

Warszawa, dnia 7 marca 2002 r.

**Opinia prawna**  
**w sprawie wniosku Grupy Posłów do Trybunału Konstytucyjnego**  
**o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją ustawy z dnia 21 listopada 2001 r.**  
**zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych**  
**(sygn. akt K. 6/02)**

Grupa 52 Posłów na Sejm RP skierowała w dniu 6 lutego 2002 r. wniosek do Trybunału Konstytucyjnego, wnosząc o stwierdzenie że:

1. Art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie, w związku z art. 1 pkt 9 (w zakresie, w jakim w nowelizowanej ustawie dodaje pkt 1b do art. 30 ust. 1), a także w związku z art. 1 pkt 18 (w zakresie, w jakim dodaje on do znowelizowanej ustawy art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6) ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 134, poz. 1509), narusza przepisy art. 2, art. 32 ust. 2 oraz art. 64 Konstytucji RP;

2. Art. 1 pkt 18 tej ustawy, w zakresie, w jakim dodaje do nowelizowanej ustawy art. 52b ust. 1, 2, 3 i 4, narusza przepisy art. 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Znacząco zbieżny w treści z powyższym wnioskiem, wniosek innej Grupy Posłów (Klubu Parlamentarnego Platforma Obywatelska), wniesiony do Trybunału Konstytucyjnego w grudniu 2001 r. (sygn.akt K. 47/01).

Autorzy tego wniosku wskazali na niezgodność tych samych przepisów ustawy zmieniającej z 21 listopada 2001 r., które zostały wymienione w opiniowanym wniosku w punkcie 1, z artykułem 2 i artykułem 32 Konstytucji, a ponadto:

- na niezgodność art. 1 pkt 7 lit. b) w związku z art. 1 pkt 5 tej ustawy, w zakresie, w jakim zmieniają art. 27b ust. 2 ustawy znowelizowanej, a przez to pozostają w związku z brzmieniem art. 27 ustawy znowelizowanej, z artykułem 2 oraz z artykułem 217 Konstytucji.

Wniosek ten został rozpatrzony przez Trybunał Konstytucyjny w dniu 27 lutego 2002 r. Trybunał nie podzielił poglądu Wnioskodawców stwierdzając zgodność z Konstytucją zaskarżonych przepisów z jednym wyjątkiem: stwierdził mianowicie

niezgodność z artykułem 2 Konstytucji art. 1 pkt 18 ustawy zmieniającej z 21 listopada 2001 r., w części, w której dodaje do ustawy nowelizowanej ustawie art. 52a ust. 5 pkt 1, w zakresie dopuszczającym opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym dochodów (przychodów) od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r., na podstawie umów zawartych przed tym dniem na czas oznaczony, w przypadku gdy umowa ta została rozwiązana przed upływem okresu, na który była zawarta, z przewidzianych przez prawo przyczyn niezależnych od podatnika.<sup>1</sup>

Zarzuty nierespektowania poszczególnych elementarnych reguł wyrażających zasadę demokratycznego państwa prawnego, ogłoszonej w art. 2 Konstytucji, wskazane we wniosku grupy Posłów z 6 lutego 2002 r., były również podnoszone w osądzonym już wniosku z 3 grudnia 2001 r. Autorzy obydwu wniosków, używając podobnych argumentów, kwestionowali naruszenie przez przepisy ustawy zmieniającej wymienione w pozycji 1 (w obydwu wnioskach):

- 1) zaufania obywateli do państwa i tworzonych przez nie praw,
- 2) obowiązku zachowania odpowiedniej *vacatio legis* (zdaniem Wnioskodawców została ona zachowana tylko pozornie) oraz nie wprowadzania zmian w ustawie podatkowej w trakcie roku podatkowego,
- 3) zasady równości obywateli wobec prawa,
- 4) zasady poprawnej legislacji.

Obydwa wnioski wskazywały ponadto na dopuszczenie przez te przepisy nieuzasadnionej dyskryminacji określonych grup obywateli, naruszając przez to zasadę równości wobec prawa, ogłoszoną w art. 32 Konstytucji.

Wobec oceny tych kwestii przez Trybunał Konstytucyjny i wydania wyroku, treściowo zbieżna część zarzutów przedstawionych we wniosku z dnia 6 lutego br., stała się bezprzedmiotowa.

---

<sup>1</sup> Wydruk sentencji wyroku w załączeniu. Źródło: informacja internetowa <http://www.trybunal.gov.pl>

Zakres zaskarżenia dokonanego we wniosku z dnia 3 grudnia 2001 r. oraz rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego z 27 lutego br. przekraczają podniesione we wniosku z dnia 6 lutego 2002 r. zarzuty:

- 1) naruszenia art. 64 Konstytucji przez przepisy wymienione w pozycji 1 wniosku,
- 2) naruszenia art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji przez przepisy wymienione w pozycji 2 wniosku.

Art. 64 Konstytucji stanowi rozwinięcie ustrojowej zasady społecznej gospodarki rynkowej opartej na własności prywatnej oraz ochrony tej własności wyrażonej w art. 20 i 21 Konstytucji. Potwierdza prawo każdego do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia a także - równą dla wszystkich - ich ochronę prawną. Dopuszcza jednocześnie możliwość ustawowego ograniczenia prawa własności, stanowiąc w ust. 3, iż własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza istoty prawa własności.

Zdaniem Wnioskodawców (str. 6 uzasadnienia), zmiany wprowadzone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych omawianą ustawą zmieniającą, bez zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, w warunkach dezinformacji i zmian dokonywanych w trakcie procesu legislacyjnego, powodowały możliwość podjęcia przez obywateli niekorzystnego rozporządzenia swym mieniem (swą własnością).

Na podstawie kwestionowanego art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie ustawy zmieniającej z 21 listopada 2001 r. z katalogu zwolnień podatkowych ustanowionych w art. 21 ustawy nowelizowanej, skreślony został pkt 5 zwalniający od podatku odsetki i dyskonto od papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa i od obligacji emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz od wkładów oszczędnościowych i środków na rachunkach bankowych, nie mających związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Zgodnie z art. 1 pkt 9 tej ustawy wśród dochodów, których nie łączy się z dochodami z innych źródeł, a podatek pobiera się w formie zryczałtowanej, wymienionych w art. 30 ustawy nowelizowanej, pomieszczono dochód z odsetek lub innych przychodów od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, prowadzonych przez podmiot uprawniony na podstawie odrębnych przepisów (z wyjątkiem środków pieniężnych gromadzonych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą), z zastrzeżeniem art. 52a

wprowadzonego do znowelizowanej ustawy art. 1 pkt 18 ustawy zmieniającej. Dodany w przepisach przejściowych nowelizowanej ustawy podatkowej z 26 lipca 1991 r. art. 52a, w zakwestionowanych punktach 1 i 2 zwolnił od podatku:

1) dochody z tytułu odsetek i dyskonta od papierów wartościowych wyemitowanych przez Skarb Państwa oraz obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego - nabytych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r.,

2) dochody wymienione w dodanym w art. 30 ust. 1 punkcie 1b, jeżeli są wypłacane albo stawiane do dyspozycji podatnika od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r., na podstawie umów zawartych na czas oznaczony przed tym dniem.

Zwolnienie, o którym wyżej mowa, w punkcie 2, zgodnie z ust. 2 dodanego art. 52a, nie ma zastosowania do dochodów (przychodów) od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r., na podstawie umów zawartych na czas oznaczony przed tym dniem - wypłacanych lub stawianych do dyspozycji na podstawie tych umów zmienionych, przedłużanych lub odnowionych począwszy od dnia 1 grudnia 2001 r. Zgodnie zaś z ust. 5 tego artykułu, zwolnienie to nie ma również zastosowania do dochodów (przychodów) od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r., na podstawie umów zawartych na czas oznaczony przed tym dniem, w przypadku gdy umowa ta:

1) została rozwiązana przed upływem okresu, na który została zawarta, bez względu na przyczynę tego rozwiązania,

2) przewiduje możliwość wypłaty całości lub części kapitału, w tym z tytułu skapitalizowanych odsetek, zgromadzonego przez podatnika w trakcie trwania umowy, a podatnik z tej możliwości skorzystał.

Ust. 6 w dodanym art. 52a, ustala procedurę pobierania podatku w sytuacjach, o których mowa w ust. 5.

Rozważając przedstawione przez Wnioskodawców zarzuty na tle wyżej przytoczonych przepisów (zakwestionowanych przez Wnioskodawców), zważyć należy:

Ustawodawcy przysługuje swoboda w kształtowaniu ulg podatkowych, jako odstępstwa od generalnej zasady powszechności i równości opodatkowania; może on m.in. w drodze postanowień ustawy odstąpić od stosowania określonych zwolnień. Uczynił to uchwalając przepis skreślający w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych punkt 5, który zwalniał od podatku odsetki i dyskonto od wymienionych tam papierów wartościowych oraz od wkładów oszczędnościowych i środków na rachunkach bankowych, a następnie - w konsekwencji - dodając w art. 30 ust. 1 przepis ustanawiający zryczałtowaną formę i stawkę opodatkowania dochodów z tego tytułu. Przepis skreślający (art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie omawianej ustawy zmieniającej) wchodził w życie z dniem 1 marca 2001 r. Ulga została więc „zlikwidowana” z zachowaniem wymaganych reguł konstytucyjnych i legislacyjnych (bez retroaktywności, w następnych roku podatkowym i z zachowaniem odpowiednio długiej *vacatio legis*), co m.in. można odczytać jako poszanowanie praw majątkowych właścicieli papierów wartościowych i wkładów na rachunkach bankowych.

Powyższe przekonanie, trudno odnieść bez zastrzeżeń do przepisów art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, dodanych w nowelizowanej ustawie w związku ze zniesieniem zwolnienia od podatku przysługującego na podstawie skreślonego w art. 21 ustawy pkt. 5. Przepisy te mają specyficzny charakter. Dodano je do regulacji przejściowych zamieszczonych w nowelizowanej ustawie. Obowiązujący od wejścia w życie tej ustawy art. 52 (merytorycznie zbieżny z dodanym art. 52a), ustanawia okresowe zwolnienia od podatku dochodów uzyskiwanych z określonych w nim źródeł, w tym uzyskanych w okresie poprzedzającym wejście w życie ustawy - 1 stycznia 1992 r. Zwolnienia te, w każdym przypadku, obowiązywały lub obowiązują w oznaczonym roku podatkowym.

Dodane przepisy art. 52a wprowadzają natomiast w zasadzie nowe zwolnienia podatkowe, na czas nieoznaczony, obwarowane licznymi warunkami, w tym warunkiem dokonania określonych czynności, z którymi ustawa wiąże uzyskanie przychodu, przed 1 grudnia 2001 r. Eliminują więc możliwość zadysponowania przez podatników posiadanyimi walorami pieniężnymi i uzyskania z tego tytułu korzyści majątkowych na zasadach gwarantowanych obowiązującą jeszcze przez miesiąc - do 31 grudnia 2001 r. ustawą podatkową. W związku z tym, można zgodzić się z poglądem Wnioskodawców, iż dokonanie takiego zabiegu legislacyjnego narusza

przyznane w art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych prawa majątkowych.

W tym kontekście, zastrzeżenie co do zgodności z art. 64 Konstytucji, budzi również przepis ust. 5 pkt 1 w dodanym art. 52a, wyłączający z katalogu ustanowionych w tym artykule zwolnień podatkowych, dochodów (przychodów) od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika przed 1 grudnia 2001 r., na podstawie umów zawartych na czas oznaczony przed tym dniem, w przypadku gdy umowa ta została rozwiązana przed upływem okresu, na który została zawarta, z przyczyny niezależnej od podatnika.

Art. 52b znowelizowanej ustawy podatkowej, dodany zakwestionowanym w punkcie 2 wniosku, artykułem 1 pkt 18 ustawy zmieniającej z 21 listopada 2001 r., poddał w okresie od 1 stycznia 2002 r. do 31 grudnia 2003 r., opodatkowaniu podatkiem dochodowym „*kwoty stanowiące obrót kapitałowy w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, przekazywane za granicę przez osoby fizyczne*”. W przepisach dodanego artykułu ustalono stawkę zryczałtowanego podatku oraz procedurę jego poboru. Wnioskodawcy zarzucają tym przepisom naruszenie art. 2 Konstytucji poprzez nierespektowanie zasady przyzwoitej (prawidłowej) legislacji oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Potwierdzić należy brak zdefiniowania przez ustawodawcę przedmiotu opodatkowania. Jak słusznie wskazują Wnioskodawcy, ustawa z dnia 18 grudnia 1998 r. - Prawo dewizowe (Dz. U. Nr 160, poz. 1063, z późn. zm.), do której odsyła art. 52b ust. 1 ustawy podatkowej w kwestii ustalenia zakresu opodatkowania, nie posługuje się pojęciem „*obrotu kapitałowego*”. Następstwem tak niedbałej legislacji będzie ustalenie istnienia zobowiązania podatkowego na podstawie swobodnej interpretacji płatników wskazanych w ust. 3 tego artykułu (*nota bene* również w sposób bardzo nieprecyzyjny), co nie tylko narusza zasadę przyzwoitej legislacji będącej elementem demokratycznego państwa prawnego głoszonych w art. 2 Konstytucji ale również pozostaje w oczywistej sprzeczności z art. 217 Konstytucji.

Przy założeniu, że nakładanie na obywateli obowiązków podatkowych przez niedostatecznie precyzyjnie określone w ustawie organy, jako ograniczenie ich

wolności nie mające uzasadnienia w przepisach ustawy, znajduje również uzasadnienie przekonanie Wnioskodawców o naruszeniu przez art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej z 21 listopada 2001 r., w zakresie, w jakim dodał on w znowelizowanej ustawie podatkowej art. 52b ust. 4, z artykułem 31 ust. 3 Konstytucji.

Nadmieniam, że rozporządzeniem z dnia 15 lutego 2002 r. w sprawie zaniechania poboru podatku oraz zwolnienia niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatku (Dz. U. Nr 17, poz. 158), Minister Finansów zaniechał poboru podatku zryczałtowanego, o którym mowa w omawianym art. 52b ust. 1 i 2 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych *„od kwot stanowiących obrót kapitałowy w rozumieniu przepisów prawa dewizowego przekazywanych za granicę przez osoby fizyczne, nie mające miejsca zamieszkania w Polsce, zwane dalej „nierzydentami”* - w okresie od 1 stycznia 2002 r. do 31 grudnia 2003 r. W tym samym okresie zwolnił płatników, o których mowa w art. 52b ust. 3 ww. ustawy, z obowiązku poboru zryczałtowanego podatku. Zauważyć przy tym należy, że - stosownie do art. 22 § 1 Ordynacji podatkowej - minister właściwy do spraw finansów publicznych, może zaniechać w całości lub części poboru podatków oraz zwolnić płatników z obowiązku pobierania podatku, wyłącznie w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników. Właściwy Minister uznał jednakże, iż tak uzasadnione przesłanki zachodzą jedynie w odniesieniu do „nierzydentów”. Podkreślić ponadto należy, że zaniechanie poboru jest zabiegiem doraźnym, który nie eliminuje z porządku prawnego zaskarżonych jako niekonstytucyjne przepisów.

*Sporządziła: Wanda Wojnowska-Ciodyk*