

15/2/A/2005

WYROK

z dnia 15 lutego 2005 r.

Sygn. akt K 48/04*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Janusz Niemcewicz – przewodniczący
Jerzy Ciemniewski – II sprawozdawca
Marian Grzybowski
Wiesław Johann
Marek Mazurkiewicz – I sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prezesa Rady Ministrów, na rozprawie w dniach 2 i 15 lutego 2005 r., wniosku Prokuratora Generalnego o zbadanie zgodności:

- 1) art. 1 pkt 13 w związku z art. 9 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619) w zakresie, w jakim wprowadza do art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) nową skalę podatkową,
- 2) art. 1 pkt 19 lit. a w związku z art. 9 ustawy wymienionej w pkt 1 w zakresie, w jakim dodaje do art. 32 ust. 1 po pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) nowy pkt 4, dotyczący wysokości zaliczek od dochodu uzyskanego w danym miesiącu, który przekroczył górną granicę trzeciego przedziału skali,
- 3) art. 1 pkt 19 lit. b w związku z art. 9 ustawy wymienionej w pkt 1 w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 32 ust. 1a pkt 2 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) dotyczące wysokości zaliczki pobieranej od podatnika,
- 4) art. 1 pkt 22 w związku z art. 9 ustawy wymienionej w pkt 1 w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 41a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) poprzez dodanie słów „lub 50%”,
- 5) art. 1 pkt 26 w związku z art. 9 ustawy wymienionej w pkt 1 w zakresie, w jakim do art. 44 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) dodaje zdanie czwarte zakończone słowami „lub 50%”

* Sentencja została ogłoszona dnia 18 lutego 2005 r. w Dz. U. Nr 30, poz. 262.

z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z powodu braku odpowiedniej *vacatio legis*,

o r z e k a:

Art. 9 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619) w zakresie, w którym ustala dzień 1 stycznia 2005 r. jako datę wejścia w życie:

a) art. 1 pkt 13 powołanej na wstępie ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. w zakresie, w jakim w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) wprowadza czwarty szczebel skali podatkowej w brzmieniu „600 000 – 227 992 zł 48 gr + 50% nadwyżki ponad 600 000 zł”,

b) art. 1 pkt 19 lit. a powołanej na wstępie ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. w zakresie, w jakim w art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. dodaje pkt 4,

c) art. 1 pkt 19 lit. b powołanej na wstępie ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. w zakresie, w jakim w art. 32 ust. 1a pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wprowadza przepis oznaczony lit. c,

d) art. 1 pkt 22 powołanej na wstępie ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. w zakresie, w jakim w art. 41a *in fine* ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wprowadza słowa „lub 50%”,

e) art. 1 pkt 26 powołanej na wstępie ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. w zakresie, w jakim w art. 44 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. w dodanym zdaniu czwartym *in fine* wprowadza słowa „lub 50%”,

jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej ze względu na brak odpowiedniej *vacatio legis*.

UZASADNIENIE:

I

1. Prokurator Generalny, na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 188 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, pismem z 22 grudnia 2004 r. wniósł do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie, że art. 1 pkt 13 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619; dalej: ustawa nowelizująca) w zakresie, w jakim wprowadza do art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: p.d.o.f.) nową skalę podatkową – jest niezgodny z art. 2 Konstytucji z powodu braku odpowiedniej *vacatio legis*.

Wnioskodawca stwierdził w swoim piśmie, że art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w wyniku dokonanej nowelizacji (przez art. 1 pkt 13 ustawy nowelizującej) wprowadził kolejny (czwarty) szczebel w skali podatkowej, ze stawką 50%.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 p.d.o.f., w brzmieniu nadanym przez zaskarżony art. 1 pkt 13,

dla obliczenia podatku według nowej skali podatkowej, za podstawę przyjmuje się dochód powyżej 600 tys. zł, przy zastosowaniu stawki w wysokości 50%. Zarzut postawiony przez Prokuratora Generalnego nie dotyczy faktu wprowadzenia czwartego szczebla skali podatkowej ani wysokości podatku obliczonego przy jej zastosowaniu. Dotyczy natomiast samego sposobu wprowadzenia tej regulacji w życie.

Ustawa nowelizująca, uchwalona 18 listopada 2004 r., zgodnie z treścią jej art. 9 weszła w życie z dniem 1 stycznia 2005 r., z wyjątkami przewidywanymi w pkt 1 i pkt 2 tego artykułu. Ustawa ogłoszona została w Dzienniku Ustaw z datą 13 grudnia 2004 r., a tym samym *vacatio legis* wynosiła 18 dni. Wobec nieustanowienia odpowiedniej w tym zakresie *vacatio legis*, naruszona została zasada zaufania obywateli do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji), na którą składa się m.in. nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji.

Prokurator Generalny w swoim wniosku przypomniał, że art. 27 ust. 1 p.d.o.f. jest corocznie nowelizowany. Począwszy jednak od wejścia tej ustawy w życie, tj. od 1992 r., skale podatkowe poddawane były jedynie modyfikacji, poprzez zmianę podstawy obliczenia podatku (zmianę progów podatkowych). Stawki procentowe, z niewielkimi wyjątkami, w zasadzie od początku obowiązywania ustawy pozostawały niezmiennie. Utrzymywanie przez 12 lat stawek procentowych na tym samym poziomie, mimo wprowadzania bardzo częstych zmian do ustawy podatkowej, pozwalało podatnikom zakładać, że także zmiany dotyczące roku podatkowego 2005 nie będą radykalne. Jeśli natomiast ustawodawca zdecyduje się na takie zmiany, to wprowadzi je z odpowiednim wyprzedzeniem.

Przez kilkanaście lat obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnicy informowani byli o skali podatkowej na następny rok podatkowy w terminie określonym w art. 27 ust. 4 tej ustawy. Przepis ten zobowiązywał Ministra Finansów do ustalenia skali podatkowej, początkowo w terminie do 15 listopada, a od 1993 r. do 30 listopada każdego roku poprzedzającego rok podatkowy. Pogląd o wadze tego terminu ugruntował Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie.

Prokurator Generalny uznał więc, że wprowadzenie nowej skali podatkowej, przy zastosowaniu stawki procentowej w wysokości 50%, musiało być dla podatników zaskoczeniem. Zwłaszcza, gdy o stawce tej, obowiązującej w 2005 r., podatnicy dowiedzieli się najwcześniej 13 grudnia 2004 r., tj. z chwilą ogłoszenia ustawy nowelizującej w Dzienniku Ustaw, a nie, jak w poprzednich latach, jeszcze w listopadzie. Można więc powiedzieć, że podatnicy po 30 listopada 2004 r. mogli mieć uzasadnione podstawy, aby przypuszczać, że dotychczasowe trzy szczeble stawek podatkowych zostaną w 2005 r. nadal utrzymane, i że nowy szczebel skali podatkowej nie zostanie wprowadzony. Bez znaczenia jest przy tym to, jakiego kręgu adresatów zmiana ta dotyczy. Argument, że stawka ta odnosi się do wąskiej grupy osób, jedynie tych, którzy osiągają dochody roczne przekraczające 600 tys. zł, nie może stanowić usprawiedliwienia dla takiego sposobu wprowadzenia nowego podatku. Chodzi tu bowiem o gwarancje bezpieczeństwa prawnego jednostki oraz jej zaufanie do państwa i prawa. Każdy podatnik – bez względu na uzyskiwane dochody – ma prawo wiedzieć, odpowiednio wcześniej, jak ukształtowany zostanie jego obowiązek podatkowy na następny rok. Prawo to nabiera szczególnego znaczenia, gdy efektem zmiany obowiązku podatkowego ma być uszczuplenie dochodów podatnika.

Prokurator Generalny podkreślił, że przedmiotem zaskarżenia jest sposób wejścia w życie tylko określonej regulacji, nie ustawa w całości. Wyeliminowanie z obrotu prawnego art. 1 pkt 13 ustawy zmieniającej, w zakwestionowanym zakresie, z powodu niedochowania przez ustawodawcę odpowiedniego okresu dostosowawczego, nie wpłynie destabilizująco na realizację pozostałych przepisów tej ustawy.

2. W kolejnym piśmie procesowym z 5 stycznia 2005 r., Prokurator Generalny

sprecyzował swój wniosek, obejmując przedmiotem zaskarżenia również inne przepisy ustawy nowelizującej.

W konsekwencji kontroli konstytucyjności (co do zgodności z art. 2 Konstytucji w zakresie odpowiedniej *vacatio legis*) poddane zostały również:

– art. 1 pkt 19 lit. a w związku z art. 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim dodaje do art. 32 ust. 1 po pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nowy pkt 4, dotyczący wysokości zaliczek od dochodu uzyskanego w danym miesiącu, który przekroczył górną granicę trzeciego przedziału skali,

– art. 1 pkt 19 lit. b w związku z art. 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 32 ust. 1a pkt 2 lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczące wysokości zaliczki pobieranej od podatnika,

– art. 1 pkt 22 w związku z art. 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 41a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez dodanie słów „lub 50%”,

– art. 1 pkt 26 w związku z art. 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim do art. 44 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodaje zdanie czwarte zakończone słowami „lub 50%”.

Z uzasadnienia rozszerzonego wniosku Prokuratora Generalnego wynika, że wskazane wyżej przepisy są bezpośrednio związane z art. 1 pkt 13 ustawy nowelizującej i ich niekonstytucyjność jest konsekwencją niezgodności z art. 2 Konstytucji właśnie tego przepisu ustawy.

3. Marszałek Sejmu pismem z 19 stycznia 2005 r. przedstawił stanowisko, w którym poparł zarzuty i argumenty, które przedstawił Prokurator Generalny we wniosku do Trybunału Konstytucyjnego.

Marszałek Sejmu podzielił tok wniosku Prokuratora Generalnego, przypominając bogate i jednoznaczne orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące formalnego aspektu wprowadzania nowych regulacji podatkowych, w szczególności w zakresie określania właściwej dla tych przepisów *vacatio legis*.

II

Na rozprawę 2 lutego 2005 r. stawili się przedstawiciele wnioskodawcy – Prokuratora Generalnego, Sejmu oraz Rady Ministrów. Podtrzymali oni wyrażone w pisemnych stanowiskach opinie co do niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów i udzielili wyjaśnień na pytania członków składu orzekającego. Przedstawiciel Prokuratora Generalnego, uzasadniając wątpliwości konstytucyjne związane z przedmiotem wniosku, przedstawił obszerną argumentację na tle historycznym i doktrynalnym, a występujący w imieniu Rady Ministrów podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów zaprezentował możliwe skutki finansowe wprowadzenia 50% stawki podatku dochodowego od osób fizycznych. Wypowiedź przedstawiciela Sejmu sugerowała, że naruszenie zawartego w art. 2 Konstytucji wymogu zachowania odpowiedniej *vacatio legis* nie wynikało z przyczyn leżących po stronie Sejmu, lecz z faktu wykorzystania przez Prezydenta pełnego okresu 21 dni przewidzianego w Konstytucji na podpisanie ustawy. W związku z powyższym skład orzekający postanowił odroczyć sprawę – do 15 lutego – oraz wezwać do udziału w postępowaniu Szefa Kancelarii Prezydenta RP w celu przedstawienia okoliczności związanych z podpisaniem zaskarżonej ustawy.

Na rozprawę 15 lutego 2005 r. stawiła się Szef Kancelarii Prezydenta RP i udzieliła odpowiedzi składowi orzekającemu na okoliczność wątpliwości przedstawionych przez

uczestników postępowania 2 lutego. Trybunał Konstytucyjny uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną i zamknął rozprawę.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiotem zaskarżenia wnioskiem Prokuratora Generalnego są przepisy art. 1 pkt 13, pkt 19 lit. a, pkt 19 lit. b, pkt 22 i pkt 26 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619) w zakresie, w jakim dokonały one opisanych we wniosku zmian w przepisach art. 27 ust. 1, art. 32 ust. 1 pkt 4, art. 32 ust. 1a pkt 2 lit. c, art. 41a oraz art. 44 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).

Zdaniem Prokuratora Generalnego powołane wyżej przepisy ustawy nowelizującej, odczytywane łącznie z art. 9 tej ustawy, są niezgodne z art. 2 Konstytucji. Przepisy te nie ustanawiają odpowiedniej *vacatio legis*, naruszając zasadę zaufania do państwa i prawa, na którą składa się m.in. nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji.

2. W końcu sierpnia 2004 roku, w ramach prac legislacyjnych nad projektem budżetu państwa na rok 2005, do łaski marszałkowskiej wpłynął rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3222 z 27 sierpnia 2004 r.). Większość proponowanych w nim zmian miała charakter porządkujący i dostosowawczy. Dotyczyło to w szczególności zmian art. 6 p.d.o.f., uznanego wcześniej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, w określonej części, za niezgodny z Konstytucją, a także zmian podyktowanych koniecznością zsynchronizowania przepisów p.d.o.f. z przepisami innych ustaw, zwłaszcza ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), czy też wynikających z dostosowywania polskiego prawa podatkowego do prawa wspólnotowego (por. opinia Rady Legislacyjnej zamieszczona w „Przeglądzie Legislacyjnym” nr 4/44 z 2004 r.).

W zakresie podatków osobistych projekt rządowy planował „wprowadzenie jednolitej zasady dotyczącej opodatkowania dochodów z niektórych kapitałów pieniężnych oraz odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną, poprzez objęcie ich 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, bez względu na miejsce ich uzyskania”. Projekt rządowy nie przewidywał wprowadzenia zmian w art. 27 ust. 1 p.d.o.f.

Równoległe do łaski marszałkowskiej wpłynął projekt ustawy nowelizującej p.d.o.f. autorstwa grupy posłów (druk sejmowy nr 3246 z 30 sierpnia 2004 r.), który przewidywał nowelizację art. 27 ust. 1 p.d.o.f. poprzez podwyższenie do 9474 zł kwoty wolnej od opodatkowania i równoczesne dodanie czwartego szczebla skali podatkowej ze stawką 50%, z objęciem tą stawką dochodów przekraczających w skali roku 144 tys. zł.

Prace nad obydwoma projektami ustaw zostały połączone i Komisja Finansów Publicznych 7 października 2004 r. (druk sejmowy nr 3330) przedstawiła Sejmowi swoje sprawozdanie. Nie przewidywało ono zmian w art. 27 ust. 1 p.d.o.f. Dopiero na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 20 października 2004 r., podczas rozpatrywania poprawek zgłoszonych w drugim czytaniu projektu przedstawiono m.in. poprawkę do art. 27 ust. 1 p.d.o.f. proponującą 50% stawkę podatku dla osób osiągających dochód powyżej 600 tys. zł. w skali roku. Mimo że Komisja Finansów Publicznych rekomendowała Sejmowi odrzucenie tej poprawki, Sejm ją uchwalił, a Senat 4 listopada wniósł dodatkowe poprawki do art. 32, art. 41a i art. 44 ust. 3 ustawy p.d.o.f., będące konsekwencją i uzupełnieniem uchwalonej wcześniej przez Sejm zmiany jej art. 27 ust. 1. Prezydent podpisał nowelizację ustawy o

p.d.o.f. 9 grudnia 2004 r. Została ona opublikowana w Dzienniku Ustaw Nr 263 pod pozycją 2619 z datą 13 grudnia 2004 r.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych od momentu jej uchwalenia (26 lipca 1991 r.) przewidywała trzy szczeble w skali opodatkowania dochodów osobistych. Ich wysokość (procentowa) od chwili wejścia w życie ustawy, poza okresową waloryzacją i obniżaniem stawek do 19%, 30% i 40%, nie podlegała istotnym wahaniom. W odbiorze podatników mogło powstać przekonanie o stabilności obciążeń tym podatkiem, a w szczególności o trójszczeblowej skali podatku. Nie zmieniły zasadniczo tego przekonania doniesienia prasowe o projektach wprowadzenia zmian skal opodatkowania czy wprowadzenia podatku liniowego, gdyż proces zaawansowania prac w tym zakresie nie wykroczył poza fazę postulatów, a objęte wnioskiem przepisy ustawy nowelizującej traktowane były – do jej podpisania przez Prezydenta i jej ogłoszenia w Dzienniku Ustaw 13 grudnia 2004 r. – jako kontrowersyjne.

3. Zasada ochrony zaufania do państwa i prawa określana jest w orzecznictwie Trybunału także jako zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych. Wyraża się ona w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz także w przyszłości będą uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania (por. wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64).

Art. 84 Konstytucji stanowi jedną z podstaw władztwa podatkowego państwa, dając władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych. Każdy, z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg), powinien również uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności (por. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26).

Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie stoi na stanowisku, że kwestia ekonomicznej lub politycznej zasadności opodatkowania pozostaje poza jego kognicją (wyrok z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6). To ustawodawca jest bowiem uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Ustawodawca posiada w szczególności swobodę kształtowania systemu podatkowego. Kontrola prawodawstwa podatkowego przez Trybunał Konstytucyjny jest dokonywana wyłącznie na podstawie kryterium zgodności z normami, zasadami i wartościami określonymi w Konstytucji. Innymi słowy, ocena konstytucyjności ustaw podatkowych zależy wyłącznie od przestrzegania przez ustawodawcę ustalonych w ustawie zasadniczej reguł stanowienia prawa.

Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynikają daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i prawa, zasada ochrony praw nabytych). Ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa (por. wyrok z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Wynikająca z art. 2 Konstytucji zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa opiera się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które zapewniają

jednostce bezpieczeństwo prawne – umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich i jej działania mogą za sobą pociągnąć.

Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego, znajdujące oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa, ma ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w prawie daninowym w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (wyrok z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01).

Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniach wydanych zarówno w oparciu o przepisy poprzedniej, jak i obecnej Konstytucji wielokrotnie podkreślał, że kształtowanie wysokości podatków pozostawione zostało – w zasadzie – swobodzie parlamentu. Właśnie dlatego, że władztwo państwa w dziedzinie stosunków prawnopodatkowych jest wyjątkowo silne, gwarancje ochrony prawnej interesów życiowych jednostki mają tak duże znaczenie, i muszą być przestrzegane. Swobodne kształtowanie materialnych treści prawa podatkowego należy „równoważyć” przestrzeganiem proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego – szanowaniu zasad przyzwoitej legislacji (orzeczenie z 15 marca 1995 r., sygn. K. 1/95, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 7, s. 99; wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1). Szczególną gwarancją w tym zakresie jest nie tylko nakaz ustanowienia *vacatio legis*, ale też jej okres musi mieć charakter odpowiedni do natury wprowadzanego przepisu. Szczególnie zaś w przypadku prawa daninowego należy wymagać dłuższego okresu dostosowawczego.

Wobec sformułowanego przez wnioskodawcę zarzutu naruszenia, przy wprowadzaniu w życie 50% stawki podatkowej, stosownej *vacatio legis* oraz mając na uwadze przytoczone wcześniej zasady dotyczące zakresu swobody decyzyjnej parlamentu w sprawach podatkowych, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przedmiotem oceny w niniejszym postępowaniu nie mogą być przepisy ustanawiające 50% stawkę podatku dochodowego, lecz przepis, który określa jako datę wejścia w życie tej stawki dzień 1 stycznia 2005 r., a więc obowiązywanie tej stawki w 2005 r.

W związku z tym wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie dotyczy kwestii niezgodności z art. 2 Konstytucji art. 1 pkt 13 i następnych zaskarżonych przepisów ustawy w związku z art. 9, lecz rozstrzyga o niezgodności z art. 2 Konstytucji art. 9 w zakresie, w jakim dotyczy on wejścia w życie art. 1 pkt 13 i następnych zaskarżonych przepisów ustawy z dniem 1 stycznia 2005 r.

4. Na gruncie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. aktualny pozostaje pogląd wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w nawiązaniu do zasady demokratycznego państwa prawnego, że w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego. Ponadto zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (por. wyrok o sygn. K 47/01).

Przez kilkanaście lat obowiązywania p.d.o.f. podatnicy byli informowani o aktualizacji skali podatkowej na następny rok podatkowy w terminie zakreślonym w art. 27 ust. 4 p.d.o.f. Przepis ten zobowiązywał Ministra Finansów do ustalania skali podatkowej odnośnie do waloryzacji podstaw opodatkowania i kwoty wolnej od podatku w terminie

(początkowo) do 15 listopada, a od 1993 r. do 30 listopada każdego roku poprzedzającego rok podatkowy. Obserwacja i ocena praktyki legislacyjnej ukształtowanej m.in. na podstawie art. 27 ust. 4 p.d.o.f. pozwoliła Trybunałowi Konstytucyjnemu na przyjęcie, w jego orzecznictwie, zasady, że miesięczny termin przed rozpoczęciem roku podatkowego jest „ostatecznym terminem, po którym nie można już dokonywać zmian mogących mieć wpływ na wysokość podatku w nadchodzącym roku podatkowym” (orzeczenie z 15 marca 1995 r., sygn. K. 1/95, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 7). Pogląd wyrażony w tym orzeczeniu podtrzymano także po wejściu w życie Konstytucji z 1997 r., podkreślając, że zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (por. wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81), przy czym zasada ta ma zastosowanie także do zmian dotyczących innych podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne. Sformułowane przez Trybunał wymagania, dotyczące „podatkowego” *vacatio legis* zachowują swoją aktualność mimo uchylecia (od 31 grudnia 2003 r.) mocy obowiązującej art. 27 ust. 4 p.d.o.f., ponieważ jej miesięczny termin wywodzi się w istocie nie z przepisów ustawy, lecz wprost z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) i wyprowadzonej z niej zasady zaufania do państwa i prawa.

5. Ustawa nowelizująca z 18 listopada 2004 r., zgodnie z treścią jej art. 9, weszła w życie, z wyjątkami przewidywanymi w pkt 1 i pkt 2 tego artykułu, z dniem 1 stycznia 2005 r., a została ogłoszona w Dzienniku Ustaw z 13 grudnia 2004 r. Tym samym jej *vacatio legis* wyniosło 18 dni.

O ile cała ustawa nowelizująca miała charakter – jak wspomniano wyżej w pkt 2 uzasadnienia – przede wszystkim porządkujący i dostosowawczy do innych zmian polskiego porządku prawnego, to przepis art. 1 pkt 13 ustawy nowelizującej wprowadził istotną i zasadniczą modyfikację systemu podatku dochodowego od osób fizycznych. Dokonana tym przepisem zmiana art. 27 ust. 1 p.d.o.f., wprowadzając dodatkowy, czwarty szczebel skali podatkowej o stawce progresywnej 50%, wpłynęła negatywnie na sytuację prawną osób osiągających dochody opodatkowane według tej podwyższonej stawki.

O 50% stawce podatkowej, obowiązującej w 2005 r., podatnicy mogli się dowiedzieć 13 grudnia 2004 r., czyli z chwilą ogłoszenia ustawy nowelizującej w Dzienniku Ustaw, a nie z co najmniej miesięcznym wyprzedzeniem. Trafnie podnosi wnioskodawca, że podatnicy po dniu 30 listopada 2004 r. mieli uzasadnione podstawy, aby przypuszczać, że dotychczasowa trzyszczeblowa skala podatkowa zostanie w 2005 r. nadal utrzymana i że nowa skala podatkowa nie zostanie wobec nich wprowadzona. Każdy podatnik, bez względu na uzyskiwane dochody, ma prawo wiedzieć odpowiednio wcześniej, jak ukształtowany zostanie jego obowiązek podatkowy w następnym roku. Prawo to nabiera szczególnego znaczenia, gdy efektem zmiany obowiązku podatkowego, bez należytej *vacatio legis*, jest uszczuplenie dochodów podatnika, gdy naruszone zostały gwarancje bezpieczeństwa prawnego jednostki oraz jej zaufanie do państwa i prawa.

6. Pozostałe objęte wnioskiem o stwierdzenie ich niekonstytucyjności przepisy:

– art. 1 pkt 19 lit. a w związku z art. 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim dodaje do art. 32 ust. 1 po pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nowy pkt 4, dotyczący wysokości zaliczek od dochodu uzyskanego w danym miesiącu, który przekroczył górną granicę trzeciego przedziału skali,

– art. 1 pkt 19 lit. b w związku z art. 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 32 ust. 1a pkt 2 lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczące wysokości zaliczki pobieranej od podatnika,

– art. 1 pkt 22 w związku z art. 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim nadaje

nowe brzmienie art. 41a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez dodanie słów „lub 50%”,

– art. 1 pkt 26 w związku z art. 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim do art. 44 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodaje zdanie czwarte zakończone słowami „lub 50%”,

są integralnie związane z analizowaną wyżej normą art. 1 pkt 13 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim wprowadza ona w art. 27 ust. 1 p.d.o.f. czwarty szczebel skali podatkowej o stawce 50% oraz w jakim regulują zasady i tryb naliczania i pobierania zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych, których ta nowa stawka dotyczy.

7. Poddając ocenie zgodności z Konstytucją art. 9 ustawy w zakresie, w jakim dotyczy terminu wejścia w życie art. 1 pkt 13 ustawy nowelizującej Trybunał Konstytucyjny raz jeszcze potwierdził wyrażone w dotychczasowym orzecznictwie stanowisko, że w ocenie konstytucyjności legislacji podatkowej założeniem wyjściowym jest pogląd o względnej swobodzie decyzyjnej ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa (por. wyrok o sygn. K 13/01), przypominając, że swoboda ta jest równoważona i miarkowana przez spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), a w szczególności zasady poprawnej legislacji.

Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego – o czym już wspomniano wcześniej – ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy zwiększaniu obciążeń daninowych należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy, co najmniej miesięczny okres do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (por. wyrok z 18 grudnia 2002 r., sygn. K 43/01, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 96).

Trybunał Konstytucyjny przypomina, że przedmiotem zaskarżenia w rozpatrywanej sprawie nie jest system ustawy, tylko termin wejścia w życie przepisów dotyczących 50% stawki podatkowej. Do kontroli konstytucyjności tych przepisów ograniczało się więc postępowanie przed Trybunałem.

Wobec znaczenia, które dla interesów podatników miało ustanowienie 50% stawki podatkowej, określenie daty wejścia w życie tych przepisów na dzień 1 stycznia 2005 r. w świetle faktu, że zostały one ogłoszone dopiero 13 grudnia 2005 r., spowodowało ukształtowanie zbyt krótkiej *vacatio legis*. Narusza to zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa i przez to jest niezgodne z art. 2 Konstytucji.

W konsekwencji orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny, iż dodany w art. 27 ust. 1 ustawy nowelizowanej „czwarty szczebel skali podatkowej” nie wchodzi w życie (z dniem 1 stycznia 2005 r.), w obowiązującej treści art. 27 ust. 1 p.d.o.f. skala podatkowa składa się z trzech szczebli i trzeci z tych szczebli (powyżej 74 048 zł) określa najwyższą stawkę opodatkowania, obejmującą dochody przekraczające tę granicę. Tym samym oczywista jest bezprzedmiotowość ograniczenia „do 600 000 zł” skali podatkowej szczebla trzeciego progresji. Granica 600 000 zł w pozostawionej w treści art. 27 ust. 1 skali podatkowej wraz z czwartym szczeblem skali podatkowej mogą „odżyć” w przyszłości, jeżeli spełnione zostaną warunki legislacyjne dla „wejścia ich w życie”.

Do tego czasu, podobnie jak pozostałe przepisy, co do których uznano objęcie ich przepisem art. 9 ustawy nowelizującej za niezgodne z art. 2 Konstytucji pozostają w tekście ustawy, ale nie obowiązują.

W tym stanie rzeczy Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.

Zdanie odrębne sędziego Marka Mazurkiewicza od wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lutego 2005 r. w sprawie K 48/04

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne od wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 15 lutego 2005 r. w sprawie K 48/04.

Moje zdanie odrębne odnosi się do całości rozstrzygnięcia, w którym Trybunał Konstytucyjny, koncentrując się na art. 9 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619), nie uwzględnił, że przepisy art. 1 pkt 13, pkt 19 lit. a i b, pkt 22 i pkt 26 powołanej ustawy w zakresie objętym wnioskiem są niezgodne z art. 2 Konstytucji.

1. Wyrok w sprawie K 48/04 zrywa z ustaloną od lat linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego co do oceny skutków prawnych braku odpowiedniej *vacatio legis* przy stanowieniu przepisów prawa podatkowego i uznania przepisów materialnego prawa podatkowego dotkniętych tą wadliwością legislacyjną jako niezgodnych z art. 2 Konstytucji.

Już w orzeczeniu z 2 marca 1993 r. (sygn. K. 9/92) wydanym jeszcze pod rządami Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 marca 1992 r. (tzw. Małej Konstytucji) Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że „z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego regułą posługiwania się w praktyce prawotwórczej odpowiednim *vacatio legis* uznać można za realizację samodzielnej normy prawnej, wynikającej z art. 1 Konstytucji (utrzymanym w mocy przez Małą Konstytucję), niezależnie od tego, czy 14-dniowe *vacatio legis* czyni zadość tej normie”. Trybunał stwierdził wprost, że nielegalność kwestionowanych wówczas przepisów ustawodawstwa podatkowego, dotyczących podatków płaconych w skali rocznej, tworzonych bez respektowania stosownej *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy, wynikająca z ich niezgodności z powołanym wyżej art. 1 obowiązujących wówczas przepisów konstytucyjnych, „ma charakter bezwzględny” (orzeczenie z 29 marca 1994 r. – sygn. K. 13/94).

Tę linię orzecniczą Trybunał podtrzymał i rozwinął po wejściu w życie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. Już w wyroku z 25 listopada 1997 r., w związku z zarzutami niezgodności z Konstytucją zakwestionowanych przepisów dotyczących wejścia w życie ustawy podatkowej oraz postulatem skorygowania w sentencji wyroku Trybunału daty wejścia zaskarżonej ustawy w życie stwierdza, że „Trybunał Konstytucyjny nie jest ustawodawcą pozytywnym i nie może wprowadzić do ustawy nowej dłuższej *vacatio legis*”, a regulacja zakwestionowanych przepisów ustawy podof w tej regulacji nie da się pogodzić z wymaganiami konstytucyjnymi wynikającymi z klauzuli demokratycznego państwa prawnego i wypływających z niej zasad szczegółowych. Stąd niekonstytucyjność dotyczy nadania nadmiernie szerokiego zakresu unormowaniom, bo ustawodawca nie mógł w odniesieniu do sytuacji wskazanych w sentencji orzeczenia” tych uregulowań wprowadzić w życie. Zaskarżonych przepisów nie mógł wprowadzić w życie przy zastosowaniu niedopuszczalnej, zbyt krótkiej *vacatio legis* (sygn. K. 26/97).

Zgodnie z ustalonym orzecnictwem Trybunału nie budzi mej wątpliwości stanowisko, że kwestia ekonomicznej lub politycznej zasadności opodatkowania pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (wyrok z 27 lutego 2002 r. sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/2002, poz. 6). To ustawodawca bowiem jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Ustawodawca posiada w szczególności swobodę kształtowania systemu podatkowego. Kontrola prawodawstwa

podatkowego przez Trybunał Konstytucyjny jest dokonywana wyłącznie na podstawie kryterium zgodności z normami, zasadami i wartościami określonymi w Konstytucji. Innymi słowy, ocena konstytucyjności ustaw podatkowych zależy przede wszystkim od przestrzegania przez ustawodawcę ustalonych w ustawie zasadniczej reguł stanowienia prawa (wyrok z 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81).

Kontrola prawodawstwa podatkowego przez Trybunał Konstytucyjny jest dokonywana wyłącznie na podstawie kryterium zgodności z normami, zasadami i wartościami określonymi w Konstytucji, a ocena konstytucyjności ustaw podatkowych zależy przede wszystkim od przestrzegania przez ustawodawcę ustalonych w ustawie zasadniczej reguł stanowienia prawa (por. powołany wyrok z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01).

2. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 15 lutego 2004 r., sygn. K 48/04 nie uwzględnił w swoim rozstrzygnięciu faktu, że w związku z uznaniem niezgodności z art. 2 Konstytucji art. 9 ustawy nowelizującej p.dof w zakresie, w którym ustalił on datę wejścia w życie przepisów art. 1 pkt 13, pkt 19 lit. a i b, pkt 22 i pkt 26 tej ustawy w zakresie wskazanym w sentencji wyroku, przepisy te z dniem ogłoszenia wyroku Trybunału, jako pozbawione przymiotu „wejścia ich w życie”, tracą moc prawną. Również obowiązki prawne określone tymi przepisami z wejściem w życie wyroku Trybunału wygasają. Po to, by mogły ewentualnie wejść w życie w przyszłości, musiałyby być ponownie ustanowione przez ustawodawcę.

3. Przyjęcie przez Trybunał Konstytucyjny konstrukcji prawnej, że wskazane przepisy art. 1 ustawy mogą „odrodzić się” ewentualnie z dniem uchwalenia przez ustawodawcę i ogłoszenia w Dzienniku Ustaw nowej ustawy p.dof, przemilcza odniesienie się do charakteru prawnego tekstów rozpatrywanej regulacji po wejściu w życie wyroku oraz fakt, że jej pozostawienie jest niespójne z tekstem ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), którą rozpatrywane przez Trybunał przepisy zmieniają w zakresie objętym wnioskiem.

W tekście powołanej wyżej ustawy p.dof po ogłoszeniu wyroku Trybunału pozostaną fragmenty treści przepisów art. 1 ustawy nowelizującej wskazane w sentencji wyroku, pozbawione jednak przymiotu ich „wejścia w życie” i w istocie nie mieszczące się w porządku prawnym tej jednej z najważniejszych i najpowszechniej stosowanej ustawy. Utrzymanie w konsekwencji w tekście ustawy mylących, bo pozbawionych treści normatywnej i nieobowiązujących prawnie fragmentów regulacji art. 27 ust. 1, art. 32 ust. 1 i ust. 1a pkt 2, art. 41a oraz art. 44 ust. 3a p.dof jest zaprzeczeniem wymogów jasności stanowionego prawa, jego jednoznaczności i nie budzącej zbędnych wątpliwości czytelności, umacniających zaufanie do państwa i prawa, co wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

4. Podzielam pogląd zaprezentowany przez sędziego Trybunału Lecha Garlickiego, wyrażony w jego zdaniu odrębnym do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 października 2001 r. (sygn. K 28/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 212) ponieważ nie uważam, by istniały powody przemawiające za przymykaniem przez Trybunał Konstytucyjny oczu na rzeczywisty sens i treść integralnie ze sobą związanych, dotkniętych zarzutem ich niekonstytucyjności przepisów poddanych kontroli Trybunału po to tylko, by zapewnić im ewentualne a niepewne w momencie wyrokowania ich obowiązywanie w przyszłości. Sędzia L. Garlicki stwierdził wówczas: „Nie jest rolą Trybunału Konstytucyjnego naprawianie niedoróbek procesu legislacyjnego i wprowadzanie do porządku prawnego przepisu, który w porządku tym się nie mieści. Zadanie tego naprawienia spoczywa na

ustawodawcy, bo tylko on może unormować porządek odzicia obowiązków, (...) w sposób zgodny z wymaganiami państwa prawnego” (tamże). Uważam, że tezy wyżej sformułowane zachowały odpowiednio swą aktualność także do rozstrzygnięcia w sprawie sygn. K 48/04.

5. Przedstawione wyżej w punktach 1-4 argumenty upoważniają mnie do obrony tezy, że art. 1 pkt 13 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, w zakresie, w jakim wprowadza w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nową skalę podatkową z najwyższą stawką 50% – jest niezgodny z art. 2 Konstytucji z powodu braku odpowiedniej *vacatio legis* oraz że eliminacja z porządku prawnego czwartego szczebla skali podatkowej z art. 27 ust. 1 p.dof czyni bezprzedmiotowymi integralnie z nimi związane regulacje art. 1 pkt 19 lit. a i b, pkt 22 i pkt 26 ustawy nowelizującej. I one są też niezgodne z art. 2 Konstytucji z powodu braku odpowiedniej *vacatio legis*.

W konsekwencji uważam, że właściwie sformułowana sentencja wyroku w niniejszej sprawie powinna stwierdzać, że objęta wnioskiem zmiana art. 27 ust. 1 ustawy i wskazane we wniosku konsekwencje w pozostałych jej przepisach są niezgodne z art. 2 Konstytucji z powodu braku odpowiedniej *vacatio legis*, co wyeliminowałoby je z porządku prawnego ustawy, czyniąc jej treść jednoznacznie przy jej stosowaniu.

Zdanie odrębne składam świadomy wagi spraw, których dotyczy wyrok oraz precedensowego charakteru samego orzeczenia na tle ustalonej już linii orzeczniczej Trybunału.