Maciej Troć¹

**Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2013 r.,
K 7/12, Dz.U. 2013, poz. 902**

Stan faktyczny

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego zapadło w następującym stanie faktycznym: ustawą z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych² (dalej: ustawa z 2011 r.) podwyższono wysokość składki na ubezpieczenie rentowe ubezpieczonych, o których mowa w art. 16 ust. 1 i 1a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych³. Składkę na ubezpieczenie rentowe podniesiono o dwa punkty procentowe podstawy wymiaru (z 6% na 8%), obciążając jedynie płatnika składki. Ustawę z 2011 r. uchwalono w trybie pilnym. Dnia 16 grudnia 2011 r. wpłynął do Sejmu rządowy projekt pilny ustawy z 2011 r. Dwa dni później odbyło się I czytanie w komisjach, które wniosły o uchwalenie projektu bez poprawek. Dnia 21 grudnia 2011 r. odbyło się II i III czytanie na posiedzeniu Sejmu zakończone uchwaleniem ustawy i przekazaniem jej do Senatu, który nie wniósł poprawek. Prezydent podpisał ustawę dnia 27 grudnia 2011 r.

Wnioskodawca zakwestionował konstytucyjność ustawy z 2011 r. ze względu na jej niezgodność z art. 123 ust. 1 Konstytucji (niedopuszczalny tryb jej uchwalenia) oraz art. 2 Konstytucji (naruszenie standardów legislacyjnych dla uchwalenia regulacji podatkowej), przytaczając następujące uzasadnienie:

¹ Autor jest studentem na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

² Ustawa z dnia 21 grudnia 2011 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 291, poz. 1706).

³ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. 2009 Nr 205, poz. 1585 ze zm.).

W zakresie zarzutu niezgodności ustawy z 2011 r. z art. 123 ust. 1 Konstytucji wnioskodawca zakwestionował możliwość uchwalenia ustawy w trybie pilnym ze względu na to, że jest to „ustawa podatkowa”. Wnioskodawca zwraca uwagę na szerokie rozumienie pojęcia „ustawa podatkowa” przyjęte w art. 217 Konstytucji, co w opinii wnioskodawcy prowadzi do zakazu procedowania w trybie pilnym nad projektami ustaw regulujących jakiekolwiek daniny publiczne.

Wnioskodawca wykazuje, że składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez pracodawcę w całości wypełnia definicję podatku, ponieważ ma ona charakter pieniężny, przymusowy, bezzwrotny, nieodpłatny, ustalany jednostronnie przez organ publicznoprawny oraz stanowi dochód publiczny. W związku z powyższym zdaniem wnioskodawcy, nawet w przypadku węższego rozumienia pojęcia „ustawa podatkowa” z art. 123 ust. 1 Konstytucji, ustawa z 2011 r. nie mogła zostać uchwalona w trybie pilnym.

W zakresie zarzutu niezgodności ustawy z 2011 r. z art. 2 Konstytucji wnioskodawca stwierdził, że nastąpiło naruszenie zasady prawidłowej legislacji przez m.in. niezachowanie odpowiedniego okresu *vacatio legis*, dokonanie zmiany w trakcie roku podatkowego oraz nienależytego zabezpieczenia interesów w toku. Zdaniem wnioskodawcy składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika jest rozliczana w cyklu rocznym, ponieważ oblicza się jej maksymalną podstawę wymiaru na podstawie dochodów rocznych. Tym samym łączna wysokość składki rentowej jest ustalana w odniesieniu do roku, a nie do miesiąca. W związku z powyższym uchwalenie ustawy z 2011 r. było niezgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego, ponieważ została ona ogłoszona w Dzienniku Ustaw z dnia 30 grudnia 2011 r., a więc jedynie dwa dni przed rozpoczęciem nowego roku kalendarzowego.

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny nie uwzględnił zarzutów wnioskodawcy, stwierdzając, że ustawa z 2011 r. jest zgodna z art. 123 ust. 1 Konstytucji oraz art. 2 ustawy z 2011 r. jest zgodny z art. 2 Konstytucji. Tym samym Trybunał Konstytucyjny uznał, że ustawa podwyższająca składkę rentową nie mieści się

w zakresie pojęcia „ustawa podatkowa” oraz stwierdził, że termin wejścia w życie ustawy nie naruszył zasad wynikających z art. 2 Konstytucji. Warto zaznaczyć, że zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet* Trybunał Konstytucyjny uznał, że z wniosku grupy posłów w istocie wynika, że zarzut niezgodności z art. 2 Konstytucji odnosił się jedynie do art. 2 ustawy z 2011 r., a nie do całej ustawy. W uzasadnieniu do wyroku Trybunał Konstytucyjny podniósł między innymi następujące argumenty:

Odnosnie zarzutu niezgodności ustawy z 2011 r. z art. 123 ust. 1 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny wskazał, że pojęcie „ustawa podatkowa” należy interpretować w odniesieniu do art. 217 Konstytucji, w którym ustrojodawca rozgraniczył nakładanie podatków i nakładanie innych danin publicznych. W związku z powyższym, gdyby ustrojodawca chciał rozszerzyć zakres materii, do których zakazane jest stosowanie trybu pilnego użyłby w art. 123 ust. 1 Konstytucji sformułowania „ustawa daninowa”, a nie „ustawa podatkowa”. Ponadto Trybunał uznał, że zwrot „z wyjątkiem” użyty w art. 123 ust. 1 Konstytucji świadczy o tym, że wymienione materie ustawowe, w odniesieniu do których zakazane jest stosowanie trybu pilnego, należy traktować jako wyjątki od generalnego uprawnienia Rady Ministrów do nadawania klauzuli pilności swoim projektom ustaw. Zgodnie z regułą, że wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco, pojęcie „ustawa podatkowa” użyte w art. 123 ust. 1 Konstytucji należy interpretować zawężająco.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził także, że aby daną ustawę można było uznać za ustawę podatkową, ustanawiana w niej danina publiczna musi nosić znamiona podatku, a mianowicie musi być świadczeniem przymusowym, pieniężnym, bezzwrotnym, nieekwiwalentnym, nakładanym za pomocą norm ogólnych i abstrakcyjnych oraz musi stanowić dochód Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego o przeznaczeniu ogólnym. Składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika nie ma natomiast przeznaczenia ogólnego i budżetowego, jako że stanowi przychód funduszu rentowego wyodrębnionego w ramach Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Co więcej, składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika ma charakter ekwiwalentny, ponieważ pracodawcy zapewniają sobie za jej pomocą zwolnienie od ponoszenia dodatkowych kosztów w razie wystąpienia określonych zdarzeń losowych u pracowników.

Odnosnie do zarzutu niekonstytucyjności art. 2 ustawy z 2011 r. z art. 2 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny zaznaczył na wstępie, że składka na ubezpieczenie rentowe w części ponoszonej przez płatnika jest finansowana w cyklu miesięcznym. Ze względu na to, że zakaz dokonywania zmian w trakcie trwania roku podatkowego odnosi się jedynie do danin publicznych, których wymiar dokonywany jest w okresie rocznym, zmiany uregulowań dotyczących składek na ubezpieczenie rentowe nie mogą naruszyć tego zakazu. Nie mogło również nastąpić naruszenie interesów w toku, bowiem ich ochrona jest zapewniona tylko w sytuacji, gdy jest określony horyzont czasowy danego przedsięwzięcia, a w przypadku składki na ubezpieczenie rentowe tak nie jest. Wreszcie Trybunał stwierdził, że okres *vacatio legis* był odpowiedni, ponieważ istniał ważny interes społeczny (zachowanie równowagi budżetowej państwa), który zapewniał ustawodawcy szerszy margines swobody regulacyjnej w odniesieniu do okresu dostosowawczego.

Komentarz

I.

Pierwsza zasadnicza konkluzja zawarta w wyroku odnosi się do definicji „ustawy podatkowej” na gruncie art. 123 ust. 1 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny przychylił się do zawężającej definicji tego pojęcia, odnosząc je jedynie do materii ściśle podatkowych. Taka interpretacja pojęcia „ustawa podatkowa” nie tylko stoi w sprzeczności z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału, ale również nie uwzględnia szeregu jednoznacznych argumentów świadczących o tym, że zakres pojęcia „ustawa podatkowa” zawartego w art. 123 ust. 1 Konstytucji obejmuje zarówno podatki, jak i inne daniny publiczne.

W pierwszej kolejności należy przywołać wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1999 r.⁴, w którym Trybunał stwierdził, że „pojęciu »ustawy podatkowej« z art. 123 trzeba oczywiście przydać szerszy zakres od definicji tego pojęcia podanej w art. 3 pkt 1 ordynacji”. Biorąc pod uwagę treść art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej⁵, należy stwierdzić, że zakres pojęcia „ustawa podatkowa”

⁴ Wyrok z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98 (OTK ZU 1999 Nr 7, poz. 156).

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2012, poz. 749 ze zm.).

z art. 123 ust. 1 Konstytucji przyjęty w analizowanym orzeczeniu jest mniej pojemny, co stoi w sprzeczności z dotychczasową wykładnią tego pojęcia.

Ponadto nie można analizować pojęcia „ustawa podatkowa” z art. 123 ust. 1 Konstytucji w oderwaniu od roli przewidzianej dla trybu pilnego w procesie ustawodawczym. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 9 stycznia 1996 r.⁶, urzeczywistnieniu demokratyzmu stanowienia prawa „pełniej służy tryb ustawodawczy zwykły, niż tryb ustawodawczy pilny”. Co więcej, w powyższej sprawie Trybunał trafnie podkreślił, że „stosunek między normami regulującymi tryb zwykły a normami regulującymi tryb pilny jest taki, jak między zasadą a wyjątkiem”. W tym świetle zaskakujący jest wniosek Trybunału, że „wyłączenie poszczególnych materii ustawowych spod uchwalenia w trybie pilnym przybiera formę wyjątku od reguły”. Trybunał uzasadnia ten wniosek wykładnią językową zwrotu „z wyjątkiem” użytego w art. 123 ust. 1 Konstytucji. Nie sposób zgodzić się z powyższą interpretacją, bowiem materie wyłączone spod trybu pilnego na mocy art. 123 ust. 1 Konstytucji są w istocie powrotem do zasady ogólnej, co prowadzi do konkluzji, że nie odnosi się do nich konieczność interpretacji zawężającej. Należy podkreślić, że to tryb pilny jest wyjątkiem od ogólnej zasady, a więc to w odniesieniu do niego powinno się stosować zasadę interpretacji zawężającej. Aby uczynić zadość regule *exceptiones non sunt extendendae*, należałoby zinterpretować rozszerzająco zakres znaczeniowy projektów ustaw wymienionych w art. 123 ust. 1 Konstytucji, ponieważ są one w istocie zarezerwowane dla zwykłego trybu ustawodawczego.

Co więcej, krytycznie należy ocenić zastosowanie jedynie wykładni językowej przy interpretacji pojęcia „ustawa podatkowa”, bowiem za jej pomocą nie jest możliwe dojście do jednoznacznych rezultatów. Za jej pomocą równie dobrze można zinterpretować pojęcie „ustawa podatkowa” rozszerzająco, jako że podatek jest najbardziej znanym rodzajem daniny publicznej i użycie tego pojęcia może również stanowić odniesienie do całego zbioru danin publicznych. Taka interpretacja zapewniłaby obywatelom najpełniejszą ochronę przed nakładaniem na nich obciążeń finansowych w trybie pilnym, który istotnie ogranicza nie tylko debatę parlamentarną, ale również możliwość konsultacji społecznych oraz prac eksperckich.

⁶ Orzeczenie z dnia 9 stycznia 1996 r., K 18/95 OTK ZU 1996 Nr 1, poz. 1.

II.

Druga istotna konkluzja Trybunału odnosi się do definicji „podatku” na gruncie Konstytucji. Również w tym zakresie nie sposób zgodzić się z Trybunałem Konstytucyjnym, że składka na ubezpieczenie rentowe w części opłacanej przez płatnika nie ma charakteru podatkowego ze względu na jej ekwiwalentność oraz niebudżetowe przeznaczenie.

Po pierwsze, należy stwierdzić, że składka rentowa w części finansowanej przez płatnika nie jest świadczeniem ekwiwalentnym. W doktrynie powoływanej przez sam Trybunał wskazuje się, że brak ekwiwalentności podatku oznacza, że temu świadczeniu nie towarzyszy żadne bezpośrednio z nim związane świadczenie wzajemne ze strony państwa lub jednostek samorządu terytorialnego⁷. Tym bardziej zaskakująca jest konstrukcja „pośredniej ekwiwalentności”, którą Trybunał używa do postawienia granicy pomiędzy podatkiem a składką na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika. Idąc tym tokiem rozumowania, można uznać, że również klasyczne podatki są świadczeniami pośrednio ekwiwalentnymi, ponieważ zapewniają podatnikom zwolnienie się z ponoszenia dodatkowych opłat za ewentualnie konieczną usługę publiczną. Zatem za trafny należy uznać pogląd, że aby uznać świadczenie za ekwiwalentne, powinno istnieć inne bezpośrednio z nim związane świadczenie wzajemne, którego nie sposób znaleźć w przypadku składki na ubezpieczeniowe rentowe w części finansowanej przez płatnika. Należy podkreślić, że nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy opłaceniem składki na ubezpieczenie rentowe przez płatnika a możliwością skorzystania przez ubezpieczonego z prawa do renty, bowiem prawo do renty nie jest w żaden sposób związane z faktem uiszczenia składki, a jest pochodną posiadania obowiązkowego tytułu ubezpieczenia. Nie ma zatem wątpliwości, że składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika nie jest w żaden sposób odwzajemniona ze strony państwa.

Po drugie, nie sposób zgodzić się z opinią Trybunału Konstytucyjnego, że składka na ubezpieczenie rentowe w części finansowanej przez płatnika ma charakter niebudżetowy. Co prawda, nie stanowi ona bezpośrednio dochodu budżetu państwa, jednak istnieje silna zależność pomiędzy wysokością

⁷ W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3: *Prawo Daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 28.

składki a wydatkami z budżetu państwa. Dzieje się tak, ponieważ Fundusz Ubezpieczeń Społecznych jest finansowany zarówno ze składek na ubezpieczenie społeczne, jak i przez dotacje z budżetu państwa. W związku z powyższym podwyższenie wysokości składki rentowej oznacza bezpośrednią oszczędność w budżecie państwa, co sprawia, że składka na ubezpieczenie rentowe ma w istocie budżetowy charakter. Niezrozumiałe jest zatem odmówienie tym świadczeniom charakteru podatkowego w rozumieniu art. 123 ust. 1 Konstytucji.

III.

Trzecia istotna kwestia dotyczy terminu wejścia w życie ustawy z 2011 r. Należy stwierdzić, że okres dostosowawczy z art. 2 ustawy z 2011 r. był zbyt krótki, aby spełnić konstytucyjny standard ustanawiania odpowiedniego okresu dostosowawczego. Podwyższenie składki rentowej o 2 punkty procentowe w części finansowanej przez płatnika ma istotny wpływ na wysokość kosztów pracy. Mimo że 32-dniowy okres *vacatio legis* uczynił zadość wymaganiu, aby nowelizacja prawa daninowego była poprzedzona co najmniej miesięcznym okresem dostosowawczym, to należy stwierdzić, że przedmiot i treść unormowań zawartych w ustawie z 2011 r. jednoznacznie wskazują na konieczność zastosowania dłuższego okresu *vacatio legis*, aby adresaci norm prawnych mogli się z nimi nie tylko zapoznać, ale również przygotować do ich wejścia w życie⁸. Nie sposób zgodzić się z Trybunałem Konstytucyjnym, że istniał ważny interes publiczny dający ustawodawcy większą swobodę w ustaleniu okresu dostosowawczego, bowiem deficyt funduszu rentowego występuje już od wielu lat, co sprawia, że nie można go uznać za zjawisko nieprzewidywane i zaskakujące.

⁸ Zob. wyrok z dnia 25 marca 2003 r., U 10/01 (OTK ZU 2003 Nr 3/A, poz. 23) i cytowane tam orzecznictwo.