich względów wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego