

WYROK
z dnia 25 czerwca 2002 r.
Sygn. akt K 45/01*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Janusz Niemcewicz – przewodniczący
Jerzy Ciemniowski
Marian Grzybowski
Jadwiga Skórzewska-Łosiak – sprawozdawca
Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Prokuratora Generalnego, a także Ministra Finansów, na rozprawie w dniu 25 czerwca 2002 r., wniosku Polskiej Organizacji Pracodawców Osób Niepełnosprawnych o zbadanie zgodności:

1) art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100) w zakresie, w jakim pozbawia przedsiębiorców prowadzących zakłady pracy chronionej przed upływem trzyletniego okresu, przewidzianego w art. 30 ust. 1 zdanie drugie ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych – w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r. (Dz. U. Nr 123, poz. 776 i Nr 160, poz. 1082, z 1998 r. Nr 99, poz. 628, Nr 106, poz. 668, Nr 137, poz. 887, Nr 156, poz. 1019 i Nr 162, poz. 1118 i 1126 oraz z 1999 r. Nr 49, poz. 486 i Nr 90, poz. 1001), uprawnień określonych w art. 31 ust. 1 pkt 2 powołanej wyżej ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r., w związku z art. 14a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r. – (Dz. U. Nr 11, poz. 50, Nr 28, poz. 127 i Nr 129, poz. 599, z 1994 r. Nr 132, poz. 670, z 1995 r. Nr 44, poz. 231, i Nr 142, poz. 702 i 703, z 1996 r. Nr 137, poz. 640, z 1997 r. Nr 111, poz. 722, Nr 123, poz. 776 i 780, Nr 137, poz. 926, Nr 141, poz. 943 i Nr 162, poz. 1104, z 1998 r., Nr 139, poz. 905 i Nr 161, poz. 1076 oraz z 1999 r. Nr 50, poz. 499 i Nr 57, poz. 596) – z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przez to, że narusza wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego – zasady: ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku, zmieniając przed upływem oznaczonego w decyzji administracyjnej okresu, istotne elementy przyznanego tą decyzją statusu zakładu pracy chronionej i nakładając nowe obowiązki, nie obciążające wszystkich przedsiębiorców, a tylko tych, którzy prowadzą zakład pracy chronionej,

* Sentencja została ogłoszona dnia 5 lipca 2002 r. w Dz. U. Nr 100, poz. 923.

2) art. 2 pkt 2 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101) w zakresie, w jakim pozbawia przedsiębiorców prowadzących zakłady pracy chronionej przed upływem trzyletniego okresu przewidzianego w art. 30 ust. 1 zdanie drugie ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych – w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r. (Dz. U. Nr 123, poz. 776 i Nr 160, poz. 1082, z 1998 r. Nr 99, poz. 628, Nr 106, poz. 668, Nr 137, poz. 887, Nr 156, poz. 1019 i Nr 162, poz. 1118 i 1126 oraz z 1999 r. Nr 49, poz. 486 i Nr 90, poz. 1001), uprawnień określonych w art. 31 ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 2 tegoż artykułu powołanej wyżej ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r., z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przez to, że narusza wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego – zasady: ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku, zmieniając przed upływem oznaczonego w decyzji administracyjnej okresu, istotne elementy przyznanego tą decyzją statusu zakładu pracy chronionej,

o r z e k a:

1. Art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 95, poz. 1100) w zakresie, w jakim zmienia zasady wyliczania kwoty podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi na rzecz zakładu pracy chronionej, przed upływem trzyletniego okresu, przewidzianego w art. 30 ust. 1 zdanie drugie ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r. (Dz. U. Nr 123, poz. 776 i Nr 160, poz. 1082, z 1998 r. Nr 99, poz. 628, Nr 106, poz. 668, Nr 137, poz. 887, Nr 156, poz. 1019 i Nr 162, poz. 1118 i 1126 oraz z 1999 r. Nr 49, poz. 486 i Nr 90, poz. 1001) jest niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach.

2. Art. 2 pkt 2 w związku z art. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 95, poz. 1101) w zakresie, w jakim pozbawia przedsiębiorców prowadzących zakłady pracy chronionej przed upływem trzyletniego okresu przewidzianego w art. 30 ust. 1 zdanie drugie ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r. (Dz. U. Nr 123, poz. 776 i Nr 160, poz. 1082, z 1998 r. Nr 99, poz. 628, Nr 106, poz. 668, Nr 137, poz. 887, Nr 156, poz. 1019 i Nr 162, poz. 1118 i 1126 oraz z 1999 r. Nr 49, poz. 486 i Nr 90, poz. 1001), uprawnień określonych w art. 31 ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 2 tegoż artykułu powołanej wyżej ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r., jest niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących zakłady

pracy chronionej, którzy – w zaufaniu do dotychczasowych przepisów – rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach.

UZASADNIENIE:

I

1. Pismem z 26 listopada 2001 r. Polska Organizacja Pracodawców Osób Niepełnosprawnych wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie, że:

1) art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim pozbawia przedsiębiorców prowadzących zakłady pracy chronionej przed upływem trzyletniego okresu, przewidzianego w art. 30 ust. 1 zdanie drugie ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych – w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r., uprawnień określonych w art. 31 ust. 1 pkt 2 powołanej wyżej ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r., w związku z art. 14a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r. – jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że narusza wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego – zasady: ochrony praw słuszenie nabytych i ochrony interesów w toku, zmieniając przed upływem oznaczonego w decyzji administracyjnej okresu, istotne elementy przyznanego tą decyzją statusu zakładu pracy chronionej i nakładając nowe obowiązki, nie obciążające wszystkich przedsiębiorców, a tylko tych, którzy prowadzą zakład pracy chronionej;

2) art. 2 pkt 2 w związku z art. 4 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim pozbawia przedsiębiorców prowadzących zakłady pracy chronionej przed upływem trzyletniego okresu przewidzianego w art. 30 ust. 1 zdanie drugie ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych – w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r., uprawnień określonych w art. 31 ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 2 tegoż artykułu powołanej wyżej ustawy z 27 sierpnia 1997 r. w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 listopada 1999 r., jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że narusza wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego – zasady: ochrony praw słuszenie nabytych i ochrony interesów w toku, zmieniając przed upływem oznaczonego w decyzji administracyjnej okresu, istotne elementy przyznanego tą decyzją statusu zakładu pracy chronionej.

Wnioskodawca wyraził pogląd, że w dniu 30 listopada 1999 r. obowiązywały wydane na okres trzech lat decyzje w sprawach przyznania statusu zakładu pracy chronionej. Decyzje te uprawniały przedsiębiorcę, prowadzącego zakład pracy chronionej, do korzystania w stosunku do tego zakładu, ze zwolnienia z podatków (w tym podatku dochodowego) oraz wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług. Zwolnienia te – w swojej istocie – kierowały środki, przeznaczone przez innych przedsiębiorców na podatki, do funduszy celowych przeznaczonych na rehabilitację osób niepełnosprawnych, m.in. do zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych oraz do Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Przyjęte rozwiązania ustawowe tworzyły na okres trzech lat stabilną sytuację prawną przedsiębiorców, którzy aby spełnić wymagane dla uzyskania decyzji warunki odpowiednio pokierowali swymi sprawami majątkowymi. Uzyskanie przez przedsiębiorcę dla prowadzonego przezeń przedsiębiorstwa statusu zakładu pracy chronionej wiąże się z

zaangażowaniem finansowym i utratą szans na rynku. Elementarne poczucie sprawiedliwości wymaga, aby jednostka, po motywowanym przez ustawodawcę pokierowaniu swymi sprawami, mogła liczyć na rekompensatę w postaci zapewnionych przez ustawodawcę ulg i korzyści. W dniu 30 listopada 1999 r. przedsiębiorcy, w stosunku do których zapadły ostateczne decyzje, obowiązujące przez 3 lata, w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej mieli w pełni ukształtowaną sytuację prawną i mieli pełne prawo oczekiwać, że ich sytuacja w okresie pozostającym do upływu tego trzylecia może zostać zmieniona co najwyżej przez normy prawne adresowane do wszystkich przedsiębiorców, a nie przez normy adresowane jedynie do nich.

Artykuł 1 pkt 8 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nadał nową treść art. 14a wymienionej ustawy. Zdaniem wnioskodawcy istota tej zmiany polegała na zastąpieniu zwolnienia od wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu VAT, uprawnieniem do otrzymania częściowego lub całkowitego zwrotu wpłaconej kwoty podatku VAT, na zasadach określonych w nowych przepisach. Zmiany te weszły w życie 1 stycznia 2000 r. i dotyczyły także tych podatników, w stosunku do których nie utraciły jeszcze mocy obowiązującej decyzje w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej. Z kolei art. 2 pkt 2 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadził zmianę do ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, wyłączając z zakresu zwolnień od podatków, obejmujących zakłady pracy chronionej, podatek dochodowy. Wymienione przepisy doprowadziły do radykalnej zmiany sytuacji prawnej przedsiębiorców oraz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej, a w szczególności zmieniły w istotny sposób ciężary podatkowe obciążające przedsiębiorcę. Przedstawione działanie ustawodawcy nie mieści się w materialnoprawnych standardach demokratycznego państwa prawnego, urąga bowiem zasadom przyzwoitej legislacji, narusza prawa słuszenie nabyte oraz zaufanie jednostki do państwa i stanowione go przez nie prawa, narusza także – wobec niezachowania odpowiedniej do sytuacji *vacatio legis* – zasadę ochrony interesów w toku. Zaskarżone przepisy są sprzeczne z art. 2 Konstytucji również dlatego, że naruszają zasadę trwałości ostatecznych decyzji.

Wnioskodawca wyraził pogląd, że – w świetle obowiązującej Konstytucji – w okresie 3 lat obowiązywania decyzji w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej, przedsiębiorca prowadzący ten zakład nie może być pozbawiony uprawnień określonych w art. 31 ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 2 ustawy o rehabilitacji oraz w art. 31 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. W ustawach dotyczących tych uprawnień winny znaleźć się przepisy przejściowe, pozwalające na wykorzystywanie ustawowych zwolnień w okresie poprzedzającym utratę mocy przez decyzję w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej.

Pismem z 20 marca 2002 r. wnioskodawca ustosunkował się do stanowiska Prokuratora Generalnego, podtrzymując wniosek. Wnioskodawca wyraził pogląd, że ustawodawca nie tylko zmienił zwolnienie od wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług na prawo otrzymania częściowego lub całkowitego zwrotu podatku, ale również istotnie obniżył wysokość zwracanej kwoty. Wnioskodawca polemizował ponadto z poglądem, że decyzja w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej, nie wywiera skutków w sferze prawa podatkowego. W ocenie wnioskodawcy stosowna decyzja wywierała skutki prawno-podatkowe w postaci zwolnienia jej adresata od podatku dochodowego w stosunku do określonego w niej zakładu.

Wnioskodawca ustosunkował się do stanowiska Ministra Finansów pismem z 13 czerwca 2002 r. W ocenie wnioskodawcy decyzja w sprawie statusu zakładu pracy chronionej tworzy na trzy lata nową sytuację prawną przedsiębiorcy, na którą składają się zarówno konkretne obowiązki jak i uprawnienia wyraźnie ukształtowane przez ustawodawcę. Status zakładu pracy chronionej charakteryzuje się tym, że najpierw spełnia się obowiązki, a później wykonuje uprawnienia. Interesy przedsiębiorcy są więc w toku aż do momentu “skonsumowania”

uprawnień. Wnioskodawca stwierdził, że nie kwestionuje prawa ustawodawcy do pozbawiania podatników uprzednio przyznanych uprawnień, lecz kwestionuje brak norm przejściowych, które pozwalałyby podatnikowi “skonsumować” uprawnienia przyznane mu na czas określony.

2. Prokurator Generalny w piśmie z 12 marca 2002 r. wyraził pogląd, że:

1) art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest zgodny z art. 2 Konstytucji;

2) art. 2 pkt 2 w związku z art. 4 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że wnioskodawca nie kwestionuje – co do zasady – regulacji prawnych zawartych w zaskarżonych przepisach. Ma jedynie zastrzeżenia co do tego, że objęły one również tych przedsiębiorców, którzy w dacie wejścia w życie omawianych przepisów posiadali status zakładu pracy chronionej.

W ocenie Prokuratora Generalnego, najważniejsza zmiana wprowadzona przez art. 1 pkt 8 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym polega na tym, że poprzednio prowadzący zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej był zwolniony od wpłat do urzędu skarbowego należności w zakresie działalności tego zakładu z tytułu podatku od towarów i usług. Natomiast obecnie ma on prawo otrzymania częściowego lub całkowitego zwrotu kwoty podatku od towarów i usług. Istota uprawnienia została zachowana, zaskarżony przepis nie narusza również interesów w toku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego przyznanie statusu zakładu pracy chronionej nie uniemożliwiało uchylecia tej decyzji w sytuacjach określonych w ustawie. W konsekwencji uprawnienia podatkowe przysługiwały nie tyle z powodu legitymowania się tą decyzją, ile z faktu, że spełnione były warunki, o których mowa w art. 28 ustawy o rehabilitacji zawodowej. Ponadto, zgodnie z art. 31 ust. 1 pkt 2 ustawy o rehabilitacji zawodowej zwolnienie od podatku VAT było realizowane z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach. Wobec odesłania do odrębnych przepisów, adresat normy prawnej musiał liczyć się z konsekwencjami wynikającymi z kolejnych nowelizacji ustawy o VAT.

Prokurator Generalny wyraził pogląd, że nie można dopatrywać się bezpośredniego związku między statusem zakładu pracy chronionej, stwierdzonym decyzją administracyjną, a prawem do ulg podatkowych. Decyzja taka nie jest decyzją o zwolnieniu od podatku. Ulga przysługuje tylko tak długo, dopóki zakład pracy chronionej spełnia warunki określone w art. 28 ustawy o rehabilitacji. Nie można zasadnie twierdzić, że zwolnienie od podatku dochodowego było udzielone na czas ściśle oznaczony.

3. Minister Finansów w piśmie z 29 maja 2002 r. wniósł o uznanie, że zaskarżone przepisy nie są niezgodne z art. 2 Konstytucji oraz nie naruszają wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego – zasady ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku.

W ocenie Ministra Finansów art. 14a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1999 r., nie wprowadzał ograniczeń czasowych w stosowaniu zwolnienia zakładów pracy chronionej z wpłaty VAT do urzędu skarbowego oraz nie wiązał okresu korzystania z tego zwolnienia z 3-letnim okresem, na jaki wydano decyzje w sprawie przyznania statusu tego zakładu. W tej sytuacji likwidacja tego zwolnienia z dniem 1 stycznia 2000 r. i wprowadzenie systemu zwrotów nie naruszyło praw nabytych podatników, którym w 1999 r. wydano decyzje przyznające status ZPChr. Nie naruszało również zasady trwałości ostatecznych decyzji administracyjnych. Przepisy ustawy nie wiązały bowiem preferencji podatkowych z okresem, na jaki wydawane były decyzje w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej. Wprowadzenie trzyletniego limitu czasowego obowiązywania decyzji o przyznaniu statusu ZPChr nie miało na celu zapewnienie adresatom

tych decyzji praw do stosowania w tym okresie określonych ulg podatkowych, ale wyeliminowanie z systemu ulg tych pracodawców, którzy nie spełniali warunków określonych w ustawie.

W ocenie Ministra Finansów uznaniu zwolnień zakładów pracy chronionej z wpłaty podatku VAT do urzędu skarbowego za przedmiot praw nabytych stoi ponadto na przeszkodzie zasada powszechności opodatkowania tym podatkiem, wyrażona w art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Minister Finansów wyraził pogląd, że zaskarżone przepisy ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym związane były z:

1) negatywnymi ocenami działania ulg w podatku VAT, które do 31 grudnia 1999 r. nie różnicowały w ogóle poziomu ulg od stopnia niepełnosprawności osób zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej;

2) faktem sprzyjania przez system ulg dla ZPChr-ów pojawianiu się elementów kryminogennych w rozliczeniach zarówno pomiędzy zakładami pracy chronionej, jak i tymi zakładami a innymi jednostkami,

3) koniecznością dostosowania przepisów o podatku od towarów i usług do Szóstej dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej – ujednoliconą podstawą wymiaru podatku.

Prace nad zmianą zasad rozliczania podatku VAT rozpoczęły się w roku 1998 i były prowadzone z udziałem organizacji zrzeszających pracodawców prowadzących zakłady pracy chronionej. Wprowadzone zmiany nie stanowiły zatem zaskoczenia dla pracodawców.

Zdaniem Ministra Finansów, w związku ze zmianą systemu rozliczania VAT Pełnomocnik Rządu do Spraw Osób Niepełnosprawnych przygotował do realizacji w 2000 r. różne programy celowe, m.in. programy BRAILLE 2000 i SEZAM. Ten ostatni program był formą pomocy zakładom pracy chronionej zagrożonym utratą płynności finansowej. Pracodawca prowadzący zakład pracy chronionej mógł ponadto uzyskać różne formy pomocy z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Minister Finansów zwrócił ponadto uwagę, że od 1 stycznia 2000 r., rozporządzeniem Ministra Finansów, zniesione zostały różnego rodzaju uciążliwości związane z rozliczaniem podatku VAT.

Minister Finansów wyraził pogląd, że obowiązujący do końca 1999 r. system ulg w podatku dochodowym był wyjątkowo kosztowny dla budżetu państwa i sprzyjał różnego rodzaju patologiom. Podatnik – zakład pracy chronionej nie był zwolniony podmiotowo z podatku dochodowego, zwolnione z podatku dochodowego były jego dochody (zwolnienie przedmiotowe). Zwolnienie to nie było uzależnione od żadnych przedsięwzięć podatnika. Według Ministra Finansów trudno zgodzić się ze stwierdzeniem wnioskodawcy, że po zniesieniu ulg podatkowych znacznie wzrosły ciężary podatkowe zakładów pracy chronionej. Znacznemu zmniejszeniu uległa stawka podatku dochodowego, która w 1999 r. wynosiła 34%, a obecnie – 28%.

4. Marszałek Sejmu pismem z 11 czerwca 2002 r. wniósł o stwierdzenie, że zaskarżone przepisy są zgodne z art. 2 Konstytucji. W ocenie marszałka Sejmu ustawodawca w sposób wyraźny zastrzegł w art. 31 ust. 1 pkt 2 *in fine* ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, iż prowadzący zakład pracy chronionej korzysta ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach. Prowadzący zakład pracy chronionej musiał w związku z tym liczyć się z możliwością zmiany tych odrębnych przepisów. Zaskarżone przepisy nie pozbawiają pracodawcy prowadzącego zakład pracy chronionej tego statusu, modyfikują tylko zakres ulg i zwolnień, które przysługiwały przed nowelizacją. Celem nowelizacji była likwidacja nieprawidłowości i nadużyć, jakie miały miejsce na gruncie dotychczasowych przepisów.

5. Prezes Rady Ministrów przedstawił konsekwencje finansowe ewentualnego stwierdzenia niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów. W razie stwierdzenia niezgodności z Konstytucją art. 1 pkt 8 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ujemne konsekwencje wyniosłyby ok. 660 milionów złotych. Wyliczenie to nie obejmuje skutków związanych z przywróceniem dotychczasowego systemu zwolnień. W razie stwierdzenia, że wymieniony przepis jest niezgodny z Konstytucją, ale jedynie w odniesieniu do tej części zakładów pracy chronionej, które przed 1 stycznia 2000 r. uzyskały na okres 3 lat decyzje o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej nie jest w zasadzie możliwe oszacowanie skutków finansowych orzeczenia. W razie stwierdzenia, że art. 2 pkt 2 w związku z art. 4 ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest niezgodny z Konstytucją dokładniejsze określenie skutków finansowych orzeczenia nie jest możliwe. Skutki te nie powinny jednak przekroczyć dla 2000 r. – 447,2 milionów złotych, dla 2001 r. – 440,4 milionów złotych oraz dla 2002 r. – 461,9 milionów złotych.

II

Na rozprawie 25 czerwca 2002 r. pełnomocnicy wnioskodawcy podtrzymali stanowisko wyrażone we wniosku oraz w pismach dodatkowych. Podkreślili, iż zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku zostały naruszone zaskarżonymi przepisami tylko w stosunku do tej grupy osób prowadzących zakłady pracy chronionej, które uzyskały status zakładów pracy chronionej na podstawie decyzji wydawanych na czas określony, jeżeli decyzje te stały się ostateczne przed ogłoszeniem zaskarżonych przepisów. Pełnomocnicy wnioskodawcy zaznaczyli, że decyzja wydawana zgodnie z art. 30 ust. 1 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz o zatrudnianiu osób niepełnosprawnych wywołuje skutki prawne, w tym także te nie wynikające z treści decyzji, ale wynikające z przepisów ustaw, uzależniających korzystanie z określonych uprawnień lub wypełnianie określonych obowiązków od uzyskania statusu zakładu pracy chronionej. Pełnomocnicy wnioskodawcy wskazywali również, że utrata przez zakłady pracy chronionej preferencji podatkowych, w skutek wejścia w życie od 1 stycznia 2000 r. zaskarżonych przepisów, spowodowała drastyczne obniżenie poziomu zatrudnienia osób niepełnosprawnych.

W trakcie rozprawy pełnomocnicy wnioskodawcy wnieśli o dołączenie do akt sprawy dodatkowych dokumentów, które ich zdaniem obrazują słusność twierdzeń przedstawionych Trybunałowi. Trybunał przychylił się do wniosku i włączył przedmiotowe dokumenty do akt sprawy.

Przedstawiciele pozostałych uczestników postępowania również podtrzymali stanowiska i argumentację wyrażone wcześniej na piśmie i wnieśli o uznanie zaskarżonych przepisów za zgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Przedstawiciel Ministra Finansów zaznaczył m.in., że w jego ocenie status zakładu pracy chronionej wynika z samej ustawy, a decyzja jest wyłącznie potwierdzeniem spełnienia warunków ustawowych. Zatem, zdaniem Ministra Finansów, z takiej decyzji nie wynikają żadne uprawnienia. Wobec tego zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz o zatrudnianiu osób niepełnosprawnych nie naruszyły trwałości decyzji administracyjnych, ani praw nabytych, czy też interesów w toku osób prowadzących zakłady pracy chronionej. Przedstawiciel Ministra Finansów zaznaczył też, że w 2000 r. straciło wprawdzie pracę ponad ośmiuset niepełnosprawnych, jednak równocześnie blisko osiemset osób zostało zatrudnionych w nowopowstałych zakładach pracy chronionej.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. W myśl art. 69 Konstytucji władze publiczne mają obowiązek udzielać osobom niepełnosprawnym, zgodnie z ustawą, pomocy w zabezpieczeniu egzystencji, przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej. Ważnym instrumentem realizacji konstytucyjnych praw osób niepełnosprawnych jest ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 123, poz. 776, ze zm.).

Na gruncie przepisów ustawy obowiązujących przed 1 stycznia 2000 r. status zakładu pracy chronionej uzyskiwał pracodawca prowadzący działalność gospodarczą przez okres co najmniej 12 miesięcy, zatrudniający nie mniej niż 20 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy, który złożył odpowiedni wniosek oraz spełniał przesłanki określone w ustawie. Do warunków uzyskania statusu zakładu pracy chronionej należało uzyskiwanie przez okres co najmniej 6 miesięcy określonych w ustawie wskaźników zatrudnienia osób niepełnosprawnych.

Ustawa wymagała ponadto, aby obiekty i pomieszczenia użytkowane przez zakład pracy chronionej odpowiadały przepisom i zasadom bezpieczeństwa i higieny pracy, uwzględniały potrzeby osób niepełnosprawnych w zakresie przystosowania stanowisk pracy, pomieszczeń higieniczno-sanitarnych i ciągów komunikacyjnych oraz spełniały wymagania dostępności do nich. Kolejnym warunkiem było zapewnienie doraźnej i specjalistycznej opieki lekarskiej, poradnictwa i usług rehabilitacyjnych.

Decyzję w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej wydawał Pełnomocnik do Spraw Osób Niepełnosprawnych. Decyzja była wydawana na okres 3 lat.

Prowadzący zakład pracy chronionej miał obowiązek utworzyć zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Dochodami tego funduszu były przekazywane zgodnie z ustawą środki uzyskane z tytułu zwolnień z podatków, dotacje i subwencje oraz wpływy z zapisów i darowizn. Dysponentem zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych był pracodawca. Ustawa nakazywała przeznaczanie środków funduszu rehabilitacji na finansowanie rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej oraz ubezpieczenie osób niepełnosprawnych, zgodnie z zakładowym regulaminem wykorzystania tych środków. W razie likwidacji, upadłości albo wykreślenia z ewidencji działalności gospodarczej prowadzonego przez pracodawcę zakładu pracy chronionej lub utraty statusu zakładu pracy chronionej, niewykorzystane środki funduszu podlegały niezwłocznemu przekazaniu do Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Szczegółowe zasady wykorzystywania środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych uregulowało rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 31 grudnia 1998 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (Dz. U. 1999 r. Nr 3, poz. 22). Rozporządzenie określiło w sposób szczegółowy cele, na które mogą być przeznaczone środki tego funduszu. Do celów tych należy m.in. przygotowanie, a także odtworzenie utraconych albo zniszczonych na skutek zdarzeń losowych stanowisk pracy, a w szczególności zakup, modernizację oraz dostosowanie maszyn i urządzeń do indywidualnych potrzeb wynikających z psychofizycznych możliwości osób niepełnosprawnych, roboty budowlane dotyczące obiektów budowlanych zakładu, związane z poprawą warunków pracy i rehabilitacji, wyposażenie i dostosowanie pomieszczeń zakładu stosownie do potrzeb osób niepełnosprawnych, sfinansowanie części kosztów wprowadzania nowoczesnych technologii i prototypowych wzorów oraz programów organizacyjnych, proporcjonalnie do liczby zatrudnionych osób niepełnosprawnych w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy. Środki zakładowego funduszu rehabilitacji mogą być przeznaczane również (do wysokości 10%) na

wspólne zadania pracodawców prowadzących zakłady pracy chronionej, z zakresu rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej osób niepełnosprawnych, a w szczególności na tworzenie i modernizację infrastruktury rehabilitacyjno-socjalnej oraz przedsięwzięcia inwestycyjne. Analiza przepisów rozporządzenia prowadzi do wniosku, że środki zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych mogły być wykorzystywane nie tylko na finansowanie działań o charakterze jednorazowym, ale również na finansowanie przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w dłuższych przedziałach czasowych, wykraczających poza horyzont czasowy jednego roku podatkowego.

Prowadzący zakład pracy chronionej był zwolniony w stosunku do tego zakładu z podatków, z wyjątkiem podatku od gier, podatku akcyzowego oraz cła. Był również zwolniony z niepodatkowych należności budżetowych oraz z wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług, z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach oraz miał obowiązek przekazywać środki uzyskane z tytułu zwolnień z podatków na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, w wysokości 10%, oraz na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych, w wysokości 90%. Środki zakładowego funduszu świadczeń socjalnych musiały być przeznaczone na ściśle określone cele związane z rehabilitacją osób niepełnosprawnych.

Ustawa nakładała obowiązek przekazywania na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych środków uzyskanych na podstawie zwolnień z wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług, pomniejszonych o kwotę stanowiącą iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz trzykrotności najniższego wynagrodzenia. Środki do wysokości wymienionej kwoty przypadały prowadzącemu zakład pracy chronionej, przy czym ustawa nie ustanawiała żadnych ograniczeń w zakresie dysponowania tymi środkami.

Ustawa przewidywała, w określonych wypadkach, dodatkowe preferencje dla prowadzących zakłady pracy chronionej (np. zwolnienie z wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, dofinansowanie z Państwowego Funduszu w wysokości do 50% oprocentowania zaciągniętych kredytów bankowych oraz pożyczki na cele inwestycyjne, modernizację lub na restrukturyzację zakładu – z możliwością jej umorzenia, w wysokości do 50%, a także dofinansowanie lub refundację wynagrodzeń niektórych osób niepełnosprawnych).

Z przepisami ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych zharmonizowane były przepisy ustaw o podatkach dochodowych oraz ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2000 r., zwalniał od tego podatku dochody podatników zatrudniających osoby niepełnosprawne, w zakresie i na zasadach określonych w ustawie o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Analogiczne zwolnienie w podatku dochodowym od osób fizycznych przewidywał art. 21 ust. 1 pkt 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.).

Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym przewidywała dwa alternatywne przywileje podatkowe dla zakładów pracy chronionej. W myśl jej art. 14 podatnicy będący zakładami pracy chronionej mogli wybrać zwolnienie od podatku, bez względu na wartość sprzedaży towarów, pod warunkiem złożenia przez podatnika pisemnego oświadczenia we właściwym urzędzie skarbowym. Prowadzącym zakłady pracy chronionej, którzy nie skorzystali z tego przywileju, przysługiwał przywilej określony w art. 14a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Wymieniony przepis zwalniał prowadzącego zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej od wpłat do urzędu skarbowego

należności w zakresie działalności tego zakładu, z tytułu podatku od towarów i usług, stanowiącej różnicę między podatkiem należnym a naliczonym. Jeżeli kwota zwolnienia była wyższa od kwoty stanowiącej iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej lub zakładzie aktywności zawodowej w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz trzykrotności najniższego wynagrodzenia, różnica podlegała przekazaniu na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w terminach przewidzianych dla rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług. Podatnicy, którzy korzystali z przywileju określonego w art. 14a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zachowywali prawo do wystawiania faktur VAT, obniżania podatku należnego o podatek naliczony oraz do zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

2. Ustawa z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zmieniła m.in. przedstawiony wyżej art. 14a tej ustawy. Ustawę ogłoszono w Dzienniku Ustaw z 30 listopada 1999 r., a wprowadzone nią zmiany weszły w życie 1 stycznia 2000 r. W myśl art. 14a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w brzmieniu nadanym przez zaskarżony przepis, prowadzący zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej ma prawo w zakresie działalności tego zakładu do otrzymania częściowego lub całkowitego zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług według zasad określonych w tym artykule. Kwotę zwrotu stanowi iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej lub zakładzie aktywności zawodowej w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz najniższego wynagrodzenia pracowników ogłoszonego przez ministra właściwego do spraw pracy. W przypadku zatrudniania osób niepełnosprawnych zaliczonych do:

- 1) lekkiego stopnia niepełnosprawności – do wyliczeń przyjmuje się jednokrotność najniższego wynagrodzenia,
- 2) umiarkowanego stopnia niepełnosprawności – do wyliczeń przyjmuje się dwukrotność najniższego wynagrodzenia,
- 3) znacznego stopnia niepełnosprawności – do wyliczeń przyjmuje się trzykrotność najniższego wynagrodzenia.

Jeżeli kwota zwrotu jest wyższa od wpłaconego za dany miesiąc podatku, urząd skarbowy wypłaca kwotę zwrotu do wysokości wpłaconego podatku. Prowadzący zakład, w terminie określonym do złożenia deklaracji dla podatku od towarów i usług, składa wraz z tą deklaracją do urzędu skarbowego wniosek o dokonanie zwrotu kwoty podlegającej zwrotowi. Urząd skarbowy, po sprawdzeniu prawidłowości deklaracji ma obowiązek dokonać zwrotu kwoty na rachunek bankowy prowadzącego zakład, w terminie nie dłuższym niż 25 dni od dnia dokonania wpłaty podatku przez podatnika.

Należy dodać, że ustawodawca nie zmienił art. 14 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W konsekwencji prowadzący zakłady pracy chronionej zachowali prawo wyboru między przywilejami podatkowymi określonymi w art. 14 ust. 5 oraz w art. 14a ustawy.

Ustawa z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wprowadziła rozwiązania odmienne od przyjętych w art. 31 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 3 pkt 2 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, wyłączając tym samym stosowanie wymienionych przepisów. Ustawa nowelizująca przyniosła trzy zasadnicze zmiany. Po pierwsze, pracodawca prowadzący zakład pracy chronionej nie może obecnie zatrzymać określonej w ustawie kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług. Nowe przepisy przewidują obowiązek wpłacenia należności z tytułu podatku od towarów i usług na konto właściwego urzędu skarbowego, a następnie całkowity lub częściowy zwrot tych kwot przez urząd skarbowy na wniosek zainteresowanego. Po drugie, kwota przekazywana obecnie przez urząd skarbowy może być niższa od kwoty, którą

zakład pracy chronionej mógł zatrzymać na gruncie dotychczasowych przepisów. Przed 1 stycznia 2000 r. kwota zatrzymywana stanowiła iloczyn liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz trzykrotności najniższego wynagrodzenia. Od 1 stycznia 2000 r., ustawodawca obniżył stosowany mnożnik najniższego wynagrodzenia do jednokrotności najniższego wynagrodzenia w przypadku lekkiego stopnia niepełnosprawności oraz do dwukrotności najniższego wynagrodzenia w przypadku umiarkowanego stopnia niepełnosprawności. Nowe rozwiązanie oznaczało zatem zwiększenie obciążeń podatkowych dla osób prowadzących zakłady pracy chronionej. Po trzecie, ustawa nie przewiduje obecnie przekazywania pozostałej części należności z tytułu podatku od towarów i usług na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Konsekwencją wprowadzonych zmian jest zatem zmniejszenie środków pozostających do dyspozycji osoby prowadzącej zakład pracy chronionej, a także opóźnienie momentu, od którego środki te znajdują się w dyspozycji tej osoby. Efektem nowelizacji jest ponadto zmniejszenie środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

3. Ustawa z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, obowiązująca do 1 stycznia 2000 r., wprowadziła m.in. zmiany do art. 31 ust. 2 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Powołany przepis wyliczał podatki, które nie zostały objęte zwolnieniem od podatków ustanowionym w ust. 1 analizowanego artykułu. Zaskarżona nowela dodała do podatków nie objętych zwolnieniem podatki dochodowe. Ponadto w myśl art. 1 pkt 7 lit. a) wymienionej ustawy skreślony został art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Należy dodać, że równoległe z art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie utracił mocy obowiązującej przedstawiony wyżej art. 21 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ten ostatni przepis został uchylony dopiero 1 stycznia 2001 r. ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104).

W konsekwencji omówionych zmian środki odpowiadające kwotom należnego podatku dochodowego, które przed 1 stycznia 2000 r. przekazywane były w 10% na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, a w 90% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych, są przekazywane na konto właściwych urzędów skarbowych i stanowią przychody budżetu państwa. Elementem wprowadzonej zmiany jest zatem zmniejszenie środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych oraz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

4. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że parlament jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Ustawodawca posiada w szczególności swobodę kształtowania systemu podatkowego. Konstytucja pozostawia szczególnie szeroką swobodę regulacyjną w zakresie wprowadzania i znoszenia zwolnień i ulg podatkowych. Swoboda w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak równoważona istnieniem obowiązku przestrzegania konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego. Do standardów tych należy w szczególności zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasady ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny analizował szerzej znaczenie omawianej zasady w wyroku z 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, stwierdzając że "zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej

decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych” (OTK ZU nr 5/2000, s. 690). 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, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach” (tamże, s. 690-691).

Trybunał Konstytucyjny zwracał w swoim orzecznictwie uwagę, że bezpieczeństwo prawne może pozostawać w kolizji z innymi wartościami konstytucyjnymi. Badając zgodność aktów normatywnych z zasadą zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa, “należy ustalić na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione. Jednostka musi zawsze liczyć się z tym, że zmiana warunków społecznych lub gospodarczych może wymagać nie tylko zmiany obowiązującego prawa, ale również niezwłocznego wprowadzenia w życie nowych regulacji prawnych. W szczególności ryzyko związane z wszelką działalnością gospodarczą obejmuje również ryzyko niekorzystnych zmian systemu prawnego. Istotne znaczenie ma także horyzont czasowy działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia. Im dłuższa jest – w danej sferze życia – perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa” (wyrok z 7 lutego 2001 r., K. 27/00, OTK ZU nr 2/2001, s. 164).

Omawiana zasada wyznacza sytuację prawną nie tylko obywateli, ale również cudzoziemców i innych podmiotów prywatnych znajdujących się pod władzą Rzeczypospolitej Polskiej. Z tego względu adekwatny wydaje się termin “zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa”.

Nakaz ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa implikuje w szczególności obowiązek poszanowania praw nabytych oraz interesów w toku. Konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce. Zasada ta nie ma jednak charakteru bezwzględnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że Konstytucja dopuszcza ograniczanie lub znoszenie praw nabytych w razie kolizji wartości znajdujących się u podstaw tej zasady z innymi wartościami konstytucyjnymi. Ograniczenie lub zniesienie praw nabytych jest dopuszczalne pod warunkiem, że takie działanie jest konieczne dla realizacji innych wartości konstytucyjnych, które w danej sytuacji mają pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych. Prawodawca powinien jednak ograniczyć do niezbędnego minimum negatywne skutki dla jednostki i wprowadzić rozwiązania, które ułatwiają dostosowanie się do nowej sytuacji.

Zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Również ta zasada nie ma charakteru bezwzględnego. Obowiązek ten ma jednak bardziej kategoryczny charakter, jeżeli prawodawca wyznaczył pewne ramy czasowe, w których miało być możliwe prowadzenie określonych przedsięwzięć według z góry ustalonych reguł. Chodzi tutaj o sytuacje, w których:

- 1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;
- 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;

3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K. 26/97 OTK ZU nr 5-6/1997, s. 450).

Z punktu widzenia ochrony interesów w toku istotne znaczenie ma sposób określenia przedsięwzięć, do których odnosi się dana regulacja prawna. Akt normatywny może wyznaczać ramy czasowe dla ściśle określonych w tym akcie rodzajów przedsięwzięć, może również wyznaczać ogólne ramy prawne dla wszelkiego rodzaju przedsięwzięć gospodarczych czy społecznych. Interesy w toku podlegają bardziej intensywnej ochronie, jeżeli prawodawca ustanowił regulacje prawne dotyczące ściśle określonych rodzajów przedsięwzięć.

W odniesieniu do sytuacji prawnych nie mających charakteru praw podmiotowych znajduje zastosowanie bardziej ogólna zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa. Analogicznie, fakt że w danym przypadku, nie ma zastosowania zasada ochrony interesów w toku, nie pozbawia zainteresowanych ochrony wynikającej z zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa. Istnienie praw podmiotowych lub interesów w toku ma natomiast znaczenie dla intensywności ochrony konstytucyjnej i oceny dopuszczalności zmian prawa na niekorzyść jednostki.

5. Przepisy ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych stanowią podstawę dla wydawania decyzji administracyjnych przyznających status zakładu pracy chronionej. W ocenie Ministra Finansów przedmiotem wymienionych decyzji nie były sprawy podatkowe, a sama decyzja nie dawała prawa do ulg podatkowych. Należy w związku z tym zwrócić uwagę, że analizowane decyzje kształtują sytuację prawną osób prowadzących zakłady pracy chronionej. Sytuację tą wyznacza nie tylko treść danej decyzji, ale całokształt określonych w ustawach praw i obowiązków związanych z prowadzeniem wymienionych zakładów. Na podstawie ostatecznej decyzji przyznającej status zakładu pracy chronionej, osoba prowadząca ten zakład nabywa określone w ustawach uprawnienia, a jednocześnie staje się podmiotem określonych w ustawach obowiązków. Do istotnych elementów statusu zakładu pracy chronionej należały m.in. przyznane przez ustawodawcę przywileje podatkowe, a w szczególności określona wysokość kwot podatku od towarów i usług zatrzymywanych przez prowadzących zakłady pracy chronionej oraz określona wysokość kwot należnych podatków przekazywanych na rzecz zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Uzyskanie ostatecznej decyzji przyznającej status zakładu pracy chronionej stanowi konieczny warunek korzystania z wymienionych uprawnień. Przepisy przyznające zakładom pracy chronionej przywileje podatkowe stanowiły podstawę planowania przyszłych działań.

Fakt, że przywileje podatkowe zakładów pracy chronionej zostały uregulowane w odrębnych ustawach nie ma w rozpoznawanej sprawie istotnego znaczenia. Również to, że art. 31 ust. 1 pkt 2 *in fine* ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych stanowi, iż prowadzący zakład pracy jest zwolniony w stosunku do tego zakładu z wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług, z uwzględnieniem zasad określonych w odrębnych przepisach, nie może uzasadniać ograniczenia zakresu ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa. Regulacja statusu zakładów pracy chronionej zawarta w różnych ustawach stanowi bowiem jedną całość.

Ostateczne decyzje przyznające status zakładu pracy chronionej obowiązują przez okres trzech lat. W ocenie Ministra Finansów celem ustawodawcy było wprowadzenie mechanizmu kontroli spełniania przez prowadzących zakłady pracy chronionej przesłanek ustawowych, uprawniających do korzystania z uprawnień przewidzianych w ustawach, a nie stworzenie gwarancji stabilności sytuacji prawnej w tym okresie. Trybunał Konstytucyjny nie podziela w pełni przedstawionego poglądu. Bez względu na realizowane cele, ustawodawca, przewidując trzyletni okres obowiązywania decyzji o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej określił

tym samym horyzont czasowy dla planowania przez prowadzących zakłady pracy chronionej przyszłych działań związanych z korzystaniem z określonych w ustawach uprawnień i realizacją określonych w nich obowiązków. Jednocześnie horyzont ten przekracza okres roku podatkowego. Należy jednak zgodzić się z uwagą Ministra Finansów, że horyzont ten nie został ustalony dla bliżej określonego przedsięwzięcia. Przepisy ustawowe obowiązujące do 31 grudnia 1999 r. stanowiły ramy prawne dla podejmowania wszelkiego rodzaju przedsięwzięć gospodarczych, które mogły być rozłożone w czasie. Osoba prowadząca zakład pracy chronionej miała w każdym razie prawo oczekiwać, że w czasie obowiązywania decyzji przyznających status zakładu pracy chronionej, zakres praw i obowiązków składających się na ten status nie zostanie zmieniony na jej niekorzyść w sposób arbitralny. Z drugiej strony osoba ta musiała brać pod uwagę możliwość wprowadzenia niekorzystnych dla niej zmian regulacji prawnych, niezbędnych dla lepszej realizacji innych wartości konstytucyjnych. Nie można przy tym zgodzić się z poglądem wnioskodawcy, że w okresie obowiązywania decyzji w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej, ustawodawca nie może nakładać na prowadzących te zakłady nowych obowiązków innych niż te, które są adresowane do wszystkich przedsiębiorców. Konstytucja nie wyklucza zmian ustawodawstwa dotyczących wyłącznie określonych jednostek organizacyjnych, w tym wypadku zakładów pracy chronionej.

Jak wspomniano wyżej zasada ochrony praw nabytych znajduje zastosowanie do praw podmiotowych. Aby można było mówić o prawie podmiotowym, normy prawne muszą jednoznacznie określać podmiot danego prawa, podmiot zobowiązany do realizacji prawa oraz treść tego prawa. Nasuwa się w związku z tym wątpliwość, czy sytuacje prawne, których dotyczą zaskarżone przepisy mają charakter praw podmiotowych. Ustawa o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1999 r. przewidywała m.in. zatrzymanie przez prowadzącego zakład pracy chronionej należności z tytułu podatku od towarów i usług w wysokości odpowiadającej iloczynowi liczby osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładzie pracy chronionej w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz trzykrotności najniższego wynagrodzenia. W świetle przepisów ustawy można mówić o prawie prowadzącego zakład pracy chronionej do uzyskania określonej kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług.

Ustawa o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1999 r. przewidywała również, że 90% środków uzyskanych z tytułu zwolnień od podatków przekazywane będzie na zakładowy fundusz rehabilitacji. Dysponentem środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych była osoba prowadząca zakład pracy chronionej. Środki te mogły być wykorzystywane wyłącznie na ściśle określone cele związane z rehabilitacją osób niepełnosprawnych. W świetle przepisów ustawy można jednak mówić o prawie prowadzącego zakład do uzyskania na rzecz zakładowego funduszu rehabilitacji 90% środków pochodzących z tytułu zwolnień od podatków. Przepisy dotyczące zwolnień od podatków nie stanowiły natomiast źródła praw podmiotowych przysługujących osobom niepełnosprawnym, tym bardziej, że ustawa nie określała bliżej wysokości i rodzajów świadczeń finansowanych z zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Korelatem wymienionych praw był obowiązek organów władzy publicznej zaniechania wszelkich działań, które prowadziłyby do przejęcia wymienionych kwot.

Analizując sytuację prawną prowadzących zakłady pracy chronionej, należy zwrócić uwagę, że wymienione prawa konkretyzują się z chwilą zaistnienia zdarzeń, z którymi ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego. Należy w związku z tym odróżnić abstrakcyjne prawo do uzyskiwania w przyszłości wraz z zaistnieniem określonych w ustawie przesłanek, w wyznaczonych przez ustawodawcę ramach czasowych, środków z tytułu przywilejów podatkowych od skonkretyzowanego w danym momencie, w związku z zaistnieniem przed tym momentem określonych w ustawie zdarzeń, prawa do uzyskania ściśle określonej kwoty.

Ostateczna decyzja o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej nadaje na okres trzech lat abstrakcyjnie określony status prawny, nie przyznaje natomiast skonkretyzowanych uprawnień podatkowych. Kwestionowana regulacja ustawowa wywołuje skutki *pro futuro* dla praw ujętych *in abstracto*, nie narusza natomiast praw skonkretyzowanych, nabytych w wyniku zaistnienia określonych przez prawo zdarzeń przed wejściem w życie zaskarżonych przepisów.

6. Projekt zakwestionowanej przez wnioskodawcę ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym został wniesiony przez Radę Ministrów. Rada Ministrów proponowała pierwotnie skreślenie art. 14 ust. 5 i art. 14a ustawy oraz zastąpienie przywilejów podatkowych wymienionych w tych przepisach dotacją dla zakładów pracy chronionej. W uzasadnieniu projektu Rada Ministrów zwracała uwagę, że większość prowadzących zakłady pracy chronionej korzystała z przywileju określonego w art. 14a wymienionej ustawy. Stosowanie tego przepisu naruszało podstawową zasadę rozliczania podatku od towarów, polegającą na tym że jeden z podatników wpłaca należną kwotę podatku do budżetu, a drugi ma prawo podatek należny od swych obrotów pomniejszyć o kwotę zapłaconą w poprzedniej fazie obrotu. W wyniku zastosowania art. 14a ustawy, zakład pracy chronionej wystawiał fakturę VAT uwzględniającą należną kwotę podatku, ale nie wpłacał tej kwoty do budżetu. Natomiast odbiorca faktury zmniejszał podatek należny o kwotę uwzględnioną w fakturze. Podatnicy, zarówno zakłady pracy chronionej jak i ich kontrahenci manipulowali fakturami, zawierali fikcyjne umowy z osobami niepełnosprawnymi w celu uzyskania statusu zakładu pracy chronionej, wykazywali fałszywe obroty krajowe i eksportowe, doprowadzając w przeróżny sposób do wyłudzenia znacznych środków finansowych z budżetu, sami nie płacąc nic albo niewiele do urzędu skarbowego. W ocenie Rady Ministrów z dotychczasowych rozwiązań, zamiast osób niepełnosprawnych, korzystali często prowadzący zakłady pracy chronionej oraz ich nieuczciwi kontrahenci. Proponowana zmiana miała spowodować likwidację szerzących się coraz bardziej nadużyć i wyłudzenia nienależnych zwrotów z budżetu (druk sejmowy III kadencja, nr 1190).

Z kolei projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych został wniesiony przez grupę posłów. W uzasadnieniu projektu zwrócono uwagę, że dotychczasowe rozwiązanie zakładające zwolnienie od podatku dochodowego od osób prawnych jest niekorzystne dla budżetu państwa wobec nieprawidłowości w gospodarowaniu środkami Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych oraz zakładowych funduszy rehabilitacji osób niepełnosprawnych (druk sejmowy III kadencja, nr 1499).

Z analizy dokumentów sejmowych wynika, że w przypadku obu kwestionowanych ustaw, celem ustawodawcy było przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym, jakie miały miejsce na gruncie dotychczasowych przepisów. Nie podlega dyskusji, że przestrzeganie prawa i ochrona interesów finansowych państwa stanowią wartości konstytucyjne, które mogą uzasadniać zmiany ustaw podatkowych na niekorzyść podatników. Co więcej mogą również uzasadniać skrócenie zwykłego okresu *vacatio legis* przy wprowadzaniu zmian przepisów podatkowych. Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że “argument <<ważnego interesu publicznego>> może – wyjątkowo – uzasadnić ograniczenie lub nawet rezygnację z ustanowienia *vacatio legis* (K. 9/92). Za taki <<ważny interes publiczny>> można bez wątplenia uznać dążenie ustawodawcy do przeciwstawiania się oszustwom i nadużyciom podatkowym, prowadzącym do uchylania się od obowiązku uiszczenia należnych podatków. Do sytuacji, gdy celem nowej regulacji jest przeciwdziałanie przypadkom naruszania już obowiązującego prawa, trudno odnosić takie same kryteria <<okresu dostosowawczego>>, jak wymagane przy wprowadzaniu w życie unormowań ingerujących w sytuację prawną adresatów szanujących prawo dotychczas obowiązujące” (orzeczenie z 18 października 1994 r., K. 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, s. 50).

Rozważając zgodność z Konstytucją kwestionowanych przepisów ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, należy rozważyć odrębnie trzy wymienione wyżej zmiany wprowadzone do ustawy, tj. 1) zastąpienie możliwości zatrzymania kwoty należnego podatku od towarów i usług prawem do uzyskania częściowego lub całkowitego zwrotu tej kwoty na wniosek zainteresowanego, 2) przesunięcie terminu, w którym prowadzący zakład pracy chronionej uzyskuje daną kwotę, 3) wprowadzenie mechanizmów zmniejszających kwotę zwracaną prowadzącemu zakład pracy chronionej przez obniżenie stosowanego mnożnika dla osób o lekkim lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności.

Pierwsza z wymienionych zmian pociąga za sobą konieczność podjęcia dodatkowych czynności przez osoby zainteresowane – zapłaty należnej kwoty oraz złożenia stosownego wniosku o zwrot podatku. Zmiana ta, podobnie jak przesunięcie terminu, w którym prowadzący zakład pracy chronionej uzyskuje daną kwotę, stanowi pewną niedogodność dla prowadzącego zakład pracy chronionej, ale nie narusza sama w sobie istoty uprawnienia wynikającego z dotychczasowych przepisów i nie zmienia sytuacji prawnej zainteresowanych. Wprowadzone rozwiązania umożliwiają skuteczniejszą kontrolę przestrzegania prawa przez podatników i ułatwiają przeciwdziałanie nadużyciom. Z tego względu pomimo wynikających stąd niedogodności dla podatników, nie zachodzą podstawy do stwierdzenia niezgodności wprowadzonych zmian z zasadą ochrony praw nabytych ani z zasadą ochrony interesów w toku.

Bardziej złożony charakter ma natomiast ocena rozwiązań polegających na obniżeniu mnożnika, stosowanego przy obliczaniu kwoty podlegającej zwrotowi, dla osób o lekkim lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności. Rozwiązanie to prowadzi do zmniejszenia wielkości zwracanej kwoty podatku w porównaniu z kwotą, którą podatnik prowadzący zakład pracy chronionej mógł zatrzymać na podstawie przepisów obowiązujących do 31 grudnia 1999 r. Nowa regulacja dotyczy istoty uprawnienia zagwarantowanego w dotychczasowych przepisach. Ingeruje w interesy w toku, zmieniając zakres uprawnień przysługujących prowadzącym zakłady pracy chronionej w ramach trzyletniego horyzontu czasowego wyznaczonego przez ostateczne decyzje o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej.

Zróżnicowanie stosowanego mnożnika w zależności od stopnia niepełnosprawności wiąże się ze zróżnicowaniem kosztów związanych z tworzeniem miejsc pracy dla poszczególnych kategorii osób niepełnosprawnych. Ustawodawca premiuje w ten sposób pracodawców zatrudniających większy odsetek osób o wyższych stopniach niepełnosprawności, a więc pracodawców, którzy ponieśli większe koszty, aby stworzyć miejsca pracy dla wymienionych osób. Przyjęte rozwiązanie ma na celu zapobieganie dyskryminacji osób o wyższych stopniach niepełnosprawności.

Ocena dopuszczalności ingerencji państwa w sferę prawnie chronionych interesów jednostki powinna uwzględniać zróżnicowane warunki występujące w konkretnych zakładach pracy chronionej. Istotne znaczenie ma tutaj fakt, czy w danym zakładzie pracy chronionej rozpoczęta została realizacja długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w tych zakładach. Inaczej należy ocenić ingerencję dotyczącą zakładów pracy dopuszczających się nadużyć, inaczej natomiast ocenić należy zmianę sytuacji tych zakładów pracy chronionej, w których podjęto realizację określonych przedsięwzięć w interesie pracowników niepełnosprawnych, zaplanowanych na dłuższy okres czasu.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wprowadzone zmiany znajdują podstawę w wartościach konstytucyjnych. Ustawodawca, realizując usprawiedliwione cele, mógł wprowadzić zmiany na niekorzyść prowadzących zakłady pracy chronionej. Należy jednak zwrócić uwagę, że wprowadzone zmiany mogły dotyczyć podmiotów znajdujących się w bardzo zróżnicowanych sytuacjach faktycznych. Obok prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy dopuszczali się nadużyć podatkowych, istniały zakłady pracy chronionej, które przestrzegały prawa. Niektóre z tych zakładów mogły zaangażować się w realizację długofalowych

programów inwestycyjnych mających na celu stworzenie odpowiednich warunków pracy dla osób niepełnosprawnych. Wprowadzone zmiany mogą naruszać interesy w toku związane z przystąpieniem do realizacji tych planów w oparciu o dotychczasowe przepisy podatkowe. Ustawodawca powinien być w związku z tym uwzględnić sytuację tych osób prowadzących zakłady pracy chronionej, które – w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych – rozpoczęły realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach. Z tego względu ingerencja w sferę praw nabytych i interesów w toku powinna być połączona z ustanowieniem odpowiednich przepisów przejściowych, uwzględniających słuszne interesy tych osób, które w postępowaniu przed właściwym organem mogą wykazać, że podjęły realizację takich przedsięwzięć.

Minister Finansów zwraca uwagę, że Pełnomocnik Rządu do Spraw Osób Niepełnosprawnych przygotował różne programy celowe, mające na celu złagodzenie negatywnych konsekwencji wprowadzonych zmian podatkowych. W szczególności uruchomiony został program SEZAM w celu udzielania pomocy zakładom pracy chronionej zagrożonym utratą płynności finansowej. Program ten obejmował dwie formy pomocy. Po pierwsze przewidywał dofinansowanie odsetek od kredytów bankowych zaciągniętych na zapłatę podatku od towarów i usług przez zakłady pracy chronionej. Po drugie umożliwiał dofinansowanie pożyczek udzielonych na zapłatę podatku od towarów i usług.

Trybunał Konstytucyjny pragnie w związku z tym zauważyć, że prawodawca posiada szeroką swobodę przy wyborze rozwiązań mających na celu ochronę słusznych interesów podmiotów, które rozpoczęły realizację długofalowych programów inwestycyjnych na rzecz osób niepełnosprawnych. W szczególności ustawa może przewidywać różne formy pomocy finansowej mające na celu zrekompensowanie negatywnych skutków wprowadzonych rozwiązań i ułatwiających przystosowanie się do nowych regulacji. Wskazywanie konkretnych rozwiązań w tym zakresie wykracza poza kompetencje Trybunału Konstytucyjnego. W każdym jednak przypadku stosowne rozwiązania muszą zostać ustanowione przez ustawę. Ustawa musi jednocześnie zawierać precyzyjne regulacje, określające przesłanki korzystania z przewidzianych form pomocy tak, aby wykluczyć arbitralność organów państwowych. Ponadto zakres form pomocy przewidzianych przez ustawę musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do naruszonych interesów. Brak odpowiednich rozwiązań ustawowych, które spełniałyby przedstawione wymagania, stanowi podstawę do stwierdzenia naruszenia zasady ochrony praw nabytych i zasady ochrony interesów w toku.

7. Jak wspomniano wyżej zaskarżone przepisy ustawy z 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych prowadzą do uszczuplenia zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Przepisy te dotyczą istoty uprawnienia zagwarantowanego w dotychczasowych przepisach i naruszają interesy w toku, związane z finansowaniem przedsięwzięć inwestycyjnych na rzecz osób niepełnosprawnych finansowanych ze środków zakładowego funduszu rehabilitacji. Również w tym przypadku nowa regulacja prawna znajduje uzasadnienie w wartościach konstytucyjnych, ale ustawodawca powinien być uwzględnić sytuację tych zakładów pracy chronionej, w których – w zaufaniu do dotychczasowych regulacji prawnych – rozpoczęto realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz zatrudnionych w nich osób niepełnosprawnych. Zaskarżony przepis, wobec braku odpowiednich przepisów przejściowych w tym zakresie, wykracza poza zakres swobody regulacyjnej wyznaczonej przez konstytucyjne zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku.

8. Trybunał Konstytucyjny, nie kwestionując istoty wprowadzonych zmian, stwierdził niekonstytucyjność zaskarżonych przepisów w zakresie, w jakim pomijają one określone regulacje. Odrębnego rozważenia wymaga w związku z tym kwestia konsekwencji orzeczenia

stwierdzającego niekonstytucyjność przepisów z uwagi na pominięcie w nich określonych unormowań. W orzeczeniu z 3 grudnia 1996 r., sygn. K. 25/95, wydanym przed wejściem w życie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że konsekwencją takiego orzeczenia jest obowiązek uzupełnienia aktu normatywnego o odpowiedni fragment niezbędny z punktu widzenia jego zgodności z Konstytucją (OTK ZU nr 6/1996, s. 499). Konstytucja z dnia 2 kwietnia 1997 r. w istotny sposób zmieniła przepisy dotyczące skutków orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Skutkiem orzeczenia stwierdzającego niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu w zakresie, w jakim pomija określone regulacje, nie jest utrata mocy obowiązującej zakwestionowanego przepisu, ale potwierdzenie – wynikającego z Konstytucji – obowiązku ustanowienia regulacji prawnych niezbędnych dla realizacji norm konstytucyjnych.

Z przedstawionych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.