

WYROK
z dnia 20 listopada 2002 r.
Sygn. akt K 41/02*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Safjan – przewodniczący
Jerzy Ciemniowski
Teresa Dębowska-Romanowska
Marian Grzybowski
Wiesław Johann
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska – I sprawozdawca
Ewa Łętowska – II sprawozdawca
Marek Mazurkiewicz
Andrzej Mączyński
Janusz Niemcewicz
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Jerzy Stępień
Mirosław Wyrzykowski
Marian Zdyb
Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy, Sejmu, Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów na rozprawie w dniu 20 listopada 2002 r. wniosku Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej złożonego w trybie art. 122 ust. 3 Konstytucji o stwierdzenie zgodności:

- art. 1 – art. 17 ustawy z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji,
- art. 18 wyżej wskazanej ustawy z art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 47 i art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

1. Art. 1 – art. 17 ustawy z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 18 ustawy wymienionej w pkt 1 jest niezgodny z art. 32 ust. 1, art. 47 w związku z art. 31 ust. 3, art. 51 ust. 2 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.

* Sentencja została ogłoszona dnia 25 listopada 2002 r. w M. P. Nr 56, poz. 763.

3. Art. 1 – art. 18 ustawy wymienionej w pkt 1 są nierozdzielnie związane z całą ustawą.

UZASADNIENIE:

I

1. Prezydent RP zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie zgodności z Konstytucją przepisów przedłożonej mu do podpisu 9 października 2002 r. ustawy z 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy, zwanej dalej „ustawą abolicyjną”. Skłoniły go do tego okoliczności jakie towarzyszyły procesowi uchwalania tej ustawy przez Sejm i Senat, dyskusje na forum obu izb parlamentarnych oraz w środkach masowego przekazu.

Zdaniem Prezydenta RP regulacja zawarta w artykułach od 1 do 17 ustawy abolicyjnej ustanawia swego rodzaju „premię” dla podatników, którzy w latach 1996-2001 zataili swoje dochody. Zgodnie z ustawą abolicyjną osoby fizyczne, które zdecydują się ujawnić posiadany majątek pochodzący z przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, poprzez złożenie deklaracji podatkowej w terminie do 31 grudnia 2002 r. podlegają opodatkowaniu jednorazowym podatkiem w wysokości 12% podstawy opodatkowania. Skutkiem złożenia takiej deklaracji podatkowej jest także zwolnienie od odpowiedzialności karnej i skarbowej z tytułu narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie wpływów z tytułu podatku dochodowego oraz zwolnienie z wszystkich należności publicznoprawnych związanych z działalnością, z której uzyskano dochód objęty deklaracją. Oznacza to, że podatnicy którzy zataili swoje dochody uzyskane do końca 2001 r. znajdują się w korzystniejszej sytuacji, niż podatnicy którzy dochodów nie zataili i podatek zapłacili. W konsekwencji Prezydent RP wskazał, że ustawa abolicyjna w artykułach od 1 do 17 narusza:

- zasadę demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasadę sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji,
- zasadę powszechności ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, zawartą w art. 84 Konstytucji oraz
- zasadę równości wobec prawa wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Odnosząc się do poglądu, że ustawodawca może dowolnie kreować kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, jeżeli temu wyjątkowi od zasady powszechności podatków przyświecają cele społeczno-gospodarcze wyrażające wartości chronione konstytucyjnie, Prezydent RP stwierdził, że w przedłożeniu rządowym, ani też w trakcie prac parlamentarnych, nie została przedstawiona wartość konstytucyjna uzasadniająca odstępstwo od konstytucyjnych zasad nakładania danin publicznych.

Analiza zakresu przedmiotowego i podmiotowego art. 18 ustawy abolicyjnej, który wprowadza obowiązek składania, przez osoby fizyczne zamieszkujące lub przebywające w Polsce, deklaracji majątkowej wskazuje – zdaniem Prezydenta RP – na istnienie poważnych wątpliwości co do zgodności z konstytucyjnymi zasadami dotyczącymi wolności i praw człowieka i obywatela.

Zakres przedmiotowy deklaracji majątkowej obejmuje bardzo szeroki zakres informacji dotyczących nieruchomości, środków transportu, udziałów w spółkach, papierów wartościowych, zasobów pieniężnych, rzeczy ruchomych, których wartość przekracza 10 tys. zł, a także szacunkową wartość pozostałego majątku. Złożenie deklaracji nie jest związane z żadnym z funkcjonujących w polskim systemie podatków, co oznacza nałożenie na obywateli nowego ciężaru publicznoprawnego. Z uzasadnienia projektu ustawy wynika jednak, że

deklaracje majątkowe stanowiąc będą źródło pozyskiwania informacji o nabywaniu majątku dla celów opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł. Mają się stać instrumentem sprawnego i skutecznego ujawniania przypadków ukrywania dochodów.

Zdaniem Prezydenta RP, zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanowione w ustawie tylko wtedy, gdy są konieczne dla ochrony bezpieczeństwa lub porządku publicznego w państwie, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Istotą zasady wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji jest określenie granic ingerencji prawodawcy w sferę gwarantowanych konstytucyjnie wolności i praw. Określając granice pozyskiwania i gromadzenia przez władze publiczne informacji o obywatelach art. 31 ust. 3 i z art. 51 ust. 2 Konstytucji wprowadza nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasady proporcjonalności, która nakazuje:

- stosowanie środków, najmniej uciążliwych dla jednostki oraz
- zachowanie odpowiedniej proporcji między korzyścią, którą przynoszą zastosowane środki a ciężarem nałożonym na jednostkę.

Zdaniem Prezydenta RP nie wolno zatem nakładać na obywatela dodatkowych obciążeń, gdy cele określone przez ustawodawcę mogą być osiągnięte przy pomocy już istniejących środków prawnych. Nie może też istnieć dysproporcja między zakresem ciężarów nałożonych na jednostkę a korzyścią, jaką to przynosi.

Zakres przedmiotowy deklaracji majątkowej wkracza głęboko w sferę życia prywatnego jednostki, co – w ocenie Prezydenta RP – wydaje się naruszać prawo do prywatności, o której mowa w art. 47 Konstytucji. Obejmuje ono bowiem również ochronę danych dotyczących sytuacji majątkowej obywatela. Prawo do prywatności, podobnie jak i inne konstytucyjne prawa i wolności, nie ma charakteru absolutnego. Dopuszczalne jest więc jego ograniczenie w drodze ustawy, pod warunkiem, że służy ono wartościom konstytucyjnym. W tym konkretnym przypadku taka sytuacja nie zachodzi.

Generalny charakter nowego ciężaru publicznego, jakim jest obowiązek złożenia deklaracji majątkowej, burzy wyłączenie z tego obowiązku osób będących właścicielami (posiadaczami) gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, jeśli spełniają wskazane w ustawie warunki. Prezydent RP stwierdził, że konsekwencją tego rozwiązania jest różne traktowanie przez ustawodawcę osób znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej – posiadających majątek o określonych składnikach i wartości lub wykazujących określony przyrost majątku, co narusza zasadę równości zawartą w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Wnioskodawca nie uzasadnił bliżej konieczności zbadania zgodności przepisów art. 18 ustawy abolicyjnej ze wskazanym jako wzorzec art. 64 ust. 1 Konstytucji, w powiązaniu z art. 51 ust. 2 Konstytucji.

2. Prokurator Generalny w piśmie z 23 października 2002 r. przedstawił stanowisko, że w zakresie obu zarzutów wniosku występuje zgodność zaskarżonej ustawy z Konstytucją. Uzasadnienie stanowiska oparło się na założeniu, iż ustawodawcy przysługuje znaczna swoboda w określaniu treści stanowionego prawa; ograniczają ją gwarancje prawne ochrony interesu jednostki. W prawie daninowym jednak interes publiczny – a to ma miejsce w przypadku ustawy abolicyjnej – ma charakter dominujący.

Szczegółowo oceniając zgodność artykułów od 1 do 17 ustawy abolicyjnej z Konstytucją Prokurator Generalny wskazał, że istotne znaczenie przy ocenie zgodności z zasadą równości ma ustalenie, czy między porównywanymi grupami osób zachodzi relewantność, tj. czy grupy te charakteryzują się wspólną istotną cechą (kategorią). Porównując sytuację osób, które nie spełniły obowiązku podatkowego (do których jest adresowana abolicja) i tych, którzy obowiązek ten wykonali płacąc uczciwe podatki Prokurator Generalny stanął na stanowisku, że „Takim

kryterium jest nieujawnienie dochodów, o których mowa w kwestionowanych przepisach, i fakt ten ma niewątpliwie relewantny charakter dla odrębnego potraktowania tych osób względem ogółu podatników. Relewantność ta pozostaje w ścisłym związku z celem i zasadniczą treścią omawianych przepisów oraz służy realizacji tego celu. Pozostaje ona ponadto w odpowiedniej proporcji do celu, którego osiągnięcie ustawodawca założył.” Tym samym, zdaniem Prokuratora Generalnego, regulacja prawna zawarta w artykułach od 1 do 17 ustawy abolicyjnej nie narusza zasad zawartych w art. 2, art. 32 ust. 1 i w art. 84 Konstytucji.

Co do zarzutu sprzeczności z Konstytucją art. 18 ustawy abolicyjnej, Prokurator Generalny merytorycznym rozważaniom poddał tylko art. 119a § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, który wprowadza obowiązek złożenia deklaracji majątkowej oraz art. 119b § 5 tejże ustawy, z którym to przepisem wiąże się podejrzenie naruszenia zasady równości wobec prawa.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, umieszczenie przepisów dotyczących deklaracji majątkowych w wyodrębnionym dziale IIIa ustawy – Ordynacja podatkowa oznacza, że złożenie deklaracji majątkowej nie rodzi bezpośredniego skutku w postaci nałożenia obowiązku podatkowego. Łączyć ją należy z przepisami dotyczącymi szeroko rozumianego postępowania podatkowego. Tak więc, z uwagi na art. 181 pkt 1 ordynacji podatkowej, złożenie deklaracji majątkowej będzie służyło celom dowodowym w postępowaniu podatkowym i umożliwieniu urzędowi skarbowemu kontroli wykonania obowiązku podatkowego przez osoby fizyczne. Zasada powszechności danin publicznych, zawarta w art. 84 Konstytucji, wiąże się z instytucjonalnymi gwarancjami kontroli wywiązywania się z tego obowiązku. Deklarację majątkową należy zaliczyć do instytucji gwarantujących realizację zasady powszechności opodatkowania. Te zaś gwarancje, zdaniem Prokuratora Generalnego, zawsze są powiązane z ingerencją w konstytucyjne prawa i wolności, zwłaszcza w prawa majątkowe.

Prokurator Generalny stwierdził, że nie można obowiązku złożenia deklaracji majątkowej, jako związanego pośrednio z obowiązkiem podatkowym, rozpatrywać w kategoriach konieczności realizacji jednej z sześciu merytorycznych wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Natomiast należy go ocenić w aspekcie zakazu nadmiernej, nieproporcjonalnej ingerencji w prawa i wolności jednostki. Na tle wzajemnych relacji konstytucyjnych uregulowań zawartych w art. 51 ust. 2 Konstytucji – zakazujących pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania przez władze publiczne innych informacji niż te, które są niezbędne w demokratycznym państwie, oraz w art. 47 Konstytucji – zapewniającym każdemu prawo do ochrony życia prywatnego, Prokurator Generalny uznał, że informacje zawarte w deklaracji majątkowej są niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania organów podatkowych, a tym samym do realizacji funkcji fiskalnej państwa w sytuacji, gdy istniejące środki okażą się niewystarczające. Podkreślił, że ponieważ obowiązek złożenia deklaracji majątkowej dotyczy tylko osób stosunkowo majątnych i – w zasadzie – ma charakter jednorazowy, obejmie niewielką grupę osób. Ma to znaczenie dla oceny uciążliwości obowiązku.

W konkluzji Prokurator Generalny uznał, że ingerencja ustawodawcy w sferę objętą ochroną danych osobowych (art. 51 ust. 2 Konstytucji) i związaną z nią ochroną prywatności (art. 47 Konstytucji) nie narusza zasad konstytucyjnych i nie jest nadmierna w rozumieniu zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Prokurator Generalny nie zgodził się też z zarzutem, by zwolnienie rolników z obowiązku składania deklaracji majątkowej naruszało zasadę równości wobec prawa. Wskazał, że zróżnicowanie w obrębie grupy właścicieli (posiadaczy) gospodarstw rolnych oparte jest na tych samych kryteriach, które ustawodawca zastosował w stosunku do pozostałych osób fizycznych, a mianowicie – obowiązek złożenia deklaracji majątkowej zależy od wartości posiadanego majątku. Dlatego brak jest argumentów wskazujących na zasadniczo odmienne potraktowanie osób będących właścicielami (posiadaczami) gospodarstwa rolnego, co oznaczałoby naruszenie art. 32 ust. 1 Konstytucji.

3. Minister Finansów, wezwany do udziału w sprawie na podstawie art. 38 pkt 4 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, w piśmie z 28 października 2002 r. podjął próbę uzasadnienia, iż kwestionowana ustawa nie narusza wskazanych przez Prezydenta RP przepisów Konstytucji.

Argumentację rozpoczyna prezentacja celu ustawy. W ocenie Ministra Finansów, państwo nie może tolerować bezkarnego uchylania się od ciężarów publicznych i unikania płacenia podatków; stan taki jest niewątpliwie sprzeczny z art. 2 i art. 84 Konstytucji, narusza zarówno zasadę demokratycznego państwa prawnego, jak i sprawiedliwości społecznej i podatkowej. Z zasadami tymi nie da się też pogodzić korupcji i funkcjonowania „szarej strefy”. Społeczeństwo oczekuje od ustawodawcy, że wyposaży władzę wykonawczą i sądowniczą w odpowiednie środki do walki z tymi zjawiskami. Zdaniem Ministra Finansów, ustawa abolicyjna tworzy właśnie skuteczne narzędzia do walki z „szarą strefą”, ograniczania korupcji i promowania uczciwej i legalnej przedsiębiorczości. Alternatywą dla jej uchwalenia jest konserwacja obecnego stanu rzeczy. Minister Finansów podkreśla, że celem ustawy nie jest piętnowanie i karanie osób posiadających majątek nieznajdujący pokrycia w ujawnionych dochodach, lecz umożliwienie im włączenia ich do legalnego obiegu gospodarczego. Minister zwraca też uwagę na efekt finansowy ustawy, akcentując dodatkowe wpływy podatkowe budżetu związane z wyjściem przedsiębiorców z szarej strefy. Minister przyznaje jednak, że „nie można z całą pewnością oszacować wielkości korzyści finansowych z uchwalonych rozwiązań (...)”.

Minister Finansów, przyznając pionierski charakter abolicji podatkowej i deklaracji majątkowej w systemie prawa polskiego, podkreśla że są to rozwiązania pozytywnie zweryfikowane przez inne kraje o uznanych tradycjach demokratycznych, w których organy podatkowe mają szerokie uprawnienia do badania sytuacji majątkowej obywateli.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 2 i 84 Konstytucji Minister Finansów przyznaje, że abolicja podatkowa stawia osoby ukrywające dochody w sytuacji korzystniejszej niż określona w art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W miejsce 75% stawki podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach i dochodów z nieujawnionych źródeł, korzystający z abolicji zapłacą 12%. Minister Finansów nie zgadza się natomiast z oceną, że osoby te będą „premiowane” w stosunku do osób rzetelnie poddających uzyskiwane dochody opodatkowaniu. Uzasadniając swe stanowisko w tym względzie Minister przedstawia dane statystyczne, z których wynika, że ok. 99% podatników podatku dochodowego od osób fizycznych mieści się w pierwszym przedziale, czyli płaci najniższą stawkę podatkową. Ustawowo wynosi ona 19%, jednak stawka efektywna (realna) – obliczona z uwzględnieniem kwot wolnych od podatku, ulg podatkowych i składek na ubezpieczenie zdrowotne – w tym przedziale wynosi zaledwie 6%. Stawka jednorazowego podatku, określona w ustawie abolicyjnej na 12%, jest – zdaniem Ministra Finansów – wyższa nawet od realnej stawki w drugim przedziale skali podatkowej.

W konsekwencji, w ocenie Ministra Finansów, art. 10 ust. 1 ustawy abolicyjnej respektuje zasadę sprawiedliwości i równości opodatkowania, a zatem nie narusza art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji.

Odnosząc się do zarzutów skierowanych pod adresem deklaracji majątkowych Minister Finansów podkreślił przede wszystkim, że instytucja ta „ma stanowić podstawowy instrument do realizacji art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Jej celem jest podniesienie skuteczności postępowań zmierzających do ujawniania dochodów ukrywanych przed opodatkowaniem. Minister przedstawia dane statystyczne ukazujące bardzo niski poziom skuteczności działań aparatu podatkowego w tym zakresie. Konieczność umarzania większości postępowań wynika, zdaniem Ministra Finansów, z ograniczonych uprawnień aparatu podatkowego, który nie jest w stanie zgromadzić odpowiednich dowodów. Deklaracja

majątkowa ma poprawić tę sytuację, gdyż będzie stanowić pewny punkt wyjściowy przy określaniu stanu majątkowego strony postępowania. Deklaracje stanowić też mają środek do urzeczywistnienia zasady powszechności i równości opodatkowania.

Zdaniem Ministra Finansów „deklaracje majątkowe zawierają informacje majątkowe niezbędne dla realizacji konstytucyjnych wartości określonych w art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji”, dlatego wprowadzający ją przepis mieści się w granicach wskazanych w art. 51 ust. 2 Konstytucji. Przepis ten nie narusza też art. 47 Konstytucji, choć – jak stwierdza Minister Finansów – obowiązek złożenia deklaracji majątkowej niewątpliwie ogranicza sferę prywatności jednostki. Ograniczenie to jest jednak podyktowane koniecznością zapewnienia bezpieczeństwa, porządku publicznego oraz ochrony moralności publicznej. Minister Finansów nie dostrzega też naruszenia przepisu chroniącego własność, tj art. 64 ust. 1 Konstytucji, gdyż dane zawarte w deklaracjach majątkowych otrzymują najwyższe standardy ochrony przed dostępem osób nieupoważnionych.

Minister Finansów przekonuje, że obowiązek składania deklaracji majątkowych nie będzie uciążliwy dla obywateli. Przede wszystkim, deklaracje nie mają charakteru powszechnego, a obowiązek ich złożenia zasadniczo jest jednorazowy. Składanie deklaracji aktualizacyjnych dotyczy wyłącznie osób „posiadających zdolność akumulacji zasobów majątkowych”, którą to grupę Minister szacuje na 5% populacji podatników. Nawet i ta grupa podlega dalszemu ograniczeniu przez zastosowanie kryterium „zdolności do dynamicznego wzbogacenia majątkowego”; w rezultacie Minister ocenia, że obowiązek aktualizacji deklaracji będzie dotyczył ok. 1% osób. Podsumowując Minister Finansów stwierdza, że deklaracje majątkowe będą służyć swego rodzaju inwentaryzacji majątku osób zamożnych i bieżącemu monitorowaniu legalności ich dochodów.

Odpierając zarzut, iż przez zwolnienie z obowiązku składania deklaracji majątkowych właścicieli (posiadaczy) gospodarstw rolnych doszło do naruszenia zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji, Minister Finansów podkreślił raz jeszcze służebną rolę deklaracji wobec podatku dochodowego od osób fizycznych. Ponieważ dochody uzyskiwane z prowadzenia gospodarstwa rolnego – co do zasady – nie podlegają temu podatkowi, obciążanie rolników obowiązkiem składania deklaracji byłoby nieracjonalne. Minister Finansów stwierdza nawet, że nałożenie tego obowiązku na osoby, co do których deklaracja nie mogłaby być wykorzystana dla celów podatkowych, naruszałoby konstytucyjną zasadę proporcjonalności.

W końcowej części uzasadnienia Minister Finansów wskazał, na jakich podstawach opiera się oczekiwanie, iż wdrożenie ustawy przyniesie budżetowi dodatkowe wpływy wysokości 500-600 mln zł. Zakłada się, że dodatkowe wpływy wygeneruje nie tylko jednorazowy podatek, ale także zwiększona skuteczność postępowań zmierzających do wykrycia nieujawnionych dochodów. Minister Finansów podkreślił, iż orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego przyznaje ustawodawcy dużą swobodę w kształtowaniu polityki podatkowej tak, by zapewnić państwu systematyczne dochody.

4. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w piśmie z 14 listopada 2002 r. wniósł o stwierdzenie zgodności zaskarżonych przepisów ustawy o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy z Konstytucją.

W piśmie zwrócono uwagę, że abolicja podatkowa była stosowana w wielu krajach, przy czym założenia, cele i konstrukcja abolicji były różnorodne. Zwykle chodziło jednak o uzyskanie dodatkowych dochodów budżetu i zmniejszenie kosztów administracyjnych związanych z obsługą zaległości podatkowych. Podczas kształtowania abolicji podatkowej Sejm wziął pod uwagę pozytywne doświadczenia innych państw. Podkreślono dalej, że w demokratycznym państwie prawnym ustawodawca ma znaczną swobodę w określaniu treści

stanowionego prawa. Musi czynić to z poszanowaniem wolności obywatelskich. Wolności te nie mają jednak charakteru absolutnego; zwłaszcza w prawie podatkowym dominujący charakter przypisuje się interesowi publicznemu. Swoboda ustawodawcy rysuje się wyraźnie w zakresie kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, a konstrukcja abolicji podatkowej zbliża ten instrument do ulgi podatkowej. Abolicja, tak jak ulgi, stanowi wyjątek od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych. Dlatego przy jej wprowadzaniu Sejm brał pod uwagę nie tylko przesłanki o charakterze prawnym, ale także względy społeczne i ekonomiczne.

Zarzut, iż abolicja oznacza premię dla nieuczciwych podatników Marszałek Sejmu uznał za nieuprawniony. Przewidziana w zaskarżonej ustawie 12% stawka podatku jednorazowego jest wprawdzie niższa, niż ustawowo określone stawki podatku dochodowego od osób fizycznych (19, 30 i 40%), jednak jest wyższa niż stawka efektywna, która w latach 1999-2001 wynosiła 9,25%. W świetle tego spostrzeżenia art. 1-17 ustawy abolicyjnej nie naruszają zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), ani zasady równości (art. 32 Konstytucji) i powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji).

Gdy chodzi o art. 18 zaskarżonej ustawy, wprowadzający instytucję deklaracji majątkowej, Marszałek Sejmu zaakcentował duże znaczenie tego instrumentu prawnego dla skuteczności postępowań, prowadzonych na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.f., zmierzających do wykrywania nieujawnionych dochodów. Deklaracja będzie stanowiła bardzo istotny dowód, pozwalający sprawdzić rzetelność wykonywania obowiązków podatkowych, zarówno w okresie minionym od 1996 r., jak i na przyszłość. Deklaracja ta jest zatem bardzo ściśle związana z podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Marszałek Sejmu przyznaje, że przepisy dotyczące deklaracji ingerują w konstytucyjne prawa i wolności obywateli, jednak ingerencja ta mieści się w granicach wytyczonych przez art. 31 ust. 3 Konstytucji, a także wynikających z art. 8 ust. 2 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Ingerencja ta jest bowiem podyktowana ważnym interesem publicznym, jakim jest zwalczanie korupcji, ograniczanie szarej strefy oraz eliminacja z życia publicznego zjawisk patologii podatkowych; chodzi także o względy fiskalne. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, jak podkreślono w piśmie, traktuje interes fiskalny państwa jako kategorię konstytucyjnie chronioną. Ograniczenie praw obywateli poprzez wprowadzenie obowiązku składania deklaracji majątkowych nie narusza więc art. 31 ust. 3. Te same argumenty przemawiają za odrzuceniem zarzutu naruszenia prawa do prywatności. Zdaniem Marszałka Sejmu, ingerencja ustawodawcy w tę sferę jest niezbędna dla prawidłowego funkcjonowania organów podatkowych i – w konsekwencji – dla realizacji funkcji fiskalnej państwa.

Marszałek Sejmu wyraził przekonanie, że obowiązek złożenia deklaracji majątkowej nie będzie stanowił nadmiernego obciążenia dla podatników. Po pierwsze, będzie dotyczył tylko ograniczonej liczby podatników i – po drugie – dla większości spośród nich będzie stanowił czynność jednorazową. W celu zapewnienia ochrony informacji zawartych w deklaracji, ustawa przewiduje, iż deklaracje będą mogli przyjmować tylko upoważnieni pracownicy urzędów skarbowych.

Odpierając zarzut naruszenia art. 32 Konstytucji, poprzez zwolnienie właścicieli gospodarstw rolnych z obowiązku składania deklaracji majątkowych, Marszałek Sejmu podkreślił liczne warunki, od których zwolnienie to jest uzależnione, a wśród nich warunek nieosiągania dochodów, które podlegają podatkowi dochodowemu od osób fizycznych, z wyjątkiem rent i emerytur. Właśnie ta okoliczność, w ocenie Marszałka, uzasadnia kwestionowane wyłączenie. Ponieważ obowiązek składania deklaracji majątkowej jest związany z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zasadne jest zwolnienie z tego obowiązku właścicieli (posiadaczy) gospodarstw rolnych, którzy nie są objęci tym podatkiem.

W konsekwencji, zdaniem Marszałka Sejmu, art. 18 zaskarżonej ustawy jest zgodny z art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 47 i art. 64 ust. 1 oraz z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

5. Prof. dr hab. Ryszard Mastalski (Uniwersytet Wrocławski) w „Opinii na temat celowości i skuteczności instrumentów prawnych wprowadzonych przez ustawę z 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy”, stwierdził:

a) abolicja podatkowa stosowana jest w wielu systemach podatkowych jako doraźny, wyjątkowy środek, służący poprawie finansów publicznych, z reguły znajdujących się w stanie krytycznym lub zbliżonym do niego. Przy realizacji tego celu poświęcić można (w pewnym stopniu) takie wartości prawa podatkowego jak przede wszystkim równość i sprawiedliwość opodatkowania. W wielu krajach podmioty korzystające z abolicji zobowiązane są do zapłaty podatku zgodnie z obowiązującymi przepisami, jednak bez uiszczania odsetek za zwłokę oraz bez sankcji karnych skarbowych. W takim przypadku można uznać, że zachowano kompromis pomiędzy koniecznością poprawy stanu finansów publicznych a konstytucyjnymi zasadami równości i sprawiedliwości podatkowej. Analiza konstrukcji polskiej ustawy abolicyjnej jednoznacznie wskazuje, że prawodawca nie zachował takiego kompromisu. Zdaniem R. Mastalskiego, gdyby ograniczyć abolicję tylko do rezygnacji z odsetek oraz sankcji karnych skarbowych, to – mimo, że podatników zgłaszających nie opodatkowane dochody byłoby mniej – wysokość wpływów budżetowych, przy wyższych stopach procentowych podatku, nie musiałyby się drastycznie różnić od wielkości planowanej w oparciu o przepisy analizowanej ustawy abolicyjnej;

b) deklaracji majątkowych, o których mowa w dziale IIIa ustawy – Ordynacja podatkowa, nie można odnieść do żadnego podatku funkcjonującego w polskim porządku prawnym. Należy zatem odpowiedzieć na pytanie, czy ten nowy rodzaj bardzo drastycznego dla jednostki ciężaru jest konieczny dla osiągnięcia większej efektywności w działalności organów podatkowych w zakresie ściągania podatków oraz zwalczania szarej strefy podatkowej, czym twórcy ustawy abolicyjnej uzasadniali konieczność takich rozwiązań prawnych;

c) obowiązki wynikające z art. 18 ustawy abolicyjnej cechuje duża drastyczność, niespotykana dotąd w polskim systemie podatkowym. Przepisy te bowiem nie precyzują sposobu ustalania wartości poszczególnych składników majątkowych osób fizycznych, co w praktyce może powodować pełną dowolność działania organów podatkowych, tym bardziej możliwą, gdyż prawodawca nie określił prawnych środków ochrony podatnika. Zakres i treść obowiązków przewidzianych w art. 18 ustawy abolicyjnej zupełnie nie odpowiada wymogom jasności i określoności przepisów prawa podatkowego.

Po dokonaniu analizy uregulowań prawnych zawartych w ustawie – Ordynacja podatkowa, w szczególności w rozdziale 11 „Informacje podatkowe” działu III „Zobowiązania podatkowe” (art. 82-86) oraz w rozdziale 11 „Dowody” działu IV „Postępowanie podatkowe” (art. 180-188), prof. Ryszard Mastalski wyraził pogląd, że przepisy te dają organom podatkowym dostateczne możliwości gromadzenia informacji podatkowych niezbędnych do właściwego ustalania należności podatkowych, w tym opodatkowania określonych podmiotów na podstawie tzw. znamion zewnętrznych, kiedy dochody podatnika i zgromadzony przez niego majątek, nie mają pokrycia w deklarowanych źródłach dochodów. Zdaniem Eksperta problem nie polega na samym gromadzeniu informacji podatkowych, lecz na jej wykorzystaniu. Aparat skarbowy funkcjonujący w Polsce nie stworzył dotychczas właściwego systemu przetwarzania tych danych, odpowiedniego ich agregowania oraz przekazywania pomiędzy organami podatkowymi tych samych i różnych szczebli. Nie ma więc konieczności rozszerzenia zakresu informacji o sytuacji majątkowej, stosownie do art. 18 ustawy abolicyjnej, gdyż rozszerzenie to mogłoby powodować skutek odwrotny: ograniczenie obecnej sprawności aparatu skarbowego i sparaliżowanie systemu gromadzenia i przetwarzania danych.

W konkluzji prof. Ryszard Mastalski stwierdził, że poddanie jednostki kontroli władzy publicznej poprzez wymóg składania deklaracji majątkowej na zasadach określonych w art. 18 ustawy abolicyjnej, może budzić uzasadnione obawy o naruszenie konstytucyjnej zasady ochrony prawnej życia prywatnego i rodzinnego zagwarantowanej w art. 47 Konstytucji, a także zasady wyrażonej w jej art. 52 ust. 2, zgodnie z którą władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż te, które są niezbędne w demokratycznym państwie prawnym.

6. Dr hab. Włodzimierz Nykiel, profesor nadzwyczajny Uniwersytetu Łódzkiego, w „Opinii w sprawie ustawy z 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy”, udzielił odpowiedzi na szereg konkretnych pytań sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny.

W. Nykiel stwierdził, iż ustawa abolicyjna wprowadza „nowe unormowania stanowiące istotne odstępstwa od reguł zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie zaś przepisy służące wykonaniu tej ustawy”. Odstępstwa te są szczególnie wyraźne, gdy porównuje się jednorazowe opodatkowanie na zasadach przewidzianych w opiniowanej ustawie, z regulacją podatku od przychodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Różnice dotyczą sposobu obliczenia i zapłaty podatku (samoobliczenie – decyzja wydawana w wyniku przeprowadzenia postępowania podatkowego), jego podstawy i wysokości (12%-75%).

Następnie Ekspert wyjaśniał stosunek pojęć, którymi ustawa abolicyjna posługuje się dla określenia przedmiotu opodatkowania. Stwierdził, że pojęcia „dochód” i „majątek” na pewno nie są i nie mogą być synonimami. Dochód umożliwia nabycie majątku, ale może być też przeznaczony na konsumpcję. Stąd różne podatki: od dochodu, od majątku i od wydatków (konsumpcji). Określenie w ustawie abolicyjnej dochodu jako sumy przychodów uzyskanych w latach 1996-2001, nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, obliczonych zgodnie z art. 20 ust. 3 u.p.d.f., W. Nykiel uznał za zbyt skomplikowane. Zbędne jest też odwołanie się do art. 20 ust. 3 u.p.d.f., gdyż ustawa abolicyjna, poza art. 3 zawierającym definicje, nie nawiązuje do sposobu obliczania przychodu przewidzianego w art. 20 ust. 3 u.p.d.f. (poniesione przez podatnika wydatki i wartość zgromadzonego mienia). W. Nykiel zwrócił też uwagę na rozbieżność między unormowaniami zawartymi w ustawie abolicyjnej a treścią projektu formularza deklaracji podatkowej, w której podatnik ma zamieścić między innymi łączną kwotę nieujawnionych dochodów uzyskanych w latach 1996–2001. Analizując przepisy ustawy, a także zawartość formularza deklaracji, Autor sformułował wniosek, że w ustawie abolicyjnej „mamy do czynienia z nieprecyzyjnie i niekonsekwentnie uregulowanym, ale jednak podatkiem dochodowym”.

Określając relację przedmiotu opodatkowania w obu ustawach, W. Nykiel stwierdził, że podstawą opodatkowania w ustawie abolicyjnej jest – tak jak w art. 20 ust. 3 u.p.d.f. – dochód nieznajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych. Jednakże w ustawie abolicyjnej brak spójności w określeniu tego dochodu, co prowadzi do następującego efektu: „jeśli ktoś osiągał dochody, które ukrywał i przeznaczał je na konsumpcję gromadząc niewielki majątek, będzie w lepszej sytuacji niż ten, kto ukrywał takie same dochody, ale zgromadził duży majątek”.

W opinii znalazła się też odpowiedź na pytanie dotyczące konstrukcji jednorazowego podatku w sytuacji, gdy inna osoba jest właścicielem majątku, w którym ulokowano dochód. Ustawa wymaga, by osoba, która przekazała swój majątek w celu ukrycia wysokości swojego dochodu, dobrowolnie ujawniła ten majątek w rzetelnej deklaracji. Sankcja nieujawnienia określona jest w art. 20 ust. 3 u.p.d.f. – 75% podatku, przy czym jej stosowanie nie zależy już od woli osoby ukrywającej swój dochód.

Autor opinii wskazał w niej konsekwencje wyłączenia z zakresu abolicji nieujawnionych dochodów osiąganych z zarejestrowanej działalności gospodarczej. W odniesieniu do tych dochodów, w razie ich wykrycia, znajduje zastosowanie sankcja z art. 20 ust. 2 u.p.d.f. lub ma miejsce opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej, z uwzględnieniem przepisów dotyczących zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę. Stosuje się też przepisy Kodeksu karnego skarbowego..

W dalszym ciągu opinii W. Nykiel przedstawił kształt prawny abolicji podatkowych w innych krajach.

Deklaracje majątkowe W. Nykiel uznał za nowy ciężar publiczny. Zakres deklaracji wskazuje, że mogłaby się ona wiązać z „jakimś podatkiem majątkowym o bardzo szerokim zakresie przedmiotowym”. Ponieważ jednak takiego podatku w Polsce nie ma, Autor wyraził przekonanie, że nowy ciężar publiczny nie ma związku z żadnym podatkiem. Potwierdza to ulokowanie przepisów o deklaracji majątkowej w ustawie – Ordynacja podatkowa, a nie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Deklaracja mogłaby służyć ewentualnie realizacji przepisów tej ostatniej ustawy w zakresie dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub ze źródeł nieujawnionych, ale – jak podkreśla Autor opinii – organy podatkowe na podstawie obowiązujących już przepisów żądały i żądają składania wyjaśnień bardzo szerokich i bardzo szczegółowych. Służą temu opracowane przez Ministerstwo Finansów formularze oświadczeń o stanie majątkowym, o poniesionych wydatkach oraz o wysokości i źródłach uzyskanych dochodów.

Odpowiadając na kolejne pytania W. Nykiel wskazał liczne instrumenty prawne, przewidziane w ordynacji podatkowej i ustawach regulujących poszczególne podatki, umożliwiające organom podatkowym kontrolę prawidłowości wykonywania zobowiązań podatkowych. Poza tzw. instrumentalnymi obowiązkami podatkowymi (np. składanie przez podatników deklaracji podatkowych, zeznań, wykazów i informacji), są to nałożone na inne, niż podatnik, podmioty obowiązki przekazywania informacji. Uregulowane są one, między innymi, w wydanym na podstawie art. 84 ordynacji podatkowej rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości w sprawie określenia rodzajów i zakresu informacji przekazywanych organom podatkowym przez sądy, komorników sądowych i notariuszy (...). Ponadto, art. 85 ordynacji podatkowej upoważnia Ministra Finansów do wydawania rozporządzeń mających na celu zorganizowanie kontroli wykonywania obowiązków podatkowych. Daleko idące uprawnienia organów podatkowych wynikają z przepisów ordynacji o dowodach; w szczególności chodzi o możliwość żądania informacji od banków, domów maklerskich, towarzystw funduszy powierniczych i inwestycyjnych.

W podsumowaniu W. Nykiel stwierdził, że – w świetle przedstawionych regulacji – dla zwiększenia skuteczności kontroli wykonania obowiązku podatkowego wystarczyłoby, gdyby organy podatkowe w pełni wykorzystywały szerokie możliwości pozyskiwania informacji, jakimi już obecnie dysponują. Wymagałoby to stworzenia jednolitego komputerowego systemu gromadzenia, porządkowania i udostępniania informacji w ramach administracji podatkowej.

7. Prof. dr hab. Michał Płachta (Uniwersytet Gdański) w ekspertyzie dotyczącej prawno-karnych implikacji ustawy o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu w świetle założeń amnestii i abolicji przedstawił najpierw definicje obu tych pojęć i przyczyny, dla których są wydawane akty amnestyjne i abolicyjne.

Abolicja w prawie karnym oznacza darowanie pewnych przestępstw, ewentualnie wykroczeń, określonych przez wskazanie ich typów lub zagrożeń karnych oraz daty, przed którą zostały popełnione. Natomiast amnestia stanowi zbiorowy akt łaski mający formę ustawy i polegający na darowaniu lub złagodzeniu kar prawomocnie orzeczonych. Ze względu na niekorzystne konsekwencje stosowania obu instytucji, ustawodawca powinien się do nich

uciekać tylko w nadzwyczajnych sytuacjach. Abolicja, stosownie do art. 17 § 1 pkt 11 k.p.k., stanowi negatywną przesłankę procesową, uniemożliwiającą wszczęcie lub kontynuowanie postępowania karnego. Akt abolicyjny powinien jasno określać warunki jej stosowania, tak aby nie było ono uzależnione od uznania organu procesowego. W ekspertyzie znalazło się wyliczenie aktów abolicyjnych z zakresu prawa karnego wydanych przez ustawodawcę polskiego w okresie powojennym, a także dwóch dekretów „w przedmiocie amnestii przy przekroczeniach podatkowych” z 1919 r.

Analizując treść art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu (...), Michał Płachta stwierdził, że formuła, którą posłużył się ustawodawca w tym przepisie, a mianowicie: „nie podlega karze” nie była dotąd nigdy stosowana w polskich ustawach amnestyjnych i abolicyjnych. Jest ona używana w ustawowych klauzulach niekaralności, wiążących się z szeroko rozumianą instytucją czynnego żalu, przewidzianą w kodeksie karnym i w kodeksie karnym skarbowym (np. art. 15 § 1 k.k., art. 259 k.k., art. 16 k.k.s.). Z tego punktu widzenia Autor ekspertyzy określił art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy abolicyjnej jako *lex specialis* w stosunku do art. 16 k.k.s., przy czym zawężenie zakresu stosowania nastąpiło zarówno ze względu na kryterium czasu (termin składania deklaracji), jak i kryterium osobowe (stosowanie tylko do osób będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych).

Autor opinii polemizuje z rządowym uzasadnieniem ustawy abolicyjnej, w którym celowość wprowadzenia abolicji argumentuje się zakończeniem okresu transformacji, stabilizacją prawa podatkowego i powszechną jego znajomością, a także – merytorycznym i technicznym przygotowaniem aparatu fiskalnego. Zdaniem Eksperta, zważywszy na bardzo częste i fundamentalne zmiany w prawie podatkowym, argumentacja ta jest gołosłowna i „jedynie stwarza pozór, iż w chwili obecnej mamy do czynienia z nadzwyczajnym momentem, w którym wprowadzenie wyjątkowej regulacji, będącej odstępstwem od podstawowych reguł porządku prawnego, jest prawnie i aksjologicznie uzasadnione”.

Wskazując wady sformułowania zawartego w art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy abolicyjnej, Autor zwraca uwagę, iż przepis ten posługuje się określeniem, które nie odpowiada żadnemu konkretnemu czynowi zabronionemu określonym w kodeksie karnym skarbowym, co utrudnia identyfikację przestępstw objętych abolicją. Co ważniejsze, analizowany przepis uzależnia stosowanie abolicji od samego faktu złożenia deklaracji podatkowej, a nie od uiszczenia należnego podatku w oznaczonym terminie. W konsekwencji, zdaniem Autora trzeba przyjąć, że jeśli ktoś złoży deklarację, to choćby nie zapłacił podatku jednorazowego, nie będzie już podlegał karze, ustawa nie przewiduje bowiem podstawy do wznowienia postępowania.

M. Płachta nie znajduje racjonalnego uzasadnienia dla wynikającego z art. 2 ust. 3 ustawy abolicyjnej różnicowania sytuacji podmiotów w zależności od tego, jaki organ (finansowy – niefinansowy) prowadzi dochodzenie w sprawie karnej. W przepisie tym zabrakło także określenia, o jakie stadium postępowania chodzi (*in rem – in personam*). Zdaniem Autora prowadzi to do niebezpieczeństwa, że podatnik – nie wiedząc o skierowaniu jego sprawy do prokuratora lub sądu – złoży deklarację i tym samym dostarczy dowodów przeciwko sobie, co jest sprzeczne z zasadą prawa karnego *nemo se ipsum accusare tenetur*.

Autor ekspertyzy krytycznej ocenie poddał też regulację sytuacji, gdy dochód pochodzi z czynu zabronionego. Analizując skomplikowaną, opartą na odesłaniach konstrukcję art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy abolicyjnej, Autor dochodzi do wniosku, iż – wbrew rządowemu uzasadnieniu „ustawodawca wcale nie wyłączył skutku złożenia deklaracji podatkowej, jakim jest niepodleganie karze, w sytuacji, gdy ta deklaracja dotyczy w całości lub w części dochodu pochodzącego z czynu zabronionego”. M. Płachta ocenia, że próba wyłączenia z zakresu abolicji osób czerpiących dochód z czynu zabronionego jest nieudolna. W praktyce więc stosowanie ustawy „może doprowadzić do wytworzenia doskonałego mechanizmu służącego do prania pieniędzy pochodzących z przestępstw”. Oznacza to z kolei naruszenie licznych zobowiązań

prawnomiędzynarodowych w zakresie zwalczania finansowania przestępczości, które przyjęła na siebie Rzeczpospolita Polska.

Ekspertyzę kończy sformułowanie siedmiu najpoważniejszych zarzutów, które można postawić ocenianej ustawie, z punktu widzenia prawa karnego.

II

Na rozprawie 20 listopada 2002 r. przedstawiciele uczestników postępowania podtrzymali swe stanowiska, wyrażone wcześniej na piśmie.

Przedstawicielka Prezydenta RP poinformowała, iż decyzję o wystąpieniu do Trybunału z wnioskiem o zbadanie konstytucyjności ustawy poprzedziły wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich, Towarzystwa Ekonomicznego, Fundacji Helsińskiej i innych organizacji, apelujących do Prezydenta, by zainicjował kontrolę prewencyjną ustawy. Podkreśliła wyjątkowe tempo postępowania legislacyjnego; Sejm i Senat zajmowały się ustawą zaledwie trzy tygodnie, tyle czasu minęło bowiem od pierwszego czytania ustawy do jej uchwalenia.

Wątpliwości Prezydenta dotyczą poszanowania przez ustawę fundamentalnych zasad porządku prawnego. Prezydent rozumie cele ustawy, zwłaszcza jej ekonomiczne uzasadnienie, nie jest jednak przekonany, czy osiągnięcie 0,4% wpływów budżetowych, bo tak szacuje się efekt fiskalny ustawy, dostatecznie uzasadnia wprowadzenie abolicji i związane z nią naruszenia zasad konstytucyjnych. Przedstawicielka Prezydenta podkreśliła, że w uzasadnieniu rządowym ustawy nie wskazano nawet, by naruszenie to dokonywało się dla realizacji konstytucyjnej wartości, jaką jest równowaga budżetowa państwa.

Wyjaśniając przyczyny wątpliwości Prezydenta, co do zgodności z Konstytucją przepisów statuujących obowiązek składania deklaracji majątkowych, Przedstawicielka Prezydenta podniosła, że chodzi nie tylko o ocenę samej idei ich wprowadzenia do systemu prawa polskiego, ale także o stronę techniczną realizacji obowiązku. Zwróciła uwagę na niezwykłą szczegółowość deklaracji, na daleko idące uprawnienia organów podatkowych i brak określenia trybu odwoławczego. Regulacja narusza prawo do prywatności i własność, gdyż zmusza obywateli prawidłowo wykonujących swe obowiązki wobec państwa do ujawniania majątku. Zwolnienie z tego obowiązku właścicieli gospodarstw rolnych prowadzi do naruszenia zasady równości, gdyż oni także mogą posiadać cenne przedmioty.

Dokonując ogólnej oceny ustawy, Przedstawicielka prezydenta stwierdziła, że zaskarżona ustawa jest nieprecyzyjna i jej stosowanie wiązałoby się z poważnymi trudnościami.

Przedstawicielka Sejmu, wnosząc o uznanie ustawy za zgodną z Konstytucją, podkreśliła swobodę Sejmu i Senatu w stanowieniu prawa. Przeciwwstawiła się tezie, jakoby art. 1-17 tejszej ustawy stanowiły premię dla nierzetelnych podatników. 12% stawka podatku jednorazowego jest bowiem wyższa niż efektywna, wynosząca 9,25%, stawka płacona przez większość obywateli. Przedstawicielka Sejmu wyraziła przekonanie, że jeśli dzięki ustawie do budżetu państwa wpłynie choćby symboliczna złotówka, będzie to sukces.

Odnosząc się do wprowadzenia obowiązku składania deklaracji majątkowych zwróciła uwagę, że nie jest to nowość w systemie prawa polskiego, gdyż tego rodzaju deklaracje od dawna składają między innymi urzędnicy administracji publicznej i posłowie. Przedstawicielka Sejmu podkreśliła przy tym, że nikt nie kwestionował dotąd ich zgodności z Konstytucją. Deklaracje majątkowe wprowadzane zaskarżoną ustawą są – zdaniem Przedstawicielki Sejmu – bezpośrednio związane z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a ich wprowadzenie jest niezbędne dla podniesienia skuteczności postępowania podatkowego, ponieważ organy podatkowe nie dysponują odpowiednimi instrumentami prawnymi. Ze względu na ścisły związek deklaracji z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, celowe było zwolnienie z obowiązku ich składania właścicieli gospodarstw rolnych, którzy tego podatku nie płacą.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymał stanowisko wyrażone na piśmie. Uznał, że abolicja merytorycznie jest uzasadniona; ma stanowić premię dla tych spośród uchylających się dotąd od zapłaty podatku, którzy dobrowolnie zgłoszą się do organów podatkowych i zadeklarują nieujawnione dochody. Odnosząc się do deklaracji majątkowych, Prokurator Generalny stwierdził, że dadzą one organom podatkowym możliwość realizacji zasady wyrażonej w art. 84 Konstytucji. Prokurator Generalny zgodził się ze stanowiskiem ekspertów, iż organy te dysponują już bogatym zestawem środków prawnych umożliwiających kontrolę stanu majątkowego podatników, wyraził jednak pogląd, że w praktyce środki te są mało skuteczne.

Przedstawicielka Ministra Finansów stwierdziła, iż zaskarżona ustawa reguluje dwie sprzężone ze sobą instytucje. Abolicja podatkowa była stosowana w wielu krajach europejskich i we wszystkich niemal stanach Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej. Ustawodawca polski wybrał model abolicji jednorazowej, która – jak wynika z obcych doświadczeń – jest bardziej skuteczna. Jednocześnie jednak regulacja zawarta w kwestionowanej ustawie ma wywołać skutki na przyszłość, gdyż jej efektem będzie rejestracja nieujawnionych dotąd podatników. Przedstawicielka Ministra Finansów podkreśliła, że 12% stawka jednorazowego podatku jest wyższa od efektywnej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych. Zwróciła uwagę na małą skuteczność postępowań podatkowych prowadzonych przeciw osobom ukrywającym dochody. Przyjmuje się bowiem domniemanie, że majątek podatnika pochodzi z dochodów ujawnionych, a organy podatkowe nie dysponują odpowiednimi środkami dowodowymi, by to domniemanie wzruszyć. Deklaracja majątkowa ma ścisły związek z tego typu postępowaniami, tzn. z art. 20 ust. 3 i art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ma ona stanowić dowód stanu majątkowego w dniu jej złożenia i punkt odniesienia w przyszłych postępowaniach podatkowych. Przedstawicielka Ministra Finansów podkreśliła, iż obowiązek składania deklaracji nie jest nowy i nie ma charakteru powszechnego, przeciwnie – dotyczy ograniczonego kręgu podatników.

Następnie biegli powołani przez Trybunał Konstytucyjny, profesorowie: R. Mastalski, W. Nykiel i M. Płachta, zaprezentowali konkluzje swych opinii dołączonych do akt sprawy. Podkreślono, że deklaracja majątkowa nie jest związana z żadnym z funkcjonujących w Polsce podatków. Jej wprowadzenie nie jest niezbędne dla poprawy skuteczności postępowań podatkowych, natomiast oznacza ona obciążenie podatników, także tych wywiązujących się ze swych zobowiązań wobec państwa, bardzo poważnym kosztem oszacowania majątku (R. Mastalski). Istniejące instrumenty prawne, jakimi już dziś dysponują organy podatkowe, wystarczają do realizacji ich zadań, a zakres możliwości organów podatkowych dodatkowo znacznie wzrosł z dniem 1 stycznia 2003 r. w związku z wejściem w życie zmian ordynacji podatkowej. W istniejącej sytuacji zachodzi więc raczej potrzeba stworzenia mechanizmów przetwarzania danych i ich wykorzystywania, a nie kreowania nowych środków, które – jak deklaracje majątkowe – stanowią głęboką ingerencję w sferę prywatności obywateli (R. Mastalski, W. Nykiel). Wszyscy eksperci akcentowali spostrzeżenie, iż ustawa zawiera bardzo dużo pojęć niedookreślonych. Nawet tak zasadniczy element konstrukcji podatku, jak podstawa opodatkowania budzi wątpliwości natury zasadniczej. Wątpliwości te pogłębiają się po zapoznaniu się z różnymi propozycjami wzoru deklaracji: z jednego wynika, że przedmiotem opodatkowania byłby majątek nabyty z nieujawnionych dochodów, z innego – że przedmiotem tym byłby dochód. Tzw. słowniczek, zawarty w art. 3 ustawy, na pewno nie ułatwia zrozumienia ustawy i ewentualnego wypełniania deklaracji mającej być podstawą samoobliczenia (W. Nykiel). Nieprecyzyjne sformułowania ustawy powodują, że nie jest jasny krąg podmiotów, które mogą skorzystać z abolicji; trudno też ustalić, jakie przestępstwa i wykroczenia objęte są klauzulą niepodlegania karze. Abolicja może być wykorzystana do „prania brudnych pieniędzy” z jednej strony, z drugiej zaś – stwarza niebezpieczeństwo naruszenia zasady, że nikt nie może

być zmuszany do dostarczania dowodów przeciwko sobie. W konsekwencji, „w takiej postaci ustawa nie powinna wchodzić w życie” (M. Płachta).

Po udzieleniu odpowiedzi na pytania sędziów Trybunału Konstytucyjnego, w końcowej części rozprawy, przedstawiciele uczestników postępowania jeszcze raz poparli sformułowane wcześniej wnioski i stanowiska.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

W pierwszej kolejności konieczne jest ustalenie zakresu kontroli konstytucyjnej. Zgodnie z wnioskiem Prezydenta kontrola ta powinna objąć w zasadzie całą ustawę, z wyjątkiem art. 19 wprowadzającego odpowiednie zmiany w kodeksie karnym skarbowym oraz art. 20 – określającego moment jej wejścia w życie. Jest oczywiste, że w razie stwierdzenia niezgodności z Konstytucją art. 1-18 ustawy, dwa niezakwestionowane przepisy staną się bezprzedmiotowe. W konsekwencji należy ustalić, iż wątpliwości Prezydenta co do zgodności z Konstytucją wzbudziła cała ustawa, a nie – konkretne jej przepisy. Prezydent RP, zarówno poprzez sformułowanie *petitum* wniosku, jak i jego uzasadnienie, dał wyraz zapatrywaniu, iż w przypadku tej konkretnej ustawy przedmiotem oceny nie mogą być wyrwane z kontekstu regulacje, lecz cały ich zespół. Słusznie bowiem w uzasadnieniu wniosku wskazano, iż ustawa wprowadza do systemu prawa podatkowego dwie nowe instytucje: abolicji podatkowej i deklaracji majątkowej. Podzielając zasadniczo to zapatrywanie, Trybunał Konstytucyjny stanął na stanowisku, że kontroli konstytucyjnej można poddać tylko cały, stworzony przez art. 1-17 ustawy, mechanizm abolicji podatkowej i – odrębnie – cały mechanizm deklaracji majątkowej.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że wskazane przez Prezydenta wzorce kontroli oznaczają odwołanie się do fundamentów polskiego ładu konstytucyjnego. Tworzy je przede wszystkim treść art. 2 Konstytucji, który rozstrzyga o modelu państwa, określając je jako „demokratyczne państwo prawne urzeczywistniające zasady sprawiedliwości społecznej”. Dla oceny konstytucyjności zaskarżonej ustawy podstawowe znaczenie mają dwie zasady generalne wywiedzione z treści powołanego przepisu Konstytucji, a mianowicie: zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zasada sprawiedliwości społecznej. Ta ostatnia jest wzmocniona przez zasadę równości (art. 32 Konstytucji) i znajduje swą szczególną egzemplifikację w art. 84 Konstytucji, stanowiącym o powszechności opodatkowania i obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych, którym odpowiada – niejako od strony negatywnej – prawo do równych przywilejów (ulg) podatkowych. Uprzedzając tok rozważań Trybunał też uważa za stosowne podkreślenie, że – wbrew sugestii zawartej w uzasadnieniu wniosku – wprowadzenie deklaracji majątkowej zdecydowanie wykracza poza ramy prawa podatkowego. W ocenie Trybunału, jest to bardzo głęboka ingerencja ustawodawcy w cały system prawa polskiego, gdyż nałożenie na obywateli powszechnego obowiązku ujawniania majątku burzy podstawowe zasady, na których system ten jest zbudowany. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że powołane we wniosku wzorce kontroli konstytucyjnej są zespołami zasad i wynikających z nich konsekwencji, nie tylko wyrażonych wprost w treści przepisów, ale także będących dorobkiem interpretacyjnym Konstytucji (*acquis constitutionnel*). Ocena zgodności z danym wzorcem opiera się więc nie tylko na dosłownym brzmieniu powołanego przepisu, ale bierze również pod uwagę ów dorobek doktryny i orzecznictwa konstytucyjnego, musi bowiem uwzględnić pełny kontekst konstytucyjny rozstrzyganych problemów.

Trybunał Konstytucyjny uważa również za celowe zwrócenie uwagi na szczególny charakter kontroli prewencyjnej ustaw. Otóż, oceniając konstytucyjność ustawy już obowiązującej, Trybunał dysponuje nie tylko jej tekstem, ale także informacjami o jej

funkcjonowaniu w praktyce; często dopiero praktyka stosowania aktu normatywnego ujawnia jego sprzeczność z Konstytucją, zwłaszcza, gdy na skutek wieloznaczności przepisu dochodzi do istotnych rozbieżności w jego interpretacji. Dokonując kontroli prewencyjnej Trybunał nie posiada wiedzy o skutkach zastosowania ustawy. Właśnie z tego faktu wynika obowiązek wyjątkowo starannej i wnikliwej analizy tekstu ocenianej ustawy i sformułowania jej poszczególnych przepisów. Trybunał musi bowiem wykazać wysoki stopień przezroczności i przewidzieć ewentualne problemy, jakie mogą się pojawić po wejściu w życie ustawy. Wymaganie pogłębionej i wszechstronnej analizy jest uzasadnione tym bardziej w odniesieniu do regulacji, które – jak oceniana ustawa – wprowadzają do systemu prawa polskiego nadzwyczajne, nieznane dotychczas instytucje prawne. Analiza powinna w szczególności uwzględniać fakt, że niejasność i wieloznaczność przepisów takiego aktu, w razie jego wejścia w życie, wyzwolić może i musi wielokierunkowość interpretacji i – w konsekwencji – doprowadzić do arbitralności rozstrzygnięć.

Podsumowując ten fragment rozważań Trybunał Konstytucyjny stwierdza, iż przedmiotem kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie będą odrębnie: art. 1-17 ustawy, statuuje jednorazowy podatek od nieujawnionego dochodu i art. 18 ustawy, który – poprzez zmianę przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa – konstruuje instytucję deklaracji majątkowej.

IV

Abolicja podatkowa

1. Ocena instytucji wprowadzonej w art. 1-17 ustawy, określanej potocznie jako „abolicja podatkowa”, wymaga prezentacji mechanizmu kreowanego przez ustawodawcę w kwestionowanych przepisach. Trybunał Konstytucyjny rozpoczął więc analizę od wskazania celów instytucji i prześledzenia jej zasadniczych elementów konstrukcyjnych.

Zgodnie z brzmieniem rządowego uzasadnienia, celem ustawy – w zakresie „abolicji podatkowej” – jest „stworzenie szansy rozliczenia się z fiskusem na szczególnie korzystnych warunkach” dla zobowiązanych do zapłaty podatku od dochodów osobistych, „którzy w poprzednim okresie świadomie lub nieświadomie uniknęli opodatkowania”. W piśmie przesłanym Trybunałowi przez Ministra Finansów zadania ustawy określone zostały bardziej precyzyjnie, poprzez wskazanie trzech celów częściowych. Chodzi mianowicie o:

- cel sanacyjny, eksponowany w oficjalnym uzasadnieniu,
- cel fiskalny, polegający na ściągnięciu dodatkowych dochodów,
- cel informacyjny, polegający na zebraniu danych o szarej strefie w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych, co umożliwić ma długofalową strategię podatkową, modelowanie praktyki i racjonalizację dyscypliny podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, iż w publikacjach ukazujących się w okresie prac legislacyjnych nad ustawą abolicyjną, a także w piśmie Ministra Finansów, przedstawiano ją jako narzędzie walki z korupcją i szarą strefą w szerokim ujęciu. Ustawę zaprojektowano jako fragment pakietu działań mających w przyszłości ograniczać także inne patologie w funkcjonowaniu państwa i gospodarki (por. E. Chojna-Duch, *Abolicja podatkowa i deklaracje majątkowe – omówienie projektu ustawy*, Przegląd Podatkowy nr 10/2000, s. 3-5). Te cele ustawy akcentuje też w sposób szczególny Minister Finansów w piśmie do Trybunału.

Adresatami ustawy są osoby, które w latach 1996-2001 uzyskały dochód podlegający opodatkowaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.f.), ale we właściwym czasie nie zgłosiły go do opodatkowania. Konieczne jest podkreślenie, że ustawa nie dotyczy osób, które uzyskały dochód z czynu zabronionego w rozumieniu ocenianej ustawy. Pozostałym podmiotom, z wyjątkiem prowadzących zarejestrowaną działalność gospodarczą (art. 7 ust. 2) oraz będących funkcjonariuszami

publicznymi (art. 12), ustawa umożliwi legalizację uzyskanych dochodów, bez kary, pod warunkiem złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty jednorazowego podatku w wysokości 12% podstawy opodatkowania.

Podatek charakteryzuje się dobrowolnością, gdyż sam podatnik decyduje o złożeniu deklaracji podatkowej. Deklaracje można składać w nieprzekraczalnym terminie do 31 grudnia 2002 r., w urzędach skarbowych właściwych do rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 5 ust. 1). Podatnicy powinni w nich ujawnić dane dotyczące dochodu i sposobu jego uzyskania (art. 5 ust. 2). Złożeniu deklaracji ma towarzyszyć oświadczenie podatnika, iż dochód nie pochodzi z czynu zabronionego (art. 5 ust. 3). Opracowanie wzoru deklaracji podatkowej powierzono Ministrowi Finansów (art. 5 ust. 5). Zgodnie z treścią art. 6 ustawy, obowiązuje zasada samoobliczenia, tzn. „podatnicy obliczają jednorazowy podatek”. Jednocześnie złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej rodzi sankcję w postaci ponoszenia odpowiedzialności według zasad ogólnych z u.p.d.f. Podatek jest płatny w terminie 30 dni od dnia złożenia deklaracji, po tym terminie stanowi zaległość, od której naliczane są odsetki za zwłokę (art. 10).

Skutkiem złożenia deklaracji podatkowej jest darowanie podatnikowi kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych, a także – zwolnienie go z obciążeń podatkami, opłatami i innymi należnościami publicznoprawnymi związanymi z działalnością, z której podatnik uzyskał dochód wykazany w deklaracji (art. 13).

Odrębnie ustawa reguluje wpływ złożenia deklaracji na przebieg toczącego się już postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub skarbowej w sprawie uzyskania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Postępowanie takie ulega zawieszeniu a jego dalszy tok zależy od oceny rzetelności złożonej deklaracji. Jeśli nie budzi ona wątpliwości organu podatkowego – postępowanie zostaje umorzone (art. 14). Samo złożenie deklaracji, gdy jej rzetelność budzi wątpliwości, może spowodować wszczęcie postępowania wyjaśniającego (art. 15). Potwierdzenie podejrzenia o nierzetelność sprawia, że postępowanie jest kontynuowane jako postępowanie podatkowe w sprawie uzyskiwania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Natomiast w razie podejrzenia, iż zgłoszony w deklaracji dochód pochodzi z czynu zabronionego, informację o tym organ przekazuje właściwym organom ścigania (art. 16).

Przystępując do oceny art. 1-17 ustawy, przepisów wprowadzających abolicję podatkową, Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę fakt, iż działania nadzwyczajne (abolicje, amnestie podatkowe) są znanym na świecie instrumentem uszczelniania powszechności podatków; umożliwiają one włączenie do legalnego obiegu gospodarczego części kapitałów i osób pozostających poza tym obiegiem. W ostatnim okresie abolicję stosowano w różnych krajach, w tym także w krajach OECD: Austrii – 1982, Australii – 1980, Belgii – 1984/85, Finlandii – 1982 i 1984, Francji – 1986, Holandii – 1988, Hiszpanii – 1977, Grecji – 1988, Irlandii – 1988 i 1993, Portugalii – 1988, Włoszech – 1982 i 1989, Szwajcarii – 1969, Stanach Zjednoczonych – w poszczególnych stanach w różnym okresie i Nowej Zelandii – 1988 (W. Nykiel, opinia, s. 9). Wykorzystywanie abolicji jako instrumentu władztwa podatkowego państwa ma więc bogatą historię, a stosowano ją w państwach o niekwestionowanym, ustabilizowanym systemie demokratycznym. Wszystkie źródła prawno-porównawcze wskazują jednak, że zazwyczaj abolicja stosowana w izolacji od innych środków oddziaływania przynosi efekty fiskalne niższe od oczekiwanych i nie jest wolna od negatywnych długofalowych skutków ubocznych.

Przedmiotem badania w niniejszej sprawie nie jest abolicja podatkowa *in abstracto*, lecz treść przepisów ustawy z 26 września 2002 r. w zakresie, w jakim wprowadza ona jednorazowe opodatkowanie nieujawnionego dochodu.

Przed rozpoczęciem szczegółowej analizy Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na zasadniczą różnicę, jaka zachodzi między kształtem abolicji przeprowadzanej w innych krajach a abolicji wprowadzonej polską ustawą. Otóż, jak wynika z badań prawno-porównawczych, abolicje stosowane za granicą z reguły polegały na darowaniu kar i innych sankcji (np. odsetek) związanych z zatajeniem dochodu wobec osób, które ten dochód ujawniły i zapłaciły należny od niego podatek. Na ogół nie dawały natomiast prawa do obniżonej stawki podatkowej. Jeśli nawet posługiwano się konstrukcją zryczałtowanego podatku o preferencyjnej wysokości, to jednocześnie nakładano na uchylającego się podatnika powinności innego rodzaju, równoważące przywilej, przykładowo – obowiązek ujawnienia dochodów ze źródeł położonych za granicą i wytransferowanych za granicę kapitałów, połączony z obowiązkiem ich zainwestowania w określoną dziedzinę gospodarki (R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa*, cz. I, Przegląd Podatkowy, nr 7/1993, s. 4, W. Nykiel, opinia, s. 9-11).

Polska ustawa idzie znacznie dalej, gdyż polega na darowaniu – w przeważającej części – należności podatkowej. Być może świadomość tej odrębności rozwiązania polskiego spowodowała, iż ustawodawca nie zawarł w tytule ustawy słowa „abolicja”. Określenie to bowiem nie oddawałoby celu i treści ustawy, którym jest nie tylko uwolnienie od kar za popełnione przestępstwo czy wykroczenie skarbowe, ale także – darowanie należnego podatku i innych opłat oraz należności publicznoprawnych w zamian za jednorazowy, przewidziany ustawą podatek. Stan taki oddaje tytuł ocenianej ustawy „o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu”. Zdaje się on wskazywać, iż przedmiotem regulacji jest szczególny, wyjątkowy podatek od nieujawnionych dochodów, który można by określić mianem podatku abolicyjnego. Wniosek taki podkreśla brzmienie art. 1 pkt 3 ustawy.

Zgodnie z wnioskiem Prezydenta, Trybunał Konstytucyjny oceniał zgodność art. 1-17 ustawy z art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji.

A. Ocena zgodności z art. 2 Konstytucji

2. Pierwszy z wzorców kontroli, art. 2 Konstytucji, głosi, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym. Z zasady tej w orzecznictwie konstytucyjnym i w doktrynie wyprowadza się 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 stanowionego przezeń prawa, zasada ochrony praw nabytych). Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż 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. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, „naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań” (wyrok z 22 maja 2002 r., K. 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448). Z zasady określoności wynika, że „każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów” (*tamże*). Trybunał podkreślał wielokrotnie, że „dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego” (*tamże*; wcześniej: uchwała z 16 stycznia 1996 r., W. 12/94, OTK ZU nr 1/1996, poz. 4; wyroki z: 10 października 1998 r., K.

39/97, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30). Dodatkowo konieczne wydaje się zwrócenie uwagi na ustanowiony w art. 217 Konstytucji obowiązek ustawowego regulowania materii podatkowej. Ocena konstytucyjności jednorazowego opodatkowania nieujawnionego dochodu przeprowadzona być musi z uwzględnieniem wyżej wymienionych zasad.

Przyjmując je za punkt wyjścia Trybunał Konstytucyjny w pierwszej kolejności analizie poddał poprawność, precyzję i jasność art. 1-17 ustawy abolicyjnej. Rozpocząć należy od oceny techniki legislacyjnej zastosowanej przy redagowaniu mechanizmu jednorazowego opodatkowania. Podkreślić bowiem wypada, że już samo występowanie błędów w tym zakresie narusza wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę przyzwoitej legislacji i określoności przepisów. Ponadto – ponieważ chodzi o ustawę regulującą obciążenie wobec państwa – prowadzić może do zachwiania pewności prawa. Kwestie, których ustawodawca po prostu nie rozstrzygnął, dwuznaczne sformułowania zawarte w ustawie, szeroko otwierają pole interpretacji. W konsekwencji ostateczne rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych pozostawione jest organowi stosującemu prawo, co oczywiście narusza zasadę państwa prawnego. Poważniejsze skutki uchybień w tym zakresie Trybunał Konstytucyjny przedstawił odrębnie (III pkt 3, 4 i 5 uzasadnienia). W tym punkcie Trybunał badał tylko uchybienia techniczne, które wprowadzając niejasność i trudności w rozumieniu ustawy – są niedopuszczalne, zwłaszcza w prawie podatkowym. Precyzja i jednoznaczność sformułowań mają szczególne znaczenie w ocenianej ustawie, gdyż przewiduje ona samoobliczenie podatnika, a błędy przez niego popełnione, choćby wynikały z rozbieżności w rozumieniu treści przepisu, są zagrożone sankcją karną za złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej.

Art. 2 ust. 1 ustawy abolicyjnej głosi, iż jest ona stanowiona „w celu wykonania obowiązku podatkowego dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych określonego w ustawie (...)”. Zastosowana formuła, charakterystyczna dla rozporządzeń stanowionych w celu wykonania ustaw, sugeruje uszczegółowienie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sformułowanie to, zawarte w ocenianej ustawie, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, jest zdecydowanie mylące. Ustawa wprowadza bowiem odstępstwa od zasad przyjętych w u.p.d.f. (podkreśla to w swej ekspertyzie W. Nykiel, s. 2), zmienia także inne akty prawne, zwłaszcza kodeks karny skarbowy. Nie można ustawy regulującej wyjątki od zasad ogólnych określać jako służącą wykonaniu tychże zasad. Ponadto Trybunał zwraca uwagę, że cel ustawy określony w art. 2 ust. 1 pozostaje w sprzeczności z zakresem unormowania deklarowanym przez ustawodawcę w **art. 1 pkt 3**. Według tego przepisu ustawa reguluje bowiem „szczególne zasady jednorazowego opodatkowania dochodu osoby fizycznej (...)”.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, z punktu widzenia określoności ustawy abolicyjnej ważniejsze jest jednak, że w art. 2 ust. 1 identyfikując akt prawny, w wykonaniu którego ustawa jest stanowiona, ustawodawca posłużył się, między innymi, wyliczeniem dzienników ustaw wprowadzających zmiany do u.p.d.f. Już w chwili, gdy tekst ustawy trafił do Trybunału, wyliczenie zmian jest nieaktualne, ponieważ nie uwzględnia zmian opublikowanych w Dzienniku Ustaw z 2002 r. Nr 141 pod poz. 1182 i Nr 169 pod poz. 1384. Przed ewentualnym wejściem w życie ustawy abolicyjnej oraz w toku jej obowiązywania, mogą nastąpić kolejne nowelizacje, nie można wykluczyć, że także modyfikujące przepisy, do których odsyła ustawa. Powstaje pytanie, jaki kształt u.p.d.f. ma stanowić podstawę oceny konkretnych stanów faktycznych: czy chodzi o utrwalony stan wynikający z wyliczenia zawartego w art. 2 ust. 1 ustawy abolicyjnej, czy zawsze o aktualną treść u.p.d.f. Problem ten dotyczy także przeszłości, ale ze względu na głębszy sens merytoryczny łączący się z określeniem podstawy opodatkowania zostanie omówiony odrębnie (IV, pkt 5 uzasadnienia). Ponadto Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że formuła „w wykonaniu art. X ustawy ...”, poprawna w przypadku rozporządzeń, nie może być zastosowana do równorzędnych aktów prawnych, jakimi

są – w tym przypadku – ustawy. Gdy chodzi o akty wykonawcze do ustaw, uchylenie przepisu upoważniającego do ich wydania (ewentualnie jego zmiana), skutkuje bowiem utratą mocy aktu wykonawczego. Stan prawny można wówczas ustalić w sposób niewątpliwy. Inaczej jest w przypadku dwu ustaw; jeśli jedna ma służyć (przynajmniej teoretycznie) wykonaniu obowiązków wynikających z drugiej ustawy, to zasadne jest pytanie o obowiązywanie ustawy „wykonawczej” w razie zmian ustawy „wykonywanej”.

Brak precyzji sformułowania jest rażąco w przypadku **art. 2 ust. 3** ustawy abolicyjnej. Wyłącza on jej stosowanie „jeżeli w związku z niewykonywaniem obowiązku podatkowego, o którym mowa w ust. 1, toczy się postępowanie karne (...)”. Trybunał Konstytucyjny wyraża przekonanie, że w treści tego przepisu brak wskazania, w stosunku do kogo i kiedy ma się ono toczyć, a także – jakie stadium postępowania pociąga za sobą skutek wyłączenia stosowania ustawy (tak wyraźnie M. Płachta, ekspertyza, s. 14 i s. 20 pkt 7). O ile z dużą dozą prawdopodobieństwa można uzupełnić przepis wskazując, że chodzi o osobę, która chciałaby ewentualnie skorzystać z abolicji (merytoryczna ocena wyłączenia analizowana jest w dalszym ciągu), o tyle już przedmiot postępowania budzi zasadnicze wątpliwości. Trybunał zwraca uwagę, że stosowny rozdział Kodeksu karnego skarbowego nosi tytuł „Przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym”. Tytuł bierze się stąd, że na podatniku ciąży szereg różnych obowiązków (np. prowadzenia ewidencji, składania deklaracji, wpłacania podatku w terminie itp.). Żaden przepis typizujący przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie wymienia wśród znamion „niewykonania obowiązku podatkowego dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych”. Dlatego nie jest jasne, w przypadku jakich postępowań ustawa abolicyjna nie będzie stosowana. Czy, przykładowo, podatnik, w stosunku do którego toczy się przed prokuratorem postępowanie w związku z niewystawieniem lub nieprzechowywaniem rachunku, będzie wyłączony z kręgu podmiotów uprzywilejowanych możliwością skorzystania z abolicji? Przepis pozostawia w tym względzie swobodę interpretacji. Podobnie, na podstawie treści art. 2 ust. 3 ustawy abolicyjnej, nie da się ustalić, w jakim czasie ma się toczyć postępowanie, by fakt ten wyłączał stosowanie ustawy. Może bowiem wchodzić w grę przynajmniej kilka rozwiązań:

- 26 września 2002 r., data uchwalenia ustawy,
- dzień wejścia w życie ustawy, ewentualnie
- dzień złożenia deklaracji przez osobę, która chce skorzystać z jednorazowego opodatkowania.

Brak określenia w tekście ustawy tak doniosłego elementu, mającego wpływ na zakres jej stosowania stanowi, zadaniem Trybunału, poważne naruszenie zasady określoności przepisów i – w konsekwencji – dalej idące naruszenie art. 2 Konstytucji: potencjalni adresaci ustawy abolicyjnej nie mogą bowiem na podstawie jej treści ustalić, czy są objęci jej działaniem.

Art. 3 ustawy abolicyjnej zawiera tzw. słowniczek, który – według zasad techniki legislacyjnej – powinien umożliwić jednoznaczne zrozumienie ustawy i – dzięki temu – ułatwić jej stosowanie. Trybunał Konstytucyjny nie kwestionuje uprawnień ustawodawcy do nadawania pojęciom wykorzystywanym w tekście aktu normatywnego szczególnego znaczenia, odbiegającego od znaczenia danej nazwy w języku ogólnym (tak wyraźnie, K. 6/02, jak wyżej, s. 441). Należy dodać, że ustawodawca może także nadać szczególne znaczenie terminom prawnym, o znaczeniu określonym już, odmiennie, we wcześniejszym akcie. Wszystko to jednak pod warunkiem jednoznacznego zdefiniowania i konsekwencji w posługiwaniu się terminem w raz zdefiniowanym znaczeniu. Uwzględniając to ustalenie Trybunał Konstytucyjny ocenił zawartość „słowniczka”.

W **art. 3 pkt 1** ustawodawca zdefiniował „dochód” jako „sumę przychodów uzyskanych (osiągniętych) w latach 1996-2001, niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – obliczonych zgodnie z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku

dochodowym”. Trzeba przypomnieć, że wg art. 9 ust. 2 u.p.d.f. dochód to nadwyżka sumy przychodów z danego źródła nad kosztami ich uzyskania w roku podatkowym. Mimo to, jak wynika z wcześniejszych uwag Trybunału, nie ma podstaw formalnych, by kwestionować postawienie – w tej ustawie – znaku równości między przychodem i dochodem, pojęciami, które na gruncie prawa podatkowego są przeciwstawiane. Zdecydowanie negatywnie Trybunał Konstytucyjny ocenia natomiast brak konsekwencji ustawodawcy, który w dalszej treści ustawy abolicyjnej zapomina o znaczeniu nadanym słowu „dochód” i próbuje posługiwać się terminami o znaczeniu ustalonym na gruncie u.p.d.f. I tak:

– w **art. 5 ust. 5 pkt 2** znajdujemy sformułowanie: „wykaz i kwoty dochodów (przychodów)”, tak jakby ustawodawca nie dowierzał własnemu ustaleniu z art. 3 pkt 1 i dodatkowo wyjaśniał znaczenie użytego terminu,

– **art. 7 ust. 2** stanowi, iż „osoby fizyczne (...) nie podlegają opodatkowaniu jednorazowym podatkiem w zakresie przychodów i dochodów (...)”; w przypadku tego przepisu powstaje już zasadnicza wątpliwość, jak należy go rozumieć, gdyż – posługując się legalną definicją z art. 3 pkt 1 – otrzymujemy wyłączenie „przychodów” i „sumy przychodów”, co stanowi oczywisty nonsens; nie wiadomo jednak, jaki sens nadać użytym w tym przepisie słowom „przychody” i „dochody”.

W świetle powołanych przepisów wydaje się, że definicja z art. 3 pkt 1 nie wyjaśnia wszystkiego, a pojęcie „dochodu” funkcjonuje w ustawie także w innym, niż podane w słowniczku, znaczeniu, co jest niewątpliwym błędem techniki legislacyjnej, powodującym trudności interpretacyjne. Wydaje się, że ustawodawca nie był zdecydowany, czy pojęciu „dochód” nadać znaczenie, o którym mowa w ogólnych zasadach u.p.d.f., czy też takie, o jakim mowa w odniesieniu do tzw. zastępczych źródeł opodatkowania. Na temat definicji dochodu z art. 3 pkt 1 ustawy W. Nykiel pisze w swej ekspertyzie, iż „W obecnym kształcie wobec braku konsekwencji ustawodawcy, a także konieczności odwoływania się do unormowań u.p.d.f. definicja ta może prowadzić do trudności w zrozumieniu treści szeregu przepisów opiniowanej ustawy” (s. 5).

Wątpliwości budzi także odesłanie w art. 3 pkt 1 do art. 20 ust. 3 u.p.d.f., gdyż treść tego ostatniego przepisu w okresie od 1996 do 2001, do którego ma być stosowana ustawa, była zmieniona. O konsekwencjach merytorycznych tego faktu będzie mowa poniżej.

Art. 3 pkt 6 ustawy abolicyjnej zawiera definicję czynu zabronionego, której kształt budzi zastrzeżenia, gdyż nie pozwala na jednoznaczne rozumienie definiowanego pojęcia. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na sposób skonstruowania definicji: art. 3 pkt 6 odsyła do art. 13 ust. 1 pkt 1 oraz do art. 13 ust. 1 pkt 2; art. 13 ust. 1 pkt 1 odsyła do art. 13 ust. 2 i art. 16; art. 13 ust. 2 odsyła do art. 6 ust. 2, zaś art. 16 odsyła do art. 6 ust. 2, do art. 165 § 5 ordynacji podatkowej. Okazuje się zatem, że ustalenie pojęcia czynu zabronionego – mimo, czy też na skutek wprowadzenia do ustawy definicji legalnej – wymaga sięgnięcia do czterech innych przepisów, przy czym występuje podwójne odesłanie do art. 6 ust. 2 ustawy (nierzetelna deklaracja). Już sama konstrukcja definicji, zawierająca 3 kolejne odesłania, musi być uznana za rażące naruszenie zasady przyzwoitej legislacji, zwłaszcza, że chodzi o określenie czynu zabronionego. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, największą wadą tej konstrukcji jest jednak to, że poprzez odesłanie do art. 16 otrzymujemy wyjaśnienie, iż z czynem zabronionym mamy do czynienia, „jeżeli w toku postępowania wyjaśniającego zostaną ujawnione okoliczności: uzasadniające podejrzenie, że podatnik zgłosił w deklaracji podatkowej dochód pochodzący z czynu zabronionego (...)” Takie wyjaśnienia pojęcia istotnego dla zakresu stosowania ustawy, zawierające błąd logiczny tłumaczenia nieznanego przez nieznanego (*ignotum per ignotum*), jest – w świetle zasad zawartych w art. 2 Konstytucji – niedopuszczalne. W konsekwencji, mimo 4-piętrowej definicji czynu zabronionego nie wiadomo, jakie zachowania są objęte tym pojęciem. Na poważniejsze następstwa tej skomplikowanej i niejednoznacznej definicji czynu zabronionego zwrócił uwagę w swej ekspertyzie M. Płachta. Zdaniem tego Eksperta, w wyniku

„nader nieudolnego i niejasnego sposobu” regulacji, ustawa wcale nie wyłącza z zakresu stosowania abolicji dochodów pochodzących z czynu zabronionego, co z kolei stanowi podstawę zarzutu, iż ustawa abolicyjna może stać się doskonałym narzędziem „prania brudnych pieniędzy” (tak ekspertyza, s. 17 i 18, a także s. 20 pkt 2 i 3).

Podobnie niejasne są **art. 7 ust. 1 pkt 2 oraz art. 11** ustawy, traktujące o osobie, która „jest właścicielem lub posiadaczem majątku w celu jego ukrycia” oraz o osobie, która „w tym celu nie jest właścicielem (posiadaczem) rzeczy”.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że zaczerpnięte z prawa cywilnego pojęcia „właściciel” i „posiadacz” mają ustalone od wieków znaczenie obiektywne, oderwane od subiektywnego celu, w jakim ktoś nabywa i wykonuje swoje prawo (w przypadku własności) ewentualnie nabywa i wykonuje fizyczne władztwo nad rzeczą (w przypadku posiadania). Można się domyślać, iż *ratio legis* wprowadzenia powołanych przepisów było dążenie do wyeliminowania wpływu na zakres jednorazowego podatku od czynności prawnych, którym nie towarzyszy rzeczywisty zamiar przeniesienia prawa, w szczególności umów pozornych i powierniczych. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że wyrażenie tej myśli, jeśli w istocie towarzyszyła ona ustawodawcy, powinno nastąpić w języku, którym posługują się już obowiązujące akty normatywne, za pomocą terminów o znaczeniu utrwalonym w języku prawniczym. Jest to podstawowy warunek zrozumiałości przepisu i skonstruowania normy prawnej na jego podstawie. Przy obecnym sformułowaniu nie można jednoznacznie ustalić sensu art. 7 ust. 1 pkt 2 i art. 11 ustawy. Dokonywanie skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych tych przepisów ustawodawca pozostawił organowi podatkowemu, nie wskazując nawet kryteriów ustalenia, czy osoba składająca deklarację podatkową „w celu ukrycia dochodu nie jest właścicielem rzeczy”. W praktyce więc stosowanie powołanych przepisów zależałoby od urzędnika dokonującego wykładni. Wobec braku ustawowego określenia „własności (posiadania) rzeczy w celu jej ukrycia”, a także braku jakiegokolwiek stanowiska orzecznictwa i doktryny w tej kwestii, urzędnicy stosujący ustawę abolicyjną korzystaliby z całkowitej swobody interpretacji.

Przedstawione wyżej błędy w formułowaniu przepisów nie wyczerpują listy zarzutów, jakie – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – można kierować pod adresem techniki legislacyjnej zastosowanej w ustawie. Kolejne zarzuty, choć formalnie wynikają z niejasnych, dwuznacznych sformułowań, pociągają za sobą poważne konsekwencje merytoryczne w zakresie oznaczenia podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania. Dlatego Trybunał rozpatruje kolejno kwestie: podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania.

3. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że regulacja zakresu podmiotowego opodatkowania budzi zastrzeżenia natury zasadniczej i to w dwu płaszczyznach. Po pierwsze, nie jest jasne, w stosunku do kogo ustawa abolicyjna ma zastosowanie. Po drugie, wydaje się oczywiste, że wprowadza ona nieuzasadnione różnicowanie potencjalnych swych adresatów, co oznacza naruszenie art. 32 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny od razu sygnalizuje jednak, że to różnicowanie, jak i kwestia zasadnicza z punktu widzenia art. 32 Konstytucji, tj. uprzywilejowania nieuczciwych podatników w zestawieniu z tymi, którzy we właściwym czasie wywiązywali się z zobowiązań wobec fiskusa, będzie przedmiotem analizy w dalszej części uzasadnienia (pkt 8). Na tym etapie rozważań Trybunał Konstytucyjny badał jedynie sposób wyznaczenia kręgu osób, które mogłyby skorzystać z przywileju przewidzianego w ustawie abolicyjnej. Analizie poddano więc sytuację tylko tej grupy, której członkowie w latach 1996-2001 uzyskali przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych. Trybunał sygnalizuje, iż poza zakresem zainteresowań znajdują się osoby, które uzyskały dochód na skutek przestępstwa.

Przy oznaczaniu podmiotów uprawnionych do skorzystania z dobrodziejstwa abolicji ustawodawca posłużył się techniką wyłączeń. Spośród podatników, którzy potencjalnie mogliby skorzystać z abolicji, wyłączył, w zróżnicowany sposób, trzy grupy podmiotów, a mianowicie:

- wg art. 2 ust. 3 – „Przepisów ustawy nie stosuje się, jeżeli w związku z niewykonywaniem obowiązku podatkowego (...) toczy się postępowanie karne przed prokuratorem, niefinansowym organem dochodzenia lub sądem.”

- wg art. 7 ust. 2 – „Osoby fizyczne, które w latach 1996-2001 prowadziły zarejestrowaną działalność gospodarczą, nie podlegają opodatkowaniu jednorazowym podatkiem w zakresie przychodów i dochodów uzyskiwanych z tej działalności”.

- wg art. 12 – „Nie mogą zgłosić do jednorazowego opodatkowania dochodu nieujawnionych źródeł na podstawie tej ustawy, osoby, które w jakimkolwiek okresie od 1990 r. do 2002 r. były funkcjonariuszami publicznymi w rozumieniu art. 115 § 13 Kodeksu karnego.”

Na tle zacytowanych przepisów jako pierwsze nasuwa się pytanie o znaczenie zróżnicowania formuły, poprzez którą wyłącza się poszczególne grupy podatników (w drugim przypadku można przyjąć, że chodzi o przedsiębiorców). Wyjaśnienia wymagałoby, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, jakie różnice będą zachodzić w traktowaniu osób, co do których „ustawy nie stosuje się”, które „nie podlegają opodatkowaniu” i które „nie mogą zgłosić do jednorazowego opodatkowania”. Można się domyślać, że we wszystkich przypadkach chodzi o tę samą regulację, a mianowicie – wskazane osoby, we wskazanym zakresie, nie mogą skorzystać z przywileju, jakim jest wprowadzana ustawą abolicja i podlegają ogólnej regulacji, tj. ponoszą pełną odpowiedzialność za swój czyn (art. 30 ust. 7 u.p.d.f.). Trybunał Konstytucyjny przypomina, że podstawowa zasada techniki legislacyjnej wymaga jednak, by dla nazywania tych samych zjawisk używać tych samych określeń. Zaprezentowane zróżnicowanie formuły wprowadzającej wyłączenia musi rodzić domniemanie, iż ustawodawca dążył do zróżnicowania sytuacji podmiotów. Niestety, w ustawie brak wyjaśnienia, jakie miałyby być szczególne konsekwencje w stosunku do osób wskazanych w art. 2 ust. 3, art. 7 ust. 2 i art. 12 ustawy.

Ponadto, gdy chodzi o wyłączenie z art. 2 ust. 3 ustawy powstaje sygnalizowana już wcześniej wątpliwość, w jakim momencie dokonuje się oceny; nie wiadomo, czy decydujący jest moment wejścia w życie ustawy abolicyjnej, czy złożenia deklaracji w celu skorzystania z abolicji. Trybunał jeszcze raz stwierdza, że przepis nie rozstrzyga tej kwestii, choć – z punktu widzenia możliwości skorzystania z abolicji – ma ona znaczenie zasadnicze.

Przedstawiona krytyczna ocena wyłączeń dotyczy techniki legislacyjnej zastosowanej przy ich wprowadzeniu. Krytyka nie kończy się jednak na tym poziomie, lecz musi objąć także ocenę zasadności zróżnicowania. Kwestia ta jest jednak tematem dalszych rozważań.

4. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego ustawa abolicyjna nie określa jednoznacznie przedmiotu opodatkowania. Stwierdzenie to wynika z zestawienia kilku przepisów. I tak:

- wg art. 2 ust. 1 w celu wykonania obowiązku podatkowego osoby fizyczne „mogą ujawniać posiadany majątek pochodzący z przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,

- wg art. 2 ust. 2 deklaracja podatkowa ma ujawniać majątek,

- wg art. 4 ust. 2 „W deklaracji podatkowej ujawnieniu podlega majątek...”

- wg art. 4 ust. 1 „Osoby fizyczne, które ujawnią w deklaracji podatkowej wartość majątku (...), zgłaszają taki dochód do opodatkowania (...)

- wg art. 5 ust. 5 pkt 3) minister, określając w rozporządzeniu wzór deklaracji, powinien uwzględnić w szczególności „szczegółowy opis majątku objętego deklaracją”.

Na podstawie zacytowanych przepisów należy wnosić, iż przedmiotem opodatkowania jest majątek, to znaczy – według definicji legalnej zawartej w art. 3 pkt 2: rzeczy, prawa majątkowe oraz wartości pieniężne sfinansowane z przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Deklaracja podatkowa dla

celów jednorazowego opodatkowania jest ujęta co do swej zawartości jako deklaracja majątkowa (art. 119d pkt 1-4 ordynacji podatkowej, do którego odsyła art. 9 ustawy). Treść powołanych przepisów wskazuje, że ustawa abolicyjna adresowana jest tylko do tych podatników, którzy nieujawnione w przeszłości dochody zakumulowali w formie trwałych aktywów majątkowych. Tak, jakby ustawodawca uznał, że brak materialnych śladów uzyskiwania dochodów w przeszłości wyłącza opodatkowanie, gdyż nie ma dowodów, na podstawie których podatek mógłby im zostać wymierzony. Dlatego nacisk pada na ujawnienie majątku. Trybunał Konstytucyjny odnotowuje jednak, że w innych przepisach ustawodawca jako przedmiot opodatkowania przyjmuje dochód. I tak:

- wg art. 1 pkt 3 ustawa reguluje jednorazowe opodatkowanie dochodu osoby fizycznej,
- wg art. 5 ust. 2 „W deklaracji podatkowej podatnicy ujawniają dane dotyczące dochodu, wskazując sposób jego uzyskania”,
- wg art. 5 ust. 5 pkt 2 lit. d) minister, określając w rozporządzeniu wzór deklaracji, powinien uwzględnić w szczególności „wykaz i kwoty dochodów (przychodów) nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, ze wskazaniem daty lub okresu uzyskiwania oraz źródła przychodu”,
- wg art. 6 ust. 1 „Od dochodu wykazanego w deklaracji podatkowej podatnicy obliczają jednorazowy podatek (...)”,
- wg art. 7 ust. 1 pkt 2 „Opodatkowaniu (...) podlegają osoby fizyczne, które w latach 1996-2001 uzyskały dochód (...)”,
- wg art. 8 „Podstawę opodatkowania (...) stanowi dochód (...)”.

Na podstawie tych przepisów należy wnosić, iż przedmiotem opodatkowania jest jednak dochód podatnika, nie zaś majątek. Trybunał zwraca uwagę, że między grupami wyżej powołanych przepisów zachodzi wyraźna sprzeczność (art. 2 ust. 1, art. 4 ust. 2 a art. 5 ust. 2, ust. 5 lit. d), świadcząca o tym, iż ustawodawca nie podjął ostatecznej decyzji, co ma być wykazane w deklaracji (majątek – wg art. 2, 4, 5 ust. 5 pkt 3, czy dochód – wg art. 5 ust. 2, ust. 5 pkt 2, art. 6, art. 7 ust. 1 pkt 2 i co ma stanowić przedmiot opodatkowania.

Wzajemna relacja między „dochodowymi” i „majątkowymi” elementami konstrukcji podatku jednorazowego nie jest ujawniona w tekście kwestionowanej ustawy, ani nie można jej określić na podstawie wzoru deklaracji opracowanego przez Ministra Finansów. Wedle tego wzoru dochód stanowiący podstawę opodatkowania stanowi kwota odzwierciedlająca sumę dochodów dotychczas nieujawnionych i nieopodatkowanych podatkiem dochodowym. Natomiast ujawnienie majątku wymaga zgłoszenia w załączniku *in specie* poszczególnych przedmiotów, składników majątku, w stypizowanych grupach. Między ujawnionym majątkiem i ujawnionymi dochodami nie ma konstrukcyjnego i funkcjonalnego związku. Trybunał Konstytucyjny badał, czy powyższej sprzeczności nie usuwa art. 3, zawierający definicje. W pierwszej chwili, zestawiając definicję dochodu (pkt 1) i majątku (pkt 2), można by bowiem wysnuć wniosek, iż dochód w rozumieniu ustawy abolicyjnej jest po prostu zawsze tożsamy z wartością majątku nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, a zadeklarowanego przez podatnika. Gdyby tak było, należałoby uczynić ustawodawcy zarzut, iż niepotrzebnie gmatwa sprawę (co w ustawodawstwie podatkowym jest już poważnym zarzutem), nazywając przedmiot opodatkowania raz majątkiem, raz dochodem, gdy tymczasem zawsze chodzi o dochód równy wartości zadeklarowanego majątku; nie można by jednak postawić zarzutu dalej idącego, a mianowicie, iż ustawodawca nie określił przedmiotu opodatkowania.

Zarzut ten, zdaniem Trybunału, jest uzasadniony, gdyż – wbrew pierwszemu wrażeniu – dochód, od którego będzie należało zapłacić podatek stanowi inną wartość niż wartość majątku. Wynika to z faktu, iż w definicji dochodu z art. 3 pkt 1 ustawodawca odsyła do art. 20 ust. 3 u.p.d.f., który stanowi, iż „wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez

podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia”. Jeśli zatem poważnie traktować zawarte w art. 3 pkt 1 ustawy abolicyjnej odesłanie do art. 20 ust. 3 u.p.d.f., dochód w rozumieniu ustawy jest większy od ujawnionego majątku o wydatki, jakie poniósł podatnik w okresie, którego dotyczy jednorazowy podatek. W konsekwencji, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ustawa abolicyjna nie rozstrzyga, czy przedmiotem opodatkowania jest sam skapitalizowany przyrost majątku w stanie pasywnym, sfinansowany z przychodu pochodzącego ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach, czy też – suma przychodów z lat 1996-2001, z której sfinansowano majątek, a która – poza tym – została zużyta na inne cele – wydatki nieutralne w konkretnych aktywach podatnika. Jeśli przyjąć, jak by to wynikało z odesłania do art. 20 ust. 3 u.p.d.f., że chodzi o cały przychód, wydatkowany nie tylko na majątek, to ustawa powinna określać sposób ustalania jego wysokości. Jak podkreśla W. Nykiel w swej ekspertyzie, „Konstrukcja przychodów ze źródeł nieujawnionych lub nie znajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych opiera się nie tylko na przyroście aktywów podatnika, lecz również na wysokości jego wydatków” (s. 4). Tymczasem, w kwestii wydatków i sposobu ich ustalania, ustawa abolicyjna milczy. Z wytycznych udzielonych Ministrowi Finansów w art. 5 ust. 5 ustawy można wnosić, iż to Minister właśnie, określając dane, które podatnik będzie musiał zgłosić w deklaracji, zadecyduje o sposobie ustalania wydatków i – w konsekwencji – o rzeczywistym przedmiocie opodatkowania.

Podsumowując ten fragment analizy Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że brak jednoznacznego rozstrzygnięcia w ustawie abolicyjnej o przedmiocie opodatkowania, a ściślej sposobie określania wydatków, które mają – obok zadeklarowanego majątku – zadecydować o wysokości obciążenia, jest oczywiście sprzeczny z art. 2 i 217 Konstytucji. Kwestie te ustawodawca pozostawił do ostatecznego rozstrzygnięcia Ministrowi Finansów. Trybunał Konstytucyjny we wcześniejszych orzeczeniach zwracał uwagę, iż korygowanie czy uzupełnianie treści ustawy podatkowej w aktach wykonawczych nie odpowiada standardom konstytucyjnym. Z art. 217 Konstytucji w sposób jednoznaczny wynika nakaz uregulowania w ustawie podatkowej – między innymi – zakresu przedmiotowego podatku (por. K. 6/02, *op.cit.*, s. 446, 447).

5. Przechodząc do badania podstawy opodatkowania, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że poza trudnościami z jej ustaleniem, jakie w sposób konieczny wiążą się z brakiem jednoznacznego określenia przedmiotu opodatkowania, pojawiają się dodatkowe problemy związane z określeniem jego podstawy, wynikające głównie z częstych zmian regulacji z zakresu prawa podatkowego. Najpierw trzeba zwrócić uwagę na to, że – wbrew treści art. 3 pkt 1 ustawy abolicyjnej – odesłanie do art. 20 ust. 3 u.p.d.f. nie rozwiązuje problemu podstawy opodatkowania; odesłanie jest mylące, gdyż ten ostatni przepis nie określa – jak wyżej wskazano – sposobu szacowania dochodów, co często było wskazywane jako jego wada, będąca przeszkodą dla efektywnego opodatkowywania nieujawnionych dochodów. Jako punkt wyjścia do tych rozważań Trybunał przyjął, że podstawę opodatkowania stanowi dochód, który będzie ustalany wg wskazań rozporządzenia, pozostawiając na marginesie wyżej już stwierdzoną sprzeczność z Konstytucją samego przekazania regulacji podatkowej na ten poziom stanowienia prawa.

Z treści upoważnienia zawartego w art. 5 ust. 5 ustawy abolicyjnej należy wnosić, iż minister wskaże, jak na podstawie danych z pkt 2 lit. a)-d) ustalić podstawę opodatkowania. Dane te to, m.in.: informacje o dochodach zwolnionych od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 6, 20, 20a, 28, 32, 32a, 33, 46, 50 oraz art. 52 u.p.d.f.; dane o dochodach z art. 2 ust. 1 (zapewne) pkt 1-3 tejże ustawy i dochodach opodatkowanych ryczałtowo z art. 28 i art. 30 u.p.d.f. Problem polega jednak na tym, iż w okresie, którego dotyczyć ma jednorazowy podatek, treść przepisów – przynajmniej niektórych z powołanych – ewoluowała. Art. 21 ust. 1 pkt 6, 20, i 46 zostały zmienione ustawą z 9 listopada 2000 r. (Dz. U. Nr 104, poz. 1104); tym samym

aktem dodano art. 21 ust. 1 pkt 20a. Art. 52 był zmieniany w 2000 i 2001 r. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że w okresie, którego dotyczy jednorazowy podatek, kilkakrotnie był zmieniany art. 30 u.p.d.f., tak że jego treść jest dziś całkowicie odmienna od obowiązującej – przykładowo w 1998 r. Zmieniła się także treść samego art. 20 ust. 3 u.p.d.f., wg którego ma nastąpić wyliczenie dochodu, a ściślej – wydatków (art. 317 pkt 2 ordynacji podatkowej w brzmieniu ustawy z 29 sierpnia 1997 r., Dz. U. Nr 137, poz. 926).

Na tle tego niewątpliwego faktu Trybunał Konstytucyjny dostrzega zasadniczy problem, który sprowadzić można do pytania, jaki stan prawny należałoby przyjmować za punkt odniesienia przy składaniu deklaracji. Skoro ustawa abolicyjna, zgodnie z art. 2 ust. 1, jest wydawana w celu wykonania u.p.d.f. w aktualnym brzmieniu, ze wszystkimi zmianami (taka sugestia płynie z treści przepisu), to i wszystkie zwolnienia, sposób opodatkowania należałoby wg obecnego stanu oceniać. Oznaczałoby to jednak zastosowanie ustawy do okresu sprzed jej wejścia w życie. Z drugiej strony, jeśli przyjąć, że deklaracja ma być składana za każdy rok wg stanu prawnego obowiązującego w tym właśnie roku podatkowym, zadanie stojące przed podatnikami i urzędnikami powołanymi do weryfikacji zeznań jawi się jako niezwykle skomplikowane. W każdym razie, na pewno znacznie trudniejsze, niż składanie corocznych zeznań podatkowych.

Powyższe spostrzeżenia skłaniają Trybunał Konstytucyjny do sformułowania tezy o występowaniu ryzyka poważnej rozbieżności między pewnymi elementami uzasadnienia ustawy abolicyjnej a ewentualną praktyką jej stosowania. Otóż, w uzasadnieniu zwraca się uwagę na to, iż ustawa daje możliwość naprawienia błędów popełnionych przez osoby, które we właściwym czasie nie były w stanie poznać i zrozumieć swoich obowiązków podatkowych wobec państwa. Tymczasem, w ocenie Trybunału wydaje się oczywiste, że jeśli konkretny podatnik w minionych latach nie zapłacił podatku, gdyż poziom jego świadomości (wykształcenie, poziom intelektualny) nie pozwoliły mu na ustalenie własnych zobowiązań i wypełnienie zwykłej, powszechnie stosowanej deklaracji (tzw. PIT), to podatnik ten z całą pewnością nie będzie w stanie skorzystać z dobrodziejstwa ustawy o jednorazowym opodatkowaniu.

W związku z tym, że deklaracja podatkowa ma objąć okres 5 lat, Trybunał Konstytucyjny dostrzega kolejną wątpliwość. Chodzi mianowicie o ustalenie, czy miałyby ona dotyczyć tego okresu łącznie, co pozwoliłoby – przykładowo – uzasadnić nabycie mienia w 1998 r. dochodami uzyskanymi w 2000 r., czy też chodzi o porównanie dochodów z wydatkami i nabyciem mienia w każdym kolejnym roku. Przy takim ujęciu podatek należałby się – w uproszczeniu rzecz biorąc – od nadwyżki wydatków i zgromadzonego w danym roku mienia nad ujawnionymi dochodami. Trzeba podkreślić, że art. 20 ust. 3 u.p.d.f., do którego – w zakresie ustalania dochodu – odsyła art. 3 pkt 1 ustawy abolicyjnej, niewątpliwie wskazuje metodę obliczania w skali jednego roku podatkowego.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, uzasadnione jest powtórzenie sformułowanego już wcześniej spostrzeżenia: także podstawa opodatkowania, kwestia istotna dla zakresu obciążenia podatkiem, nie została przez ustawodawcę rozstrzygnięta. Pozostawiono ją do regulacji na poziomie rozporządzenia. Na tle upoważnienia udzielonego ministrowi w art. 5 ust. 5 ustawy można nawet przypuszczać, że ustawodawca w ogóle nie dostrzegł problemu i nie przewidział jego rozwiązania. Konsekwencją byłoby przyznanie pełnej swobody organowi weryfikującemu rzetelność deklaracji, co tym bardziej oznacza naruszenie art. 2 Konstytucji poprzez wprowadzenie elementu niepewności prawa.

Podsumowując rozważania dotyczące art. 2 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że nieprecyzyjny charakter jednorazowego podatku został jakby konstrukcyjnie zaprogramowany przez ustawodawcę. Ocena ta bierze swój początek już w niedookreśleniu przedmiotu opodatkowania a pogłębia się, gdy analizujemy sposób określenia jego podstawy. Wszystko to sprawia, że niemal każda deklaracja podatkowa może zostać zakwalifikowana jako

nierzetelna. Wiele będzie zależało od kryteriów oceny przyjętych przez konkretny urząd skarbowy.

6. Na zakończenie rozważań służących ocenie art. 1-17 ustawy abolicyjnej z punktu widzenia art. 2 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny uważa za celowe przytoczenie jednej z ostatnich swych wypowiedzi, a mianowicie fragmentu cytowanego już orzeczenia pełnego składu z 22 maja 2002 r. W uzasadnieniu Trybunał przypomniał, iż „wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa” (*K. 6/02, jak wyżej*, s. 441). Jednak swoboda w kształtowaniu materialnoprawnej treści prawa podatkowego jest „w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji” (*tamże*). W sprzeczności z tymi zasadami pozostają takie sformułowania ustawy, które – na skutek niejasności i braku precyzji – ustalenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego przepisów w praktyce pozostawiają organom stosującym przepisy prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny zaprezentował w końcu stanowisko, iż „przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (...), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego” (*tamże*).

Pełny skład Trybunału Konstytucyjnego, po rozpatrzeniu przedstawionych wyżej uchybień legislacyjnych w ustawie z 26 września 2002 r. w zakresie, w jakim reguluje ona jednorazowy podatek od nieujawnionego dochodu, stwierdza, że przy tworzeniu tej części ustawy niewątpliwie doszło do przekroczenia dopuszczalnego poziomu niejasności i dwuznaczności. Zachodzi więc niezgodność art. 1-17 ustawy abolicyjnej z art. 2 Konstytucji.

B. Ocena zgodności z art. 32 ust. 1 Konstytucji

7. Art. 32 ust. 1 Konstytucji głosi, iż „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Prezydent RP w uzasadnieniu swego wniosku do Trybunału Konstytucyjnego określił abolicję podatkową jako „premię” dla podatników, którzy zataili swoje dochody w latach 1996-2001 i zdecydują się na ich ujawnienie na zasadach określonych w ustawie. Ogromne zainteresowanie społeczną ustawą, liczne publikacje w prasie i dyskusje w mediach, towarzyszące pracom legislacyjnym, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, pozwalają sądzić, iż ustawa abolicyjna w powszechnym odczuciu narusza zasadę równości, a ściślej – premiuje nieuczciwych podatników. Dzięki ustawie znajdują się oni w korzystniejszej sytuacji, niż ogół podatników, którzy we właściwym czasie płacili podatki. Tak ogólnie sformułowany zarzut trzeba jednak poddać pogłębionej analizie. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, iż w dziedzinie prawa podatkowego zasada równości jest dodatkowo uszczegółowiona poprzez art. 84 Konstytucji, który wprowadza zasadę powszechności opodatkowania. Stąd część argumentów formułowanych przy badaniu zgodności art. 1-17 ustawy abolicyjnej z art. 32 ust. 1 Konstytucji, może być wykorzystana w toku oceny abolicji przez pryzmat kolejnego wzorca kontroli, tj. art. 84 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny wyraża zapatrywanie, iż ocena instytucji abolicji podatkowej z punktu widzenia art. 32 Konstytucji wymaga prowadzenia rozważań na trzech płaszczyznach.

Po pierwsze, chodzi o wykazanie zróżnicowania sytuacji prawnej osób, które płaciły podatki zgodnie z obowiązującym prawem i tych, które – według ustawy – mogłyby skorzystać z abolicji.

Po drugie, chodzi o porównanie sytuacji prawnej osób, które w okresie od 1996 do 2001 r. zataiły dochód i zostały pociągnięte do odpowiedzialności zgodnie z obowiązującymi

przepisami i tych, którym udało się dotychczas uniknąć odpowiedzialności a dzięki ustawie pozostaną bezkarne.

Po trzecie wreszcie, konieczne jest przedstawienie wprowadzonego samą ustawą zróżnicowania sytuacji prawnej potencjalnych jej adresatów, tj. osób, które w latach 1996-2001 r. zataiły dochód i dotąd nie zostały pociągnięte do odpowiedzialności.

Trybunał Konstytucyjny uznaje, że w każdym z trzech wskazanych przypadków konieczna jest próba konstytucyjnego uzasadnienia niewątpliwego zróżnicowania sytuacji obywateli. Poza sporem pozostaje bowiem, iż równość nie ma charakteru bezwzględnego. Według utrwalonego orzecznictwa Trybunału, biorącego swój początek już w orzeczeniu z 9 marca 1988 r. (U. 7/87) konstytucyjna zasada równości wobec prawa „polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych) charakteryzujący się daną cechą istotną (relevantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.” (tak samo, m.in. K. 3/89, OTK w 1989 r., cz. 1, poz. 5; K. 17/95, OTK w 1995 r., s. 177, K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, s. 505; K. 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298). Ocena zgodności z zasadą równości wymaga więc ustalenia, czy możliwe jest wskazanie wspólnej istotnej cechy faktycznej lub prawnej uzasadniającej wyróżnienie określonej grupy podmiotów z ogółu. Przy takim ujęciu równości ocena jej zachowania przenosi się na płaszczyznę kryteriów wyróżnienia poszczególnych grup obywateli, których sytuacja prawna została uregulowana w sposób zróżnicowany. Trybunał podkreślał, że o naruszeniu zasady równości wobec prawa może zadecydować wybór takiego a nie innego kryterium różnicowania; kryterium musi bowiem być dobrane z poszanowaniem innych zasad konstytucyjnych (tak K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, s. 505, K. 30/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 101). W licznych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego można znaleźć wskazówki służące ocenie zgodności z Konstytucją zastosowanego przez ustawodawcę kryterium wyróżnienia określonej grupy podmiotów. Przykładowo, nie jest prawnie doniosłym kryterium zróżnicowania obywateli miejsce ich zamieszkania, które stanowi okoliczność przypadkową (K. 3/89, jak wyżej); kryterium nie może być dobrane dowolnie (K. 3/94, OTK w 1994 r., cz. II, s. 141); jego wybór musi być racjonalnie uzasadniony (K. 10/00, jak wyżej); kryterium powinno być dobrane z poszanowaniem zasady sprawiedliwości (K. 17/95; K. 30/98, jak wyżej).

8. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zróżnicowanie sytuacji prawnej osób, które zapłaciły należny podatek w terminie i tych, które skorzystałyby z abolicji, jest wyraźne. Wynika ono wprost z porównania stawek podatkowych przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i stawki przewidzianej w ocenianej ustawie. Wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych jest uzależniona od wysokości dochodu; podatek ten ma bowiem charakter progresywny. Jego stawka w okresie od 1996 do 2001 r. zmieniała się, jednak najniższa oscylowała zawsze wokół granicy 19-20% dochodu, przy przekroczeniu określonego progu dochodów, który także podlegał zmianom – stawka podatku od nadwyżki wahała się w granicach – 30% i wreszcie – osoby osiągające najwyższy dochód płaciły zawsze około 40% podatku, oczywiście od sum przekraczających próg podatku 30%. Zgodnie z art. 10 ust. 1 ocenianej ustawy: „Stawka jednorazowego podatku wynosi 12% podstawy opodatkowania”. Jest zatem znacznie niższa od najniższej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych. Uprzywilejowanie osób, które skorzystają z abolicji jest ewidentne. Osoby te zapłacą podatek według stawki korzystniejszej niż podatnicy, którzy wykonywali swój obowiązek zgodnie z prawem. W sposób oczywisty zaoszczędzą na podatku, a poza tym – przypada im w udziale zysk wynikający z faktu dysponowania przez kilka lat pieniędzmi, które powinni byli odprowadzić do budżetu jako podatek dochodowy.

W tym miejscu Trybunał Konstytucyjny uważa za konieczne przeciwstawienie się tezie Ministra Finansów, jakoby określenie stawki jednorazowego podatku na 12% nie było wcale

korzystne dla adresatów abolicji, gdyż realna stawka podatku płaconego przez 99% obywateli nie wiele przekracza 6% (według Sejmu – wynosi 9,25%). Jak wyjaśnia Minister Finansów, różnica stawki ustawowej i realnej wynika z uwzględniania kwoty wolnej od podatku, ulg i zwolnień podatkowych. Otóż rozumowanie Ministra Finansów, które prowadzi go do wniosku o braku uprzywilejowania adresatów ustawy abolicyjnej, byłoby słuszne tylko przy założeniu, że osoby te dotąd nie osiągały żadnego dochodu i – w związku z tym – wcześniej wcale nie płaciły podatku dochodowego. To założenie nie jest jednak prawdziwe; z abolicji będą bowiem korzystać podatnicy, którzy część swego dochodu ujawnili i odprowadzili od niego podatek. Jest oczywiste, że każdego roku w związku z ujawnioną i zgłoszoną do opodatkowania częścią dochodów podatnicy ci odliczali kwotę wolną od opodatkowania, koszty uzyskania przychodu a także skorzystali z wszystkich przewidzianych ulg i zwolnień. Z wysokim prawdopodobieństwem należy więc założyć, że w ukryciu przed fiskusem pozostały tylko takie dochody, które podlegałyby opodatkowaniu w pełnej wysokości bez możliwości zastosowania jakichkolwiek odliczeń. W świetle tych spostrzeżeń nie da się obronić tezy Ministra Finansów, że stawka jednorazowego podatku od nieujawnionych dochodów, gdyby je zadeklarowano we właściwym czasie, wyniosłaby 6%.

Ponadto Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że na obciążenie podatników, którzy deklarują określone źródło dochodów i rzeczywisty dochód z niego osiągnący, składa się nie tylko podatek dochodowy od osób fizycznych, ale także inne podatki i ciężary publiczne. Korzystający z abolicji, wobec nieujawnienia dochodów, tych ciężarów na pewno nie ponieśli a ustawa zwalnia ich z tego obowiązku (art. 13 ust. 1 pkt 2 zaskarżonej ustawy). W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny – wbrew wyjaśnieniom Ministra Finansów – ocenia, iż stawka 12% podatku jednorazowego oznacza uprzywilejowanie adresatów ustawy abolicyjnej w zestawieniu z osobami regulującymi zobowiązania podatkowe w terminie.

Trybunał Konstytucyjny odnotowuje, że – paradoksalnie – rozmiar korzyści uzyskanej przez osoby nieujawniające swych dochodów jest tym większy, im większy dochód zatajały. Wyraźne jest to zwłaszcza w odniesieniu do osób, które były zobowiązane płacić podatek w wysokości 40%. Trybunał podkreśla, że sprawa ma także wymiar prawnokarny. Kwalifikacja prawna czynu polegającego na uchylaniu się od opodatkowania i przewidziane sankcje karne rosną wraz z kwotą, o jaką chodzi. Zgodnie z art. 54 § 3 k.k.s., jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu (tj. pięciokrotnej wysokości najniższego miesięcznego wynagrodzenia – art. 53 § 6 k.k.s.) – sprawca podlega grzywnie za wykroczenie skarbowe. Stosownie do art. 54 § 2 k.k.s., przy kwocie małej wartości (tj. do dwustukrotnej wysokości najniższego miesięcznego wynagrodzenia – art. 53 § 14 k.k.s.) – czyn stanowi przestępstwo skarbowe, ale jest zagrożony tylko karą grzywny. Wreszcie – według art. 54 § 1 k.k.s. – gdy wartość narażonego na uszczuplenie podatku przekracza dwustukrotną wysokość najniższego miesięcznego wynagrodzenia – przestępstwo jest zagrożone karą grzywny, karą pozbawienia wolności albo obu tymi karami łącznie. Sankcjonowana karnie naganność czynu zabronionego jest tym poważniejsza, im większa jest suma uszczuplenia dochodów budżetowych. Wykorzystując te spostrzeżenia dla oceny ustawy przez pryzmat zasady równości podatników wobec prawa, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przyjęte w ocenianej ustawie rozwiązania prowadzić mogą do szczególnego uprzywilejowania przestępców skarbowych; im poważniejsze przestępstwo, tym większa premia finansowa dla sprawcy.

Rację ma Prokurator Generalny, gdy pisze, że grupa adresatów ustawy abolicyjnej została wyróżniona ze względu na kryterium prawnie relewantne z punktu widzenia ustawy podatkowej, a mianowicie – nieujawnienie dochodów. Tyle, że ustawodawca wyróżnił już tę grupę osób w u.p.d.f., przewidując sankcje, o których poniżej. Sam Prokurator Generalny dostrzega, że mamy do czynienia „ze szczególną sytuacją, gdy adresatami norm prawnych, zawierających korzystniejsze rozwiązania, są osoby, których zachowanie należy ocenić negatywnie” (s. 7). Trybunał Konstytucyjny podziela to zapatrywanie i dlatego stwierdza, że w świetle przepisów

Konstytucji nie można uzasadnić uprzywilejowania opieszłych podatników. Przedstawione wyżej, niezaprzeczalne narastanie przywilejów wraz z nagannością czynu, zaprzecza podstawowemu poczuciu sprawiedliwości. Działanie mechanizmu jednorazowego podatku jest odwrotnie proporcjonalne do reguł, jakie można by – ewentualnie – wprowadzić z zasad konstytucyjnych, gdyby w zgodzie z nimi konstruować abolicję podatkową.

Trybunał Konstytucyjny ocenia, że nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji osób płacących podatki i tych, które skorzystałyby z abolicji, wystarczy, by uzasadnić zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji. Konieczne jest jednak zwrócenie uwagi na inne, zróżnicowanie sytuacji podmiotów, które byłoby następstwem wejścia w życie ustawy.

9. Gdy chodzi o drugą płaszczyznę porównania, Trybunał Konstytucyjny zauważa, że osoby korzystające z abolicji znalazły się w sytuacji szczególnie uprzywilejowanej w zestawieniu z tymi, które w latach 1996-2001 zataiły dochody i poniosły z tego tytułu odpowiedzialność, zarówno przewidzianą w u.p.d.f., jak i w kodeksie karnym skarbowym. Uzasadnienie powyższej tezy wymaga skrótowego przedstawienia sankcji zatajania dochodów, przewidzianych w regulacji powszechnie obowiązującej.

Zgodnie z art. 30 ust. 1 u.p.d.f., dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium RP ze źródeł przychodów wskazanych w tym przepisie nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu. Według tegoż przepisu – pkt 7 – ryczałt ustala się „od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach – w wysokości 75% dochodu”. Przepis reguluje opodatkowanie dochodów, o których stanowi art. 20 ust. 3 u.p.d.f. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.f. chodzi o tę samą kategorię dochodów, do których odnosi się jednorazowy podatek z art. 1-17 ustawy abolicyjnej. Zestawienie treści art. 30 ust. 1 pkt 7 z treścią innych punktów zawartych w tym samym ustępie, a także wykładnia językowa przepisu, pozwalają ustalić, że podatek jest obliczany od dochodu, a zatem od przychodu pomniejszonego o koszty jego uzyskania. Celem wprowadzenia art. 30 ust. 7 u.p.d.f. jest „objęcie choćby częściowym opodatkowaniem ludzi osiągających nielegalne dochody, w szczególności prowadzących działalność gospodarczą w szarej strefie (...)” (wyrok NSA z 4 września 1997 r., I SA/Wr 948/96). Organy podatkowe wszczynają postępowanie mające na celu ustalenie dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł, gdy – na podstawie dostępnych im informacji – oceniają, że wydatki, które poniósł podatnik, nie znajdują pokrycia w jego opodatkowanych dochodach czy dochodach wolnych od podatku. Postępowanie kończy się wydaniem decyzji ustalającej wymiar podatku. Decyzja oznacza powstanie zobowiązania podatkowego i z chwilą jej doręczenia podatnikowi staje się ono wymagalne. Zwłoka w jego zapłacie, liczona od chwili doręczenia decyzji, powoduje naliczanie odsetek, zgodnie z art. 53 i nast. ordynacji podatkowej. Konsekwencje prawnokarne nieujawnienia dochodu do opodatkowania reguluje art. 54 k.k.s., którego postanowienia wyżej zostały już przedstawione. Istotne znaczenie ma fakt, iż podatnicy mają obowiązek sami, bez wezwania, zgłaszać dochody podlegające opodatkowaniu, dokonywać samoobliczenia i wpłacać należne sumy do budżetu. Zaniechanie tych czynności jest czynem zabronionym (inaczej ocenia się samo spóźnienie ze złożeniem zeznania podatkowego i zapłaty).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, przedstawione regulacje pozwalają stwierdzić, że podatnik uzyskujący dochody z nieujawnionych źródeł przychodów traktowany jest bardzo restryktywnie. Świadczy o tym zarówno wysokość opodatkowania – 75%, jak i sankcje karne. Trybunał jeszcze raz podkreśla, że powołane przepisy dotyczą tej samej grupy osób, które – według art. 1-17 ustawy abolicyjnej – mogłyby skorzystać z abolicji. Na tym etapie rozważań, Trybunał dokonuje porównania sytuacji tylko tych osób, które w latach 1996-2001 uzyskały dochody z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Część spośród podatników ukrywających dochody w latach 1996-2001, została pociągnięta do

odpowiedzialności i poniosła wszelkie konsekwencje swego czynu. Różnica w ich traktowaniu i traktowaniu osób, które skorzystają z abolicji jest oczywista. Ustawa abolicyjna zwalnia bowiem nie tylko z odpowiedzialności karnej za przestępstwo i wykroczenie z art. 54 k.k.s. oraz z wszystkich opłat i należności publicznoprawnych związanych z nieujawnionym źródłem dochodów, ale także – jak to już wyżej wyjaśniono – ogranicza obowiązek podatkowy do 12%. W zestawieniu z 75% opodatkowaniem dochodów z nieujawnionych źródeł jest to wyjątkowo niska stawka.

Stwierdzając to niewątpliwe uprzywilejowanie części nieuczciwych podatników, Trybunał Konstytucyjny podjął próbę uzasadnienia nierównego traktowania tej grupy. Poszukiwania kryterium wyróżnienia adresatów ustawy spośród wszystkich ukrywających dochody prowadzą do następującego wniosku: jedynym kryterium wyróżniającym grupę podatników, która mogłaby skorzystać z abolicji jest to, że osobom tym udało się dotąd unikać odpowiedzialności, a zatem, skuteczniej niż pozostali ukrywały swe dochody albo w inny sposób oddalały wszczęcie wobec nich postępowania. Trybunał uznaje za niecelowe dokonywanie oceny tego kryterium z punktu widzenia wartości konstytucyjnych; ocena wydaje się zbyt jednoznaczna.

Wypada dodać, że wśród osób, których czyn zabroniony już został wykryty, ustawodawca wprowadza oparte na niejasnych kryteriach rozgraniczenie: jedni poniosą surową odpowiedzialność na zasadach ogólnych, drudzy będą mogli skorzystać z abolicji. Temu zagadnieniu Trybunał poświęcił uwagę w kolejnym punkcie uzasadnienia.

10. W ostatniej kolejności Trybunał Konstytucyjny powrócił do sygnalizowanego już (pkt IV, 3) problemu zróżnicowania sytuacji podmiotów, do których – z założenia – adresowana jest ustawa abolicyjna. Analiza musi być prowadzona odrębnie dla każdej grupy podmiotów wskazanych w art. 2 ust. 3, art. 7 ust. 2 i art. 12 ustawy.

Po pierwsze, zgodnie z art. 2 ust. 3 „przepisów ustawy nie stosuje się, jeżeli (...) toczy się postępowanie karne przed prokuratorem, niefinansowym organem dochodzenia lub sądem”, *a contrario* – stosuje się, gdy postępowanie toczy się przed organem finansowym. Trybunał przyjmuje, iż w przepisie tym chodzi o niestosowanie ustawy abolicyjnej wobec osób, których postępowanie to dotyczy. Wcześniej sygnalizowana była wątpliwość co do momentu, w którym powinna być dokonana ocena, decydująca o stosowaniu ustawy (chwila wejścia w życie ustawy czy złożenia deklaracji). Równie ważne wydaje się jednak samo kryterium zróżnicowania: jest nim rodzaj organu prowadzącego sprawę. Trzeba rozpocząć od wskazania, iż zgodnie z art. 53 § 37 k.k.s., finansowymi organami dochodzenia są: urząd skarbowy, inspektor kontroli skarbowej, urząd celny i funkcjonariusz inspekcji celnej. Natomiast niefinansowe organy dochodzenia, zgodnie z art. 53 § 38 k.k.s., to: Straż Graniczna, Policja, Urząd Ochrony Państwa i Żandarmeria Wojskowa. Art. 133 § 1 k.k.s. określa właściwość rzeczową finansowych organów dochodzenia w ten sposób, iż – co do zasady – dochodzenia w sprawie niezapłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być prowadzone przez urzędy skarbowe i inspektorów kontroli skarbowej (pkt 2). Jednak kolejny przepis, art. 134 k.k.s., regulujący właściwość organów niefinansowych, wskazuje wprost, iż organy te mogą wszczynać postępowania w sprawach należących do właściwości organów finansowych. W takim przypadku są zobowiązane niezwłocznie zawiadomić właściwy organ finansowy i przekazać mu sprawę do dalszego prowadzenia. Kolejny przepis reguluje spory o właściwość, wskazując iż w sytuacji, gdy sprawa należy do właściwości organu finansowego i niefinansowego, prowadzi ją finansowy organ dochodzenia (art. 135 § 3 k.k.s.). Trzeba też powiedzieć, że w kodeksie karnym skarbowym przewiduje się przejęcie postępowania prowadzonego przez organ finansowy przez prokuraturę; po trzech miesiącach dochodzenia „finansowego” akta sprawy powinny być przekazane prokuraturze, co jednak nie oznacza, że w każdym przypadku prokuratura przejmie postępowanie rozpoczynając śledztwo (art. 153 k.k.s., który odsyła do art. 310 § 3 k.p.k.).

Odrębna regulacja dotyczy właściwości organów w przypadku popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego przez żołnierza, w rozumieniu art. 53 § 36 k.k.s., czyli osobę pełniącą czynną służbę wojskową (żołnierze zawodowi, tzn. oficerowie, chorążowie i podoficerowie oraz kandydaci na żołnierzy zawodowych, podchorążowie i elewi szkół wojskowych, a także osoby odbywające zasadniczą służbę wojskową). W takim przypadku organem wyłącznie właściwym do prowadzenia dochodzenia jest żandarmeria wojskowa (art. 135 § pkt 4 k.k.s.), czyli organ niefinansowy, która – po wszczęciu postępowania ma obowiązek niezwłocznego zawiadomienia o tym fakcie prokuratury wojskowej (art. 135 § 3 k.k.s.). Tylko prokurator wojskowy jest władny wystąpić z aktem oskarżenia przeciwko żołnierzowi, nawet, gdy chodzi tylko o wykroczenie skarbowe.

Przywołanie przepisów regulujących właściwość organów dochodzenia w sprawach podatkowych było niezbędne dla wykazania, że okoliczność, jaki organ w danym momencie prowadzi postępowanie w sprawie niezapłacenia podatku dochodowego od osób fizycznych jest kwestią przypadku. Co do zasady, sprawę – do chwili wystąpienia do sądu z aktem oskarżenia – prowadzi organ finansowy. Jednak, ze względu na okoliczności konkretnego przypadku, zwłaszcza sposób wykrycia przestępstwa, a także czas trwania postępowania, sprawa może trafić do organu niefinansowego; przypomnijmy, że w stosunku do żołnierzy sprawę prowadzi zawsze żandarmeria wojskowa, czyli organ niefinansowy. Tymczasem, w myśl art. 2 ust. 3 ustawy abolicyjnej, okoliczność, kto prowadzi dochodzenie w sprawie rozstrzyga o tym, czy podatnik może skorzystać z abolicji, czy też „ustawy się nie stosuje”. Unormowanie, które tak zasadniczą kwestię, jak podmiotowy zakres stosowania ustawy podatkowej pozostawia przypadkowi, narusza zasadę równości podatników. Kryterium różnicowania osób, wobec których prowadzi się już postępowanie w sprawie przestępstwa skarbowego jest całkowicie nieracjonalne i – jak powiedziano wyżej – przypadkowe. Rzecz jasna, można sobie wyobrazić regulację, która – różnicując położenie tych osób – odpowiadałaby jednak wymaganiom ustalonym w orzecznictwie konstytucyjnym. Przykładowo: uzasadnione byłoby różnicowanie według kryterium etapu postępowania w chwili wejścia w życie ustawy; osoby, wobec których w tym momencie wniesiono już akt oskarżenia (obojętne, jaki organ to uczynił), nie mogłyby skorzystać z abolicji. Natomiast kryterium różnicowania zastosowane w ustawie abolicyjnej, rodzaj organu prowadzącego sprawę, nie odpowiada na pewno cechom racjonalności i sprawiedliwości. Dodatkowo, można sądzić, że w sposób niezamierzony, całkowicie wyłącza spod działania ustawy żołnierzy. Trudno wskazać jakiegokolwiek przyczyny, dla których ustawodawca nie objął tej grupy podatników dobrodziejstwem abolicji. Brak racjonalnego uzasadnienia różnicowania potencjalnych adresatów ustawy abolicyjnej, które to różnicowanie jest następstwem zastosowania w art. 2 ust. 3 ustawy kryterium organu prowadzącego dochodzenie, akcentował w swej opinii M. Płachta (ekspertyza, s. 14 i s. 20 pkt 6). Ekspert zwrócił uwagę na dalej idące konsekwencje tej regulacji, a mianowicie niebezpieczeństwo, iż podatnicy będą dokonywać samodenuncjacji i dostarczać dowodów przeciwko sobie w nadziei skorzystania z abolicji, gdy tymczasem, np. ze względu na wcześniejsze przekazanie sprawy przez organ finansowy do prokuratury, ustawa abolicyjna ich nie obejmie. Ekspert podkreśla, że w ten sposób dojdzie do naruszenia jednej z fundamentalnych zasad prawa karnego *nemo se ipsum accusare tenetur*, wyrażonej wprost w art. 14 ust. 3 (g) Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych. Jako strona tego aktu, Polska jest zobowiązana do jego przestrzegania (ekspertyza, s. 15 i s.19).

Po drugie, chodzi o osoby prowadzące zarejestrowaną działalność gospodarczą. Nie są one całkowicie wyłączone spod działania ustawy, a tylko „nie podlegają opodatkowaniu” podatkiem jednorazowym w zakresie dochodów uzyskanych z tej działalności. Zakładając, iż to nie do końca jasne określenie oznacza niemożliwość skorzystania z abolicji i dalsze podleganie zasadom ogólnym, musimy przede wszystkim postawić pytanie o celowość wyłączenia spod abolicji. To prawda, że Trybunał nie ocenia celowości poszczególnych rozwiązań prawnych,

lecz ich zgodność z Konstytucją. W tym konkretnym przypadku zachodzi jednak wyraźna rozbieżność między celem ustawy abolicyjnej, deklarowanym powszechnie i ujawnionym w jej rządowym uzasadnieniu, a treścią przepisu. Wiadomo, że jednym z oczekiwań związanych z abolicją jest włączenie do obrotu prawnego, ze wszystkimi tego skutkami, tzw. szarej strefy, a zatem – nie tylko nieujawnionej dotąd działalności gospodarczej, ale także – działalności prowadzonej na znacznie szerszą skalę, niż to wynika z dotychczasowych deklaracji przedsiębiorcy. Przy takim założeniu całkowicie niezrozumiałe wydaje się ograniczenie stosowania ustawy do przypadków, gdy działalność w ogóle nie była zarejestrowana. Co więcej, z punktu widzenia zasad sprawiedliwości na abolicję bardziej zasługują ci przedsiębiorcy, którzy jawnie prowadzili działalność gospodarczą ponosząc, przynajmniej w jakimś zakresie, związane z nią ciężary publiczne (chodzi przecież nie tylko o podatki), aniżeli ci, którzy w ogóle zaniechali obowiązku zgłoszenia swej działalności. Tymczasem, ustawa abolicyjna nagradza podatników, którzy w ogóle nie zarejestrowali prowadzonej działalności gospodarczej. W konsekwencji, Trybunał Konstytucyjny ocenia, że wprowadzone w art. 7 ust. 2 ustawy zróżnicowanie podmiotów, które potencjalnie mogłyby skorzystać z abolicji, także pozostaje w sprzeczności z art. 32 Konstytucji.

Po trzecie, ostatnią płaszczyznę zróżnicowania przewiduje art. 12 ustawy abolicyjnej, wyłączając osoby, które w jakimkolwiek okresie od 1990 r. do 2002 r. były funkcjonariuszami publicznymi w rozumieniu art. 115 § 13 k.k. Osoby te „nie mogą zgłosić do jednorazowego opodatkowania dochodu z nieujawnionych źródeł” i – tym samym – skorzystać z abolicji. Przywołany w art. 12 ustawy abolicyjnej przepis kodeksu karnego (art. 115 § 13) wylicza osiem kategorii funkcjonariuszy publicznych, w tym: Prezydenta RP, posłów, senatorów i radnych, sędziów, ławników, prokuratorów, notariuszy, komorników, zawodowych kuratorów sądowych, osoby orzekające w sprawach o wykroczenia, osoby będące pracownikami administracji rządowej, innego organu państwowego lub samorządu terytorialnego, osoby będące pracownikami organu kontroli państwowej lub samorządu terytorialnego, osoby zajmujące kierownicze stanowiska w innych państwowych instytucjach, funkcjonariusze bezpieczeństwa publicznego, służby więziennej, osoby pełniące czynną służbę wojskową. Trybunał Konstytucyjny jeszcze raz stwierdza, że ustawodawca posiada pewną swobodę kształtowania zakresu podmiotowego ustawy. Nasuwa się jednak pytanie o kryterium wyróżnienia tej właśnie grupy podmiotów, wskazanej w art. 115 § 3 k.k. Należy sądzić, że zamiarem ustawodawcy było wyłączenie z kręgu adresatów ustawy abolicyjnej tych osób pełniących funkcje publiczne, które z mocy innych przepisów są zobowiązane do powstrzymania się od określonego rodzaju działalności a ponadto mają obowiązek ujawnienia swego majątku i corocznego składania właściwym organom deklaracji o jego stanie. Trybunał Konstytucyjny w swym orzecznictwie miał okazję zająć stanowisko w kwestii ograniczeń nakładanych na osoby pełniące funkcje publiczne. Konsekwentnie przyjmował, że ograniczenia te nie mają charakteru dyskryminacji i pozostają w zgodzie z art. 32 Konstytucji (K. 30/98, jak wyżej). Wyłączenie przewidziane w art. 12 ustawy abolicyjnej nie może być zatem z góry ocenione jako nieracjonalne, czy niesprawiedliwe. Trybunał Konstytucyjny stwierdza jednak, że metoda określenia kręgu podmiotów wyłączonych całkowicie wypaczyła ideę, która – jak należy sądzić – leżała u podstaw przepisu. Przepis miałby pełne uzasadnienie, gdyby obejmował krąg podmiotów pełniących funkcje publiczne, będących adresatami różnego rodzaju przepisów antykorupcyjnych. Te same względy, które decydują o konstytucyjności istniejących już ograniczeń i wymagań stawianych tym osobom, usprawiedliwiłyby odmowę skorzystania z abolicji. W ocenie Trybunału, błąd ustawodawcy polegał na utożsamieniu pojęcia osoby pełniącej funkcję publiczną w rozumieniu przepisów antykorupcyjnych z funkcjonariuszem publicznym w rozumieniu kodeksu karnego. To ostatnie pojęcie jest znacznie szersze i – co wydaje się istotne – niedookreślone. Gdy chodzi o zakres wyłączenia, to wskaźmy, że z dobrodziejstwa abolicji zostają wyłączeni żołnierze (po raz drugi), wszystkie osoby zajmujące

stanowiska kierownicze w instytucjach państwowych, a także – co do zasady – wszyscy pracownicy administracji publicznej. Zwłaszcza ta ostatnia grupa jest bardzo liczna i zróżnicowana pod względem zawodowym, a także zajmowanej pozycji społecznej. Trybunał Konstytucyjny nie dostrzega uzasadnienia dla potraktowania na gruncie prawa podatkowego wszystkich osób wskazanych w art. 115 § 3 k.k. jako jednej grupy i łącznego pozbawienia ich przywileju płynącego z abolicji. Z punktu widzenia celu ustawy abolicyjnej rozwiązanie to nie jest uzasadnione. Gdy zaś chodzi o brak precyzji wyłączenia płynącego z art. 12 ustawy, wystarczy wskazać, że art. 115 § 13 k.k., w odniesieniu do kilku kategorii podmiotów uzależnia przynależność do kręgu funkcjonariuszy publicznych od charakteru wykonywanych przez nie prac; jeśli „osoba pełni wyłącznie czynności usługowe” – nie jest funkcjonariuszem publicznym. O ile można uznać za dopuszczalne, by niezawisły sąd w procesie karnym oceniał charakter czynności wykonywanych przez oskarżonego zatrudnionego w administracji, o tyle jest niedopuszczalne, by oceny takiej dokonywał organ podatkowy decydując w ten sposób o tym, czy dana osoba pracująca w administracji jest funkcjonariuszem publicznym i – w konsekwencji – czy może skorzystać z abolicji, czy też nie. Powyższe spostrzeżenia uzasadniają zajęcie przez Trybunał Konstytucyjny stanowiska, iż wyłączenie z art. 12 ustawy abolicyjnej, w takim zakresie, jaki wynika z art. 115 § 3 k.k., także nie odpowiada kryteriom konstytucyjnym i w stosunku do niektórych osób może mieć charakter dyskryminujący. W każdym razie art. 12 ustawy abolicyjnej stosowanie wyłączenia w wielu przypadkach uzależnia od oceny dokonywanej przez organ stosujący ustawę.

Podsumowując rozważania dotyczące zakresu podmiotowego ustawy, Trybunał Konstytucyjny uważa za konieczne skonfrontowanie regulacji ustawowej w tym zakresie z argumentami uzasadniającymi wprowadzenie podatku abolicyjnego, które podano w uzasadnieniu ustawy i które zostały mocno zaakcentowane w skierowanym do Trybunału piśmie Ministra Finansów. W wypowiedziach tych podkreśla się cele fiskalne ustawy, a także zwalczanie szarej strefy i korupcji. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że jeśli rzeczywiście ustawodawca wprowadzając podatek jednorazowy miał na względzie stan finansów państwa i poszukiwanie źródła dodatkowych dochodów budżetu, wyłączenie działalności gospodarczej spod działania ustawy wydaje się nieuzasadnione; jest raczej zaprzeczeniem celu fiskalnego ustawy abolicyjnej; nie wydaje się bowiem, by działalność gospodarcza na dużą skalę mogła być prowadzona bez jakiegokolwiek rejestracji. Wyłączenie stosowania ustawy abolicyjnej w stosunku do przedsiębiorców w zakresie, w jakim prowadzą działalność zarejestrowaną, nie służy też dobrze legalizowaniu tzw. szarej strefy. Skreślenie art. 7 ust. 2 ustawy abolicyjnej na pewno rozszerzyłoby jej oddziaływanie na sferę nieujawnionego obrotu gospodarczego. Z kolei, gdy chodzi o deklarowaną przez Ministra Finansów walkę z korupcją, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, iż instytucja abolicji podatkowej celu tego na pewno nie realizuje, już choćby ze względu na wyłączenie podmiotowe zawarte w art. 12 ustawy. W konsekwencji, Trybunał Konstytucyjny dostrzega rozbieżność między deklarowanymi celami, jakie założył sobie ustawodawca, a kształtem regulacji prawnej. Zestawiając treść ustawy z jej uzasadnieniem można wręcz mówić o pewnym przekłamaniu uzasadnienia ustawy.

11. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wprowadzone w art. 1-17 ustawy abolicyjnej zróżnicowanie sytuacji podatników, poddane analizie w punktach 8-10 uzasadnienia, jest niewątpliwe. Wyżej Trybunał trzykrotnie skonstatował też brak prawnie relewantnych podstaw do wprowadzonych ustawą – z jednej strony – uprzywilejowania, z drugiej strony – dyskryminacji pewnych grup podatników. Podejmując ostatnią próbę konstytucyjnego umocowania rozwiązań przyjętych w ocenianej ustawie, Trybunał Konstytucyjny odwołał się do własnego stanowiska, głoszącego swobodę władzy ustawodawczej w kształtowaniu dochodów państwa. Zapewnienie równowagi budżetowej państwa Trybunał wielokrotnie uznawał za wartość konstytucyjną (np.: K. 6/02, jak wyżej s. 446). Z tego poglądu wynika doniosła

konsekwencja polegająca na przyznaniu władzy ustawodawczej pełnej swobody wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, tak, by zapewnić państwu niezbędne dochody (*tamże*). Trybunał Konstytucyjny z naciskiem podkreśla jednak, że formułowaniu tych poglądów towarzyszyło zawsze zastrzeżenie: przepisów dotyczących obowiązków finansowych jednostki wobec państwa nie można traktować jako funkcjonujących „bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów” (*tamże*, s. 440).

C. Ocena zgodności z art. 84 Konstytucji

12. Art. 84 Konstytucji głosi, że „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Przepis ten jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. O ile jednak prawa i wolności konstytucyjne uregulowane są w samej Konstytucji w sposób kazuistyczny, o tyle art. 84 Konstytucji wśród ciężarów i świadczeń publicznych egzemplifikuje tylko podatki. Przepis ten wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania i – przynajmniej w pewnym zakresie – jest wyrazem zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Art. 84 Konstytucji niewątpliwie stanowi także jedną z podstaw władztwa podatkowego państwa, dając władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych. Jednocześnie potwierdza zasadę, iż nakładanie ciężarów publicznych przez państwo zobowiązuje do posłuszeństwa w tym zakresie.

Z art. 84 Konstytucji wynika, że – po pierwsze – pojęcie ciężarów publicznych nie ogranicza się tylko do podatków (co ma znaczenie dla dalszych rozważań, dotyczących oceny deklaracji majątkowych).

Po drugie, art. 84 wskazuje, iż podatki są zaliczane do ciężarów o konstytucyjnej genezie (płacenie podatków jako powszechny obowiązek wobec państwa, np. wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01, OTK ZU nr 3/2002, poz. 26, s. 351).

Po trzecie, art. 84 Konstytucji wyraża zasadę „długu konstytucyjnego”, tak, jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt „wierzycielski” wobec jednostek poddanych władztwu państwowemu. Są to dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec państwa. Wynika stąd, że przepisy Konstytucji odnoszące się w ogólności do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalność czy równość traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych.

Po czwarte, ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw. Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych.

Po piąte, nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem „traktowania przez władzę publiczną” adresatów tych obciążeń. Stanowienie i realizacja ciężarów publicznych podlega więc ocenie z punktu widzenia art. 31 i 32 Konstytucji.

13. W świetle wyżej sformułowanych tez dotyczących art. 84 Konstytucji w pełni uzasadnione jest sygnalizowane wcześniej założenie Trybunału Konstytucyjnego, iż ocena art. 1-17 ustawy abolicyjnej z punktu widzenia tego wzorca kontroli konstytucyjnej musi nawiązywać do argumentów formułowanych przy badaniu ich zgodności z art. 32 Konstytucji. Ze względu na cel niniejszych rozważań najistotniejsze wydaje się podkreślenie tego aspektu art. 84 Konstytucji, który odnosi się do równości i powszechności obciążeń podatkowych. Zarzut stawiany

art. 1-17 ustawy opiera się wszak na słusznym spostrzeżeniu, że osoby objęte abolicją podatkową nie zapłacą podatku w wymiarze przewidzianym dla wszystkich. Podatek od dochodów osobistych ma z założenia charakter powszechny; podlegają mu wszyscy osiągający dochody. Oczywiście nie jest to podatek jednakowy dla wszystkich, lecz zróżnicowany według skali dochodów, a także innych, skomplikowanych kryteriów, mieszczących się jednak w ramach systemu stworzonego przez ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych. Niezależnie bowiem od stopnia skomplikowania wewnętrznej struktury i licznych nowelizacji tejże ustawy, tworzy ona system charakteryzujący się istnieniem wewnętrznych „reguł gry” i powtarzalnością swego oddziaływania na podatnika. Zaskarżona ustawa, wbrew temu systemowi, stwarza grupie osób uchylających się od zapłaty tego podatku i naruszających w ten sposób swe obowiązki wobec państwa, co – według zasad ogólnych – jest sankcjonowane 75% podatkiem, sytuację wyjątkową. Dzięki jednorazowemu opodatkowaniu zostaną one zwolnione z powszechnego obowiązku i potraktowane lepiej niż pozostali podatnicy.

Z perspektywy art. 84 Konstytucji należałoby odpowiedzieć na pytanie, czy ta swego rodzaju ulga podatkowa, jaką jest w istocie podatek jednorazowy, znajduje konstytucyjne usprawiedliwienie. W uzasadnieniu orzeczenia z 29 maja 1996 r. Trybunał wyraził pogląd, iż niezależnie od kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z ulgi (w konkretnej sprawie chodziło o tzw. ulgę mieszkaniową), standardem prawa podatkowego jest wynikający z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ciężący na wszystkich podmiotach obowiązek uiszczenia podatku (K. 22/95, OTK ZU nr 3/1996, poz. 21). Dopuszczalność ewentualnych odstępstw od zasady powszechności opodatkowania powinna być zawsze rozważana w kategoriach art. 2 Konstytucji tzn. przy uwzględnieniu standardów demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Trybunał nie wykluczył generalnie możliwości wprowadzenia ustawowych wyjątków, wskazując, że mogą one służyć realizowaniu polityki gospodarczej państwa, zwłaszcza pobudzeniu koniunktury przez zachęcanie obywateli do inwestowania w określone dziedziny. Wyłączenia te zawsze jednak muszą realizować zasadę sprawiedliwości podatkowej, na którą Trybunał powoływał się w wielu orzeczeniach (np.: K. 22/95, jak wyżej; K. 21/96, jak wyżej; K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156).

Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie nie dostrzega argumentów, które przemawiałyby za odstąpieniem od stanowiska, zgodnie z którym standardem państwa prawnego jest powszechny obowiązek płacenia podatków. Nie widzi też argumentów uzasadniających uczynienie odstępstwa od tej zasady w przypadku osób, które osiągały nieujawnione dochody. Rozważania dotyczące zgodności art. 1-17 ustawy abolicyjnej z art. 32 Konstytucji wykazały ponad wszelką wątpliwość, że lepsze traktowanie adresatów abolicji nie znajduje usprawiedliwienia w wartościach konstytucyjnych, w szczególności – w zasadzie sprawiedliwości społecznej. Przeciwnie, ustawa abolicyjna jest tak skonstruowana, że przywileje rosną wraz z nagannością czynu podatnika. Wybór grupy osób uprzywilejowanych w stosunku do ogółu nie jest oparty na kryteriach konstrukcyjnie związanych z podatkiem, którego abolicja ma dotyczyć. Trybunał Konstytucyjny ocenia, iż możliwość skorzystania z abolicji jest w istocie – w pewnej mierze – efektem przypadku.

Kończąc rozważania dotyczące zgodności abolicji podatkowej z art. 84 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny wyraża zapatrywanie, że instytucja ta, generalnie dopuszczalna w ramach demokratycznego porządku, w kształcie nadanym jej przez ocenianą ustawę narusza zasady polskiego ładu konstytucyjnego, w tym także powszechny charakter obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych. Nawet gdyby traktować jednorazowy podatek przewidziany w ustawie abolicyjnej jako szczególnego rodzaju ulgę dla podatników ukrywających swe dochody, to – po pierwsze – brak jest konstytucyjnie uzasadnionych przyczyn jej wprowadzenia, a – po drugie – nawet wśród adresatów owej ulgi ustawodawca nie zachował równości

podmiotów, pozostawiając przyznanie przywileju przypadkowi i arbitralnej decyzji organu podatkowego.

14. Podsumowując rozważania dotyczące pierwszej z instytucji wprowadzonych ustawą z 26 września 2002 r., Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że – zgodnie z założeniem przyjętym na wstępie – oceniał mechanizm funkcjonowania „abolicji podatkowej” w kształcie nadanym jej w art. 1-17 kwestionowanej ustawy. Nie analizował natomiast zgodności poszczególnych przepisów z powołanymi wzorcami kontroli konstytucyjnej. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, argumenty przedstawione wyżej uzasadniają w sposób dostateczny stanowisko, iż oceniana regulacja prawna, jako całość, narusza zarówno wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę demokratycznego państwa prawnego, jak statuowaną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadę równości wobec prawa, jak i wyprowadzaną z art. 84 Konstytucji zasadę powszechności i równości w ponoszeniu ciężarów publicznych, w tym obowiązku podatkowego. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego waga wskazanych wyżej uchybień legislacyjnych jest tak poważna, a nierówność w traktowaniu obywateli, będąca koniecznym następstwem ewentualnego wejścia w życie ustawy, jest tak wyraźna, że zwalnia to od wykazywania kolejnych wad regulacji zawartej w art. 1-17 ustawy abolicyjnej.

W szczególności, Trybunał zrezygnował z dociekania sensu niejasnych przepisów o jednorazowym podatku od dochodu, z którego podatnik nabył rzeczy lub prawa majątkowe, których nie jest właścicielem ani posiadaczem (art. 7 ust. 1 pkt 2) i o zwolnieniu od tego podatku osób, które są właścicielami majątku w celu ukrycia wysokości dochodów innej osoby (art. 11 ust. 1). Trybunał uznał, iż na zgodność z Konstytucją ocenianej instytucji prawnej nie ma już wpływu okoliczność, czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 i art. 11 ustawy, w zgodzie z zasadami logiki da się ustalić treść obowiązujących norm prawnych. Poza zakresem pogłębionej analizy Trybunał Konstytucyjny pozostawił też przepisy proceduralne, zwłaszcza dotyczące kontroli rzetelności deklaracji podatkowych. Zważywszy na podkreślane w uzasadnieniu trudności z ustaleniem zakresu podmiotowego, przedmiotu i podstawy opodatkowania, rozwiązania prawne zawarte w art. 14-16 ustawy abolicyjnej budzą daleko idące wątpliwości. Ustawa ta przyznaje organom podatkowym pełną władzę decydowania o losach podatnika składającego deklarację. Począwszy od decyzji o jego przynależności do kręgu podmiotów uprzywilejowanych (przykładowo: ocena, czy podatnik będący w 1991 r. pracownikiem administracji gminnej wykonywał czynności inne niż tylko usługowe), poprzez wybór sposobu ustalania podstawy opodatkowania (majątek czy także wydatki „bezśladowe”; liczone łącznie za wszystkie lata, czy osobno; ustalenie, czy podatnik jest „właścicielem rzeczy w celu jej ukrycia” itp.), aż do oceny, kiedy „zostały ujawnione okoliczności wskazujące na nierzetelność deklaracji”. Przepisy te są tak ukształtowane i tak niejasne, iż – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – złożenie deklaracji podatkowej w praktyce mogłoby się okazać pułapką, zwłaszcza dla tej grupy adresatów ustawy, którzy osiągając stosunkowo małe dochody i nie korzystając z fachowej pomocy doradców podatkowych chcieliby zalegalizować swą działalność gospodarczą, czy inne, nieujawnione dotąd źródło dochodu (np. wynajmowanie mieszkania). Tego rodzaju ujemne następstwa niejednoznacznej regulacji wypunktował w swej opinii M. Płachta, podkreślając zwłaszcza niebezpieczeństwo samodenuncjacji osób, wobec których organ podatkowy nie zastosuje ustawy (ekspertyza, s. 14-19). Należy też podzielić tezę powołanego Eksperta (ekspertyza s.13-14), iż brak precyzji w formułowaniu przepisów proceduralnych ustawy doprowadził do tego, że skutek „niepodlegania karze”, a więc zasadniczy skutek ustawy abolicyjnej, został związany z samym tylko faktem złożenia deklaracji podatkowej, w oderwaniu od zapłaty jednorazowego podatku (art. 13 ust. 1 pkt 1 i art. 14 ust. 2). Sygnalizując istnienie wad regulacji zawartej w art. 14-16 ustawy abolicyjnej Trybunał Konstytucyjny podkreśla jednak, że ocena każdego z tych przepisów, z punktu widzenia poszczególnych wzorców kontroli konstytucyjnej, nie była potrzebna do tego, by stwierdzić niezgodność z Konstytucją całego mechanizmu abolicji

podatkowej skonstruowanego w kwestionowanej ustawie. Z tego punktu widzenia całkowicie bez znaczenia jest treść art. 17 ustawy abolicyjnej, który – wyłączając stosowanie do jednorazowego podatku kilku instytucji regulowanych w Ordynacji podatkowej – ma charakter czysto techniczny.

Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie, mimo iż podtrzymuje tezę o konstytucyjnej wartości równowagi budżetowej i swobodzie władzy ustawodawczej w kształtowaniu prawa podatkowego, jest zmuszony stwierdzić niezgodność art. 1-17 ustawy abolicyjnej z Konstytucją. Nawet zła sytuacja budżetu państwa nie może usprawiedliwić łamania podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego, zasad sprawiedliwości i równości wobec prawa (art. 2 i art. 32 Konstytucji), nie wspominając już o zasadzie przyzwoitej legislacji. Zaakceptowanie tego rodzaju naruszeń byłoby tym bardziej nieuzasadnione, że korzyści budżetu spodziewane dzięki wprowadzeniu ustawy abolicyjnej, nawet według optymistycznych rachunków stanowią znikomy procent budżetu. Trybunał Konstytucyjny w pełni podziela też ocenę zawartą w ekspertyzie M. Płachty, iż – wbrew uzasadnieniu rządowemu ustawy – obecny stan prawa podatkowego w Polsce nie uzasadnia tezy, jakoby po okresie transformacji nastąpiła stabilizacja systemu podatkowego, co miałyby uzasadniać stosowanie nadzwyczajnych środków prawnych umożliwiających „nowe otwarcie” (ekspertyza, s. 12). Przeciwnie, prawo podatkowe podlega ciągłym zmianom; wystarczy wspomnieć, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych po uchwaleniu ustawy abolicyjnej była zmieniana już dwukrotnie, a do Ordynacji podatkowej, mającej stanowić „konstytucję prawa podatkowego”, ustawą z 12 września 2002 r. (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) wprowadzono ponad 200 istotnych zmian. W tej sytuacji trudno mówić o stabilizacji prawa podatkowego i trudno wyobrazić sobie, by podatnicy, a także organy podatkowe, osiągnęli taki poziom znajomości prawa, który gwarantuje unikanie pomyłek. Trybunał Konstytucyjny wyraża przekonanie, że – z punktu widzenia rozwoju gospodarki i prawa podatkowego – aktualnie w Polsce nie występują żadne szczególne, nadzwyczajne okoliczności uzasadniające wybór momentu wprowadzenia abolicji.

V

A. Deklaracje majątkowe

1. Zaskarżona ustawa w art. 18 wprowadza do Ordynacji podatkowej zupełnie nową instytucję a mianowicie deklarację majątkową, dodając dział IIIa – Deklaracje majątkowe – obejmujący art. 119a-119g ordynacji podatkowej. Powinność składania deklaracji majątkowych obciąża osoby fizyczne mieszkające lub przebywające w Polsce. Deklaracja dotyczy szeroko ujętego majątku (własność, współwłasność, posiadanie samoistne i zależne), zgromadzonego przez osobę w ciągu całego jej życia; majątek miałby być ujawniony w postaci „spisu z natury”. Taka deklaracja ma charakter jednorazowy. Natomiast na przyszłość, w wypadku przyrostu w ciągu roku podatkowego majątku o wartości przekraczającej 100 tys. zł. Ustawa abolicyjna przewiduje składanie deklaracji aktualizującej. Obowiązek składania deklaracji mają osoby posiadające nieruchomości (każda wielkość), dobra kultury wytworzone przed 10 maja 1945 r., środki transportu o wartości powyżej 80 tys. złotych, mieszkanie o powierzchni większej niż 70 m², rzeczy ruchome o wartości jednostkowej powyżej 10 tys. zł, a także inny majątek o wartości powyżej 100 tys. zł. Posiadanie choćby jednego składnika podlegającego ujawnieniu, powoduje konieczność przedstawienia w deklaracji całego pozostałego majątku, nawet, jeśli składa się on skądinąd z przedmiotów wyłączonych z obowiązku deklarowania (np. wyposażenie domowe). Zakres przedmiotu deklaracji jest ujęty kazuistycznie. Wzory formularzy dołączone do projektu rządowego wymagają podania np. przy rachunkach bankowych daty założenia rachunku, przeliczenia wartości dewizowych na złote, wyszczególnienia (z datą wejścia w posiadanie) dóbr

kultury wytworzonych przed 10 maja 1945 r. bez względu na ich wartość jednostkową (dla dóbr wytworzonych po tej dacie – tylko w wypadku, gdy wartość ta przekracza 10 tys. złotych). W zakresie globalnego podania wartości majątku wzory deklaracji wymagają wyróżnienia majątku pochodzącego sprzed 1996 r. i zgromadzonego po tej dacie, z rozbiciem na nieruchomości, mieszkania, środki transportu, papiery wartościowe, wyposażenie domowe, dzieła sztuki, oszczędności i pozostały majątek.

2. Od obowiązku składania deklaracji zwolnione są osoby będące właścicielami (posiadaczami) gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym (od 1992 r. nie uzyskujące dochodów podlegających opodatkowaniu od osób fizycznych oraz którzy od 1990 r. nie kupili albo nie wybudowali budynku). Wyłączenie obejmuje rolników nawet wtedy, gdy w ich majątku znajdują się nieruchomości, budynki, mieszkania, dzieła sztuki, a więc przedmioty, których posiadanie w odniesieniu do innych osób wiąże się z powinnością złożenia deklaracji. W oficjalnym uzasadnieniu ustawy nie wskazano przyczyn tego podmiotowego wyłączenia.

3. Deklaracje nie wiążą się z żadnym nowym podatkiem i stanowią samoistny, nowy instrument (tak opinie: *R. Mastalskiego i W. Nykiela*) mający – wedle oficjalnego uzasadnienia (ten wątek został obszernie omówiony w stanowisku Ministra Finansów) – służyć prawidłowej realizacji podatku dochodowego od osób fizycznych, utrudniając ukrycie nieujawnionego dochodu.

4. Niezłożenie deklaracji lub złożenie deklaracji nierzetelnej podlega karze grzywny lub pozbawienia wolności, przewidzianej w art. 56a dodanym do Kodeksu karnego skarbowego.

5. Oficjalne uzasadnienie wprowadzenia powinności deklaracji majątkowych jest lakoniczne. Zawiera wskazanie celu wprowadzenia nowej instytucji jako „podstawowego instrumentu umożliwiającego wykonanie obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”, co „jest zgodne z realizacją oczekiwań społecznych związanych z ograniczeniem korupcji i wszelkiego rodzaju nadużyć, a nade wszystko z powszechnie zgłaszanymi postulatami bezwzględnej konieczności ściągania należnych podatków...” Uzasadnienie jednak nie wyjaśnia, dlaczego obrano taki a nie inny sposób realizacji tego celu, spośród ewentualnie innych możliwości; z uzasadnienia nie wynika, czy w ogóle rozważano inne alternatywne środki i dlaczego obrany środek (w proponowanym ustawowym ujęciu oraz stopniu szczegółowości deklaracji) ma być narzędziem koniecznym dla realizacji tak określonego celu.

6. Zgodnie z treścią projektu rządowego oszacowanie majątku ujawnionego w deklaracji następuje wedle „najprostszego wskaźnika, tj. ceny nabycia lub kosztów wytworzenia. Jedynie wyjątkowo szacowanie nastąpi wedle wartości rynkowej” (s. 14 uzasadnienia). Tamże stwierdzono, iż „deklaracje zostaną opracowane w sposób umożliwiający w miarę proste i łatwe wypełnienie”. W obu wypadkach konfrontacja z treścią i ujęciem wzorów deklaracji i załączników nie potwierdza tej werbalnej zapowiedzi.

7. W uzasadnieniu ustawy abolicyjnej stwierdzono także, że deklaracje majątkowe nie będą wykorzystywane w innym celu, niż umożliwiający porównanie majątku z deklaracjami składanymi w ramach realizacji podatku dochodowego od osób fizycznych. Bezpieczeństwo zachowania danych zawartych w deklaracjach miał gwarantować fakt, iż zajmować się nimi miały tylko osoby posiadające certyfikat bezpieczeństwa. Na rozprawie przed Trybunałem przedstawicielka Ministra Finansów zapewniła, iż ok. 10% pracowników urzędów skarbowych ma status funkcjonariuszy certyfikowanych, przy czym liczba tych pracowników zapewnia harmonijną obsługę wszystkich (w geograficznym ujęciu) urzędów na terenie kraju.

8. Deklaracje są „spisem z natury” majątku uzyskanego (z wszelkich źródeł) w ciągu całego życia. Jeżeli zatem deklaracje miałyby służyć wykrywaniu ewentualnego omijania przepisów o podatku dochodowym (gdzie deklaracja podatkowa nie wymaga ujawnienia majątku, lecz dochodu, i to w zakresie roku), to ich przedmiot (majątek *in specie*) powoduje, że są one bezpośrednio „nieprzekładalne” na ujęcie „dochodowe” (co charakteryzuje coroczne

deklaracje podatkowe w zakresie podatku dochodowego, wobec którego deklaracje miałyby być instrumentem służebnym). Sam proces dokonania porównania, któremu deklaracja z założenia ma służyć, wymaga więc każdorazowo, w każdym kontrolowanym wypadku, przeprowadzenia szczegółowego wywiadu z podatnikiem, w celu bliższego sprecyzowania okoliczności jakie nie mogą być wykazane w ramach podania informacji wedle ścisłego wzoru deklaracji i załączników do niej. Deklaracja bez każdorazowego, dodatkowego wywiadu i sprawdzenia nie może służyć do oceny, czy dochód deklarowany przez podatnika umożliwia zgromadzenie majątku objętego deklaracją. Sama deklaracja (tak jak ją ukształtowano w zaskarżonej ustawie) nie zapewnia więc, bez dalszego postępowania prowadzonego przez organy administracji finansowej, spełnienia założonego wobec deklaracji ustawowego celu. W większym stopniu dotyczy to oczywiście deklaracji „pierwotnej”; w mniejszym deklaracji aktualizujących. Jednakże założeniem jest wszakże przyjęcie za punkt wyjścia deklaracji „pierwotnej”. Musi być ona poddana ocenie z punktu widzenia rzetelności podanych w niej danych. Tak więc jeśli poważnie potraktować cel przyświecający wprowadzeniu deklaracji okazuje się, że wymaga on do swego osiągnięcia przeprowadzenia postępowań wyjaśniających, służących „przełożeniu” danych „majątkowych” na „dochodowe”. Sam zatem fakt uzyskania przez aparat finansowy deklaracji niczego nie zmieni. Każdorazowo aparat ten musi wszcząć stosowne postępowanie (co może wszak czynić i obecnie) i w jego ramach ustalać źródło sfinansowania poszczególnych składników majątkowych po to, aby ocenić, czy dochód (opodatkowany) wystarczył na nabycie tego składnika. Należy nadto podkreślić, że deklaracje majątkowe dotyczą również okresu, w którym nie istniał w ogóle podatek dochodowy od osób fizycznych w kształcie obecnie obowiązującym (1946 do 1991), a także w którym nastąpiło już przedawnienie zobowiązań podatkowych.

9. Konieczność wyliczenia majątku w naturze, zgromadzonego na przestrzeni wielu lat, a także oszacowania wartości tego majątku, jest bardzo uciążliwa. Pomyłki w wycenie (szacowaniu) automatycznie kwalifikują się jako nierzetelność uzasadniająca zastosowanie sankcji karnej art. 56a k.k.s. Szacowanie np. księgozbiorów, kolekcji (płyt, znaczków, pamiątek rodzinnych, które z racji dawności nabycia, a także z uwagi na niemożność dysponowania wiedzą o wartości zakupu, należałoby poddać fachowej wycenie, aby nie narazić się na zarzut nierzetelności) wymaga zobiektywizowania, przez zasięgnięcie opinii fachowca. Majątek istniejący w naturze podlega też surogacji (zastępowanie składników, co powoduje, że wartość konkretnego przedmiotu ma swe źródło w wartości poprzednio posiadanego przedmiotu). Konkretny przedmiot może mieć źródło finansowania w kilku źródłach dochodu. Składniki majątkowe pochodzą nie tylko z dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym, lecz także np. ze spadkobrania czy darowizn. Deklaracja wymaga ujawnienia majątku zgromadzonego na przestrzeni kilkudziesięciu lat. Opis majątku dokonywany *in specie* w tej sytuacji, gdy majątek podlegał surogacjom, gdy jeden przedmiot wartościowo mógł mieć źródło finansowania w wielu źródłach przychodów, gdy poszczególne przedmioty były nabywane nie tylko z dochodów, ale i w następstwie dziedziczenia oraz innych źródeł (odrębnie opodatkowanych), gdy nie było obowiązku przechowywania dokumentacji dotyczącej czasu i ceny nabycia poszczególnych przedmiotów – jest bardzo trudny, skomplikowany, kosztowny, jeśli chce się go dokonać rzetelnie. Gdy idzie o majątek gromadzony przez lata, podanie kosztów zakupu (co wedle uzasadnienia ustawy ma stanowić regułę i być „rozwiązaniem najprostszym”) jest niewykonalne w rzetelny sposób. Staje temu na przeszkodzie upływ czasu, brak dokumentów, których przechowywanie nie było i nie jest obligatoryjne, brak możliwości pamiętania kosztu zakupu. Nawet w wypadku kiedy można było podać cenę zakupu, zachodzi także konieczność przeliczenia cen ze „starych złotych” na obecne wartości. Zwykła denominacja prowadziłaby do efektów paradoksalnych w sytuacji, gdy denominację przeprowadzono w stosunku 1:10 tysięcy.

10. To wszystko oznacza, że przyjęty system ujawniania i szacowania majątku tworzy „pułapkę dla obywatela”. Opracowanie „pierwotnej” deklaracji wedle wymagań ustawy abolicyjnej zawiera w sobie immanentne ryzyko nierzetelności. W tej sytuacji składający deklarację (a mają one mieć charakter jeśli nie powszechny, to masowy) będzie prawie zawsze „nie w porządku” wobec aparatu finansowego. To powoduje, że – niezależnie od tego, czy nierzetelność (błędy w szacunku) była zawiniona czy nie, zawsze istnieje możliwość postawienia zarzutu obywatelowi. A ocena tej okoliczności zakłada nadmierną swobodę funkcjonariuszy aparatu podatkowego. Tego rodzaju sytuacja została poddana krytyce podczas rozprawy przez *R. Mastalskiego* który uznał, że stawia ona wszystkich podatników, którzy rozliczyli się już z tytułu podatku dochodowego, w charakterze podejrzanych, co w świetle zasad konstytucyjnych jest niedopuszczalne.

11. Ponieważ przepisy zaskarżonej ustawy nie precyzują sposobu ustalania wartości poszczególnych składników majątku, w praktyce może to powodować dowolność działania organów podatkowych, tym bardziej możliwą, że prawodawca nie zapewnia dostatecznych środków prawnych ochrony podatnika. Sprowadzają się one do wąsko ujętej kontroli przez NSA prawidłowości postępowania badającego wartość zadeklarowanego majątku. Kontrola taka jest bardzo trudna i pozostawia daleko idącą swobodę ocen. Jest to bowiem instrument generujący arbitralność ocen (tak bardzo dobitnie w ekspertyzie *W. Nykiela*), przy ograniczonych możliwościach efektywnej kontroli zewnętrznej (NSA). Ryzyko ciążące na składającym deklarację potęguje fakt, że ciężar dowodu w tym postępowaniu (wykazanie rzetelności deklaracji) jest przerzucony na podatnika.

12. Teoretycznie deklaracje początkowe („pierwotne”) mają służyć tylko jako punkt odniesienia do przyszłych, corocznych porównań relacji: przyrost majątku – deklarowany dochód. Problemem jest jednak to, że nierzetelność zawarta w deklaracji „pierwotnej” jest traktowana, co do sankcji, na równi z nierzetelnością deklaracji przyrostowych – wobec których trudności szacunku (i inne trudności związane z rzetelnym opracowaniem deklaracji) nie występują lub występują w znacznie mniejszym stopniu, albowiem można byłoby się odpowiednio dokumentacyjnie przygotować do konieczności ich wypełniania. Jednakże nierzetelność obu typów deklaracji jest zagrożona identycznymi sankcjami. Ponadto błędne byłoby mniemanie, jakoby deklaracje „pierwotne” miałyby służyć tylko jako punkt odniesienia do oceny rzetelności deklarowanych dochodów na przyszłość. W tym zaś zakresie gromadzenie stosownej dokumentacji umożliwiających rzetelne szacowanie majątku (w „deklaracjach przyrostowych”) jest dostępne, co zmniejsza ryzyko przypadkowej nierzetelności deklaracji. Przeciwnie, fakt, iż deklaracja „pierwotna” wymaga wyodrębnienia z całego majątku tych jego składników, które zostały nabyte po 1996 r. wskazuje na to, że zamiarem było wykorzystanie deklaracji do badania relacji majątek-dochody w zakresie jeszcze nie objętym przedawnieniem podatku dochodowego. Zaś ryzyko nierzetelności wypełnienia deklaracji i sankcji z tego tytułu jest bardzo wysokie.

13. Nagromadzenie wielu wiadomości i informacji nie jest równoznaczne z posiadaniem informacji koniecznych i wystarczających dla danego celu. Zjawisko „szumu informacyjnego” jest często podawane (np. w prawie europejskim dotyczącym ochrony konsumenta) jako przykład i ostrzeżenie przed sytuacją, gdy nagromadzone informacje lub sposób ich prezentacji prowadzą do skutku przeciwnego założonemu. Wówczas nagromadzenie informacji w miejsce przejrzystości powoduje zaciemnienie obrazu, często uniemożliwiające skuteczne działanie. Z punktu widzenia aparatu podatkowego zgromadzenie szczegółowej wiedzy o majątku osób fizycznych bynajmniej nie oznacza ułatwienia pozyskania danych niezbędnych do uszczelnienia reżimu podatku dochodowego. Skoro bowiem podatek płaci się od dochodu, a deklaracja ma charakter szczegółowego wykazu przedmiotów majątku gromadzonego na przestrzeni lat, konieczność ustalania związków czasowo-funkcjonalnych między dochodem, jego źródłem i majątkiem zawsze wymaga dodatkowego postępowania

wyjaśniającego, i to prowadzonego w każdym analizowanym wypadku, a nie tylko na wypadek sporadycznie pojawiających się wątpliwości. Te ostatnie są zaś zakodowane w samej konstrukcji deklaracji majątkowej.

14. Obecnie sprawność aparatu podatkowego nie jest wysoka. Właśnie braki w tym zakresie stały się przyczyną wystąpienia z inicjatywą zawartą w kontrolowanej ustawie (takie stanowisko zajęły na rozprawie przed Trybunałem przedstawicielki Ministra Finansów i Sejmu). U źródeł tych niesprawności nie leży jednak brak informacji w ogóle, albo brak możliwości ich uzyskania przez aparat administracyjny, lecz brak informacji użytecznych – a zatem tych, które są niezbędne dla wykazania, iż podatnik zataił dochody podlegające opodatkowaniu. Informacje użyteczne uzyskuje się w wyniku zebrania, ewaluacji, zestawienia, oceny – inaczej mówiąc opracowania różnych danych. Samo powiększenie liczby informacji dopiero wymagających ewaluacji i opracowania – nic tu nie zmieni. Słabość tkwi bowiem nie w braku możliwości pozyskania danych, lecz w niewydolności ich przetworzenia (tak też ekspertyza *R. Mastalskiego*).

15. W ramach obowiązujących przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych istnieje możliwość wymierzenia podatku dotyczącego dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Ustala się go na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym i w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych i wolnych od opodatkowania. W opinii *R. Mastalskiego* a także *W. Nykiela* szeroko przedstawiono i udokumentowano tezę, że organy podatkowe mają dostateczne możliwości (i bez wprowadzanej przez zaskarżoną ustawę deklaracji majątkowej) opodatkowania na podstawie tzw. znamion zewnętrznych (tj. zgromadzonego majątku oraz dokonanych wydatków). Na niesprawność działań organów podatkowych rzutują jednak nie same trudności w gromadzeniu informacji podatkowych (których usunięciu służyć ma wymagana deklaracja majątkowa), lecz trudności w przetwarzaniu tych danych, odpowiednim ich agregowaniu oraz przesyłaniu między organami podatkowymi tych samych i różnych szczebli. Zwiększenie ilości danych wymagających opracowania przez administrację podatkową nie oznacza w automatyczny sposób samego usprawnienia tego opracowania. Jeżeli zatem Minister Finansów w swym stanowisku powołuje się na trudności, ryzyko niepowodzenia i nawet odszkodowania za nieudatne postępowania prowadzone w poszukiwaniu nieujawnionych dochodów (s. 8 stanowiska Ministra), to stanu tego nie usunie samo nagromadzenie informacji poprzez deklaracje majątkowe. Dane z deklaracji wymagają bowiem także postępowania podatkowego w celu „przekładu informacji” z majątkowej na dochodową. Wprowadzenie obowiązku składania deklaracji majątkowych oznacza, iż fizycznie w jednym miejscu (właściwy organ podatkowy) znajdują się dane potencjalnie umożliwiające przeprowadzenie wstępnej oceny, u kogo z podatników występują „zewnętrzne znamiona” uzasadniające wszczęcie postępowania co do nieujawnionych źródeł dochodu. Tego rodzaju rozwiązanie, w warunkach słabości kadrowej aparatu finansowego, nie gwarantuje jednak ani ułatwienia, ani przyspieszenia, ani podniesienia standardu takiego postępowania, ani też nawet tego, że będzie ono w ogóle przeprowadzone. Niesprawność aparatu państwowego w zakresie analizy i przetwarzania już posiadanych informacji na tle art. 18 zaskarżonej ustawy usiłuje się więc skompensować nakładaniem na osoby fizyczne powinności dostarczania deklaracji zawierających dane bynajmniej nie gwarantujące usprawnienia poboru podatku dochodowego ze źródeł nieujawnionych.

16. Z jednej więc strony konieczność opracowania trudnych do precyzyjnego wypełnienia deklaracji i załączników (rozbudowany katalog składników majątkowych) stanowi dla jednostki duże obciążenie (jeżeli potraktowany poważnie obowiązek ma być wykonany rzetelnie) i jeżeli chce się zminimalizować ryzyko nierzetelności deklaracji, a z drugiej strony

trud ten bynajmniej się nie przyczynia do radykalnego ułatwienia zadania aparatowi podatkowemu i usprawnienia jego działania w założonym zakresie. Masowość składanych deklaracji może natomiast sparaliżować gromadzenie i przetwarzanie informacji, a ponadto stwarza zagrożenie z punktu widzenia konieczności właściwej ochrony uzyskiwanych informacji (na co zwrócono uwagę w opiniach ekspertów).

B. Zarzuty co do konstytucyjności deklaracji majątkowych

17. Wprowadzenie obowiązku składania deklaracji majątkowych nie może być rozpatrywane *in abstracto*, nie istnieją deklaracje majątkowe „jako takie”. Ocenie z punktu widzenia konstytucyjności podlegają konkretne instrumenty, wprowadzone przez konkretne przepisy. Wątpliwości wskazane we wniosku odnoszą się bowiem do deklaracji ukształtowanych w konkretnej ustawie.

18. Deklaracje majątkowe, o szczegółowej treści (co do przedmiotu, szacunku i czasu w jakim majątek zgromadzono), z inkorporowanym w nich ryzykiem nierzetelności, ocenianym przez aparat administracyjny (co tworzy groźbę odpowiedzialności już za sam fakt nierzetelności, a nie za zatajenie dochodu) – zostały uznane we wniosku za rodzące wątpliwości co do:

- zachowania proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji), jako nakładające na zobowiązanego uciążliwości nie uzasadnione celem, który spodziewano się dzięki niej osiągnąć przez wkroczenie w prywatność. Tę zaś chronią przepisy Konstytucji: art. 47 (co do zasady) i art. 51 (co do pozyskiwania informacji o obywatelach);

- nierównego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 2 Konstytucji), a to z uwagi na wyłączenie z powinności składania deklaracji majątkowej właścicieli lub posiadaczy gospodarstw rolnych (nawet jeśli mają oni majątek o określonych składnikach i wartości co do zasady uzasadniających złożenie deklaracji);

- naruszenia własności (art. 64 Konstytucji), już bez bliższego uzasadnienia tego zarzutu.

C. Składanie deklaracji majątkowej jako ciężar publiczny

19. Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd wyrażony we wniosku, iż wprowadzenie powszechnego obowiązku składania deklaracji majątkowej należy widzieć w kategoriach ciężaru publicznego (tak też w opiniach *W. Nykiela* i *R. Mastalskiego*). Jest to bowiem dodatkowa, nowa powinność ujawnienia majątku i jego oszacowania, wskazania czasu nabycia itp. Nie jest ona związana z żadnym nowym podatkiem, ani daniną. Deklaracja majątkowa jako ciężar publiczny stwarza dla zobowiązanych do jej składania utrudnienia i koszty. Jest to przede wszystkim związane z okolicznością, że w ramach tej deklaracji w identyczny sposób, co do szczegółowości informacji i sankcji, potraktowano zarówno majątek gromadzony przez wiele dziesiątków lat, pochodzący nie tylko z dochodów lecz i innych źródeł, jak i roczne przyrosty majątku, dzięki którym można sprawniej odczytać relację dochody-majątek. O ile granica przyrostu jest skalkulowana dość wysoko, o tyle przesłanki i poziom majątku, który podlega ujawnieniu w szczegółowej deklaracji „pierwotnej” zobowiązuje do szczegółowego zadeklarowania majątku o niewygórowanym zasobie (mieszkanie o powierzchni powyżej 70 m², każda nieruchomości, każda ruchomość będąca dobrem kultury powstałym przed 10 maja 1945 r., przy szerokim ujęciu dzieła sztuki; może tylko samochód wartości powyżej 80 tys. zł może być uznany za przedmiot rzeczywiście świadczący o znacznej zamożności). Nie można zresztą z tej przyczyny podzielić poglądu Ministra Finansów, który uznaje, iż powinność złożenia deklaracji nie ma charakteru powszechnego. Ryzyko nierzetelności „pierwotnej” deklaracji, kłopotliwość i czasochłonność jej sporządzenia, a także konieczność zaangażowania

rzeczoznawcy, zwłaszcza do wyceny np. kolekcji, zbiorów, pamiątek rodzinnych, aby ustrzec się od zarzutu nierzetelności wynikającej z subiektywizmu oceny – są natomiast bardzo wysokie. Decyduje o tym kazyistyka wymagań co do czasu nabycia i określenia wartości poszczególnych przedmiotów oraz ryzyko ciężaru dowodowego i sankcji grożących podatnikowi na wypadek stwierdzenia nierzetelności.

20. Deklaracja majątkowa tak, jak ją ukształtowano w zaskarżonej ustawie – co do swej szczegółowości, struktury i zakresu, a także sankcji – jest ujęta jak deklaracja podatkowa. Potwierdza to w swym stanowisku (s. 7) Prokurator Generalny (podobnie w ekspertyzie *W. Nykiel*). Tymczasem deklaracja majątkowa ma być (tak w stanowisku Ministra Finansów) środkiem dowodowym usprawniającym ewentualne przyszłe postępowanie podatkowe w zakresie podatku dochodowego, i to głównie należnego w przyszłości. Dolegliwość opracowania, ryzyko nierzetelności i surowość sankcji nie harmonizują z tym dowodowym charakterem deklaracji majątkowych. Deklaracja podatkowa ma związek z nakładaniem konkretnego podatku. Tymczasem deklaracja majątkowa ma wszelkie cechy i skutki deklaracji podatkowej. Jej zawartość i treść sugerowałyby przydatność do powszechnego podatku majątkowego (a taki w Polsce nie istnieje). Deklaracja nie służąc nałożeniu konkretnego podatku i nie wiążąc się z już prowadzonym postępowaniem podatkowym, wedle założenia, miałaby służyć ułatwieniom dowodowym w zakresie podatku dochodowego. Jednakże aby odegrać taką rolę, musiałaby być ona (o czym była mowa) stosownie uzupełniona, „przetworzona” na ujęcie dochodowe, w ramach dodatkowego postępowania wyjaśniającego.

21. W tej sytuacji obowiązek złożenia deklaracji majątkowej, określonej w kwestionowanych przepisach, ma cechy ciężaru publicznego w rozumieniu art. 84 Konstytucji. Przepis ustawowy, określający taki ciężar, musi odpowiadać wymaganiom konstytucyjnym. Dlatego w dalszym ciągu przepisy o deklaracjach majątkowych zostaną poddane ocenie z punktu widzenia zasad wyrażonych we wskazanych przez wnioskodawcę przepisach Konstytucji, a mianowicie w art. 32 ust. 1 wyrażającym zasadę równego traktowania przez władze publiczne oraz w art. 31 ust. 3, będącym wyrazem zasady proporcjonalności.

D. Nierówność traktowania przez władzę ustawodawczą

22. Zgodzić się należy z zarzutem wniosku, iż wyłączenie w art. 18 ustawy abolicyjnej spod zasady powszechności deklaracji majątkowej jednej grupy zawodowej (rolnicy) uzasadnia zarzut braku równości w nakładaniu ciężarów publicznych. Nie jest przede wszystkim jasne, dlaczego wyłączenie to wprowadzono. Powołanie się w tym zakresie na tezę, że chodzić by tu mogło o osoby niemajątkowe (tak w stanowisku Ministra Finansów), jest nieprzekonujące. Podobnie jest ze stanowiskiem Prokuratora Generalnego, gdzie polemikę z istnieniem w rozważanym zakresie nierówności oparto na argumencie, iż rolników wyłączono w oparciu o kryterium różnicowania dochodowego, a więc takiego samego, jakie jest właściwe dla różnicowania w ogólności osób podlegających podatkowi dochodowemu. Kryterium wskazane przez Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego jest oczywiście nieprawdziwe. Obowiązek składania deklaracji majątkowych dotyczy bowiem nawet małych dzieci, jeśli tylko posiadają majątek. A one przecież na pewno nie są podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych. W takim przypadku obowiązek złożenia za nie deklaracji majątkowej mają przedstawiciele ustawowi (art. 119a § 4). Fakt niepłacenia przez rolników podatku dochodowego od osób fizycznych nie może być przeto uznany za prawnie relewantne kryterium zwolnienia ich z obowiązku składania deklaracji majątkowych. Kryterium wyróżnienia rolników nie jest też na pewno ich stan majątkowy. W rozumowaniu Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego pominięto też okoliczność, że np. niemajątkowe osoby posiadające dobra kultury sprzed 1945 r. zawsze muszą sporządzać deklarację majątkową. Rolników (odpowiadających kryteriom z art. 119b § 5 ordynacji podatkowej) to nie dotyczy – i na tym polega nierówność. W deklaracjach

ujawnieniu podlega cały majątek zgromadzony w ciągu całego życia, niezależnie od czasu nabycia i źródła. Natomiast globalne wyłączenie rolników (nie objętych powinnością podatku dochodowego oraz nie budujących lub kupujących budynku – w obu wypadkach od pewnego momentu) powoduje, że nie muszą oni składać deklaracji mimo posiadania np. dzieł sztuki, dawniej nabytych nieruchomości, budynków mieszkalnych czy zabudowań gospodarczych, a więc składników od których zależy objęcie powinnością deklaracji w wypadku innych grup ludności – nawet, gdy dochody tych grup są – w porównywalnym okresie – minimalne. Tym samym rolnicy nie muszą ujawniać majątku zgromadzonego przez całe życie. I to mimo tego, że przedstawiciele tej właśnie grupy mogą być podmiotami działań, jakie wskazano w stanowisku Ministra Finansów jako wypadki „szarej strefy” podatkowej w zakresie podatku dochodowego, której minimalizacji miałyby służyć deklaracja. Objęci wyjątkiem nie muszą w konsekwencji także przeprowadzać oszacowania kolekcji, zbiorów itd. w celu uniknięcia ryzyka niezetelności deklaracji i związanych z tym sankcji. Te wszystkie trudy i niedogodności, związane z ujawnieniem całego majątku obciążające inne grupy ludności, są oszczędzone rolnikom wyłączonym spod działania zaskarżonej ustawy. Naruszenie równego traktowania przez władzę publiczną (ustawodawcę) w zakresie powinności powszechnej (deklaracje majątkowe) przez wyłączenie jednej grupy zawodowej (rolnicy – o cechach wskazanych w projektowanym art. 119b § 5 ordynacji podatkowej) powoduje różne traktowanie osób o porównywalnych rzeczowo i wartościowo składnikach majątku, a tym samym uzasadnia wnioski o naruszeniu art. 32 ust. 1 Konstytucji przez art. 18 ustawy abolicyjnej.

E. Naruszenie (nieproporcjonalne) prywatności

23. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego ochrona życia prywatnego, gwarantowana konstytucyjnie co do zasady w art. 47, obejmuje sobą także autonomię informacyjną (art. 51 Konstytucji) oznaczającą prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeśli znajdują się w posiadaniu innych podmiotów (por. np. wyrok z 19 lutego 2002 r., U 3/01, OTK ZU Nr 1/2002, poz. 3). Informacje dotyczące majątku i sfera ekonomiczna jednostki są niewątpliwie objęte prywatnością i autonomią informacyjną, jakkolwiek w tej sferze odnotować można łagodniejsze kryteria jej ograniczania, niż w wypadku sfery czysto osobistej (por. wyroki z: 24 czerwca 1997 r., K. 21/96, OTK ZU nr 2/1997, poz. 23; 11 kwietnia 2000 r., K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 8). Obowiązek wyjawienia całego majątku zgromadzonego w ciągu całego życia (z drobiazgowym wyliczeniem jego składników przedmiotowych i ich wartości) głęboko wkracza w sferę życia prywatnego.

24. Ochrona prywatności i autonomia informacyjna nie mają charakteru absolutnego, a to z uwagi m.in. na prawa i wolności innych jednostek czy potrzeby życia w zbiorowości. Jest to zresztą cecha wszelkich konstytucyjnych praw i wolności. Wszelkie jednak ingerencje w prywatność muszą mieć na uwadze jej ochronę jako dobra konstytucyjnie chronionego i zasady konstytucyjne wskazujące na granice i przesłanki, jakie muszą być zachowane na wypadek ingerencji. Obowiązek ujawnienia informacji o sobie, stanowiąc ograniczenie autonomii informacyjnej, może być zatem dokonany tylko w ustawie (ten warunek w niniejszej sprawie jest spełniony) i tylko w granicach zgodnych z konstytucyjną zasadą proporcjonalności. W tym natomiast zakresie kontrolowany przepis o deklaracjach majątkowych jest wadliwy, bowiem arbitralny z uwagi na niezachowanie przesłanek wymaganych przez art. 31 ust. 3 Konstytucji.

25. Doniosłość prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji) w systemie konstytucyjnej ochrony praw i wolności uwidacznia m. in. okoliczność, że prawo to jest – zgodnie z art. 233 ust. 1 Konstytucji – nienaruszalne nawet w ustawach ograniczających inne prawa, wydawanych w stanie wojennym i wyjątkowym. Oznacza to, że nawet warunki tak wyjątkowe i ekstremalne nie

zezwalają ustawodawcy na złagodzenie przesłanek, przy spełnieniu których można wkroczyć w sferę życia prywatnego nie narażając się na zarzut niekonstytucyjnej arbitralności.

26. Art. 51 ust. 2 Konstytucji chroni obywateli polskich, wprowadzając dla władz publicznych (ustawodawczej, wykonawczej, sądowniczej) zakaz wkraczania w autonomię informacyjną jednostki w sposób zbędny z punktu widzenia standardów demokratycznego państwa prawa. Ani więc względy celowości, ani wygody władzy nie uzasadniają naruszenia autonomii informacyjnej. Jej naruszenie może nastąpić, jeżeli jest to „konieczne w demokratycznym państwie prawnym”. O tym, na co standardy państwa prawa w tym zakresie nie zezwalają – dokładniej jest mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji, wprowadzającym zasadę proporcjonalności w zakresie ograniczeń przez władze w korzystaniu z wszelkich konstytucyjnych wolności i praw – nie tylko tych, których dotyczą art. 47 i art. 51 Konstytucji. Wzajemna relacja między tymi dwoma przepisami Konstytucji polega bowiem na tym, że autonomia informacyjna (art. 51 Konstytucji) jest jednym z komponentów prawa do prywatności w szerokim, przyjętym w art. 47 Konstytucji, tego słowa znaczeniu. Dlatego też ograniczenie korzystania z autonomii informacyjnej podlega rygorom wynikającym z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

27. Istnienie w art. 51 ust. 2 Konstytucji odrębnej regulacji dotyczącej proporcjonalności wkraczania w prywatność jednostki należy tłumaczyć tym, że naruszenia autonomii informacyjnej poprzez żądanie niekoniecznych, lecz wygodnych dla władzy publicznej informacji o jednostce, jest typowym dla czasów współczesnych instrumentem, po który władza publiczna chętnie sięga i dzięki któremu uzyskuje potwierdzenie swej pozycji wobec jednostki. Autonomia informacyjna, której wyodrębnienie normatywne z całości ochrony prywatności przewiduje art. 51, jest uzasadniona częstotliwością, uporczywością i typowością wkraczania w prywatność przez władzę publiczną. Normatywne wyodrębnienie, ustanowienie w art. 51 ust. 2 Konstytucji odrębnego zakazu – ułatwia dostrzeżenie takiego wkrócenia i upraszcza przedmiot dowodu, iż takie wkrócenie nastąpiło. Przedmiotem dowodu staje się wtedy bowiem tylko to, czy pozyskiwanie informacji było konieczne, czy tylko „wygodne” lub „użyteczne” dla władzy. Dowodu wymaga, że złamanie autonomii informacyjnej było konieczne (niezbędne) w demokratycznym państwie prawnym. Analiza relacji przepisów art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 2 Konstytucji uzasadnia stwierdzenie, że naruszenie autonomii informacyjnej przez niedozwolone pozyskiwanie informacji o obywatelach, powinno odpowiadać wymaganiom określonym w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

28. Zasada proporcjonalności – zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (*acquis constitutionnel*) – wymaga spełnienia określonych przesłanek, aby wkrócenie w prywatność (naruszenie autonomii informacyjnej) mogło być uznane za konstytucyjne:

– wkrócenie musi być „niezbędne” („konieczne”) dla osiągnięcia wskazanych w art. 31 ust. 3 celów, które jedynie są władne uzasadnić naruszenie praw i wolności jednostki. Nie wystarczy, aby deklaracje majątkowe (z art. 18 ustawy abolicyjnej) „sprzyjały tym celom”, aby „ułatwiały ich osiągnięcie” albo „były wygodne” dla władzy, która ma je wykorzystać do osiągnięcia tych celów (por. niżej, pkt 29-35, 38-40);

– wkrócenie musi (jeśli pomyślnie przejdzie testy oceny wskazane w poprzednich punktach) być środkiem najmniej dotkliwym dla osoby, której wolność lub prawo doznaje ograniczenia. Deklaracje majątkowe (takie, jak kontrolowane) warunku tego nie spełniają.

29. Celem wprowadzenia deklaracji majątkowej jest – jak wskazuje to uzasadnienie zaskarżonej ustawy – stworzenie „podstawowego instrumentu umożliwiającego wykonanie obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”, co „jest zgodne z realizacją oczekiwań społecznych związanych z ograniczeniem korupcji i wszelkiego rodzaju nadużyć, a nade wszystko z powszechnie zgłaszanymi postulatami bezwzględnej konieczności ściągania należnych podatków...”. Przy tak określonym celu musi zachodzić

stosowana relacja z prowadzącym do niego środkiem. Deklaracje (środek do celu) muszą być zatem instrumentem nieodzownym a cel musi być zatem niemożliwy do osiągnięcia w inny sposób. Między nałożeniem obowiązku powszechnych deklaracji majątkowych a „umożliwieniem wykonania obowiązujących przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych” musi zachodzić stosunek typu *conditio sine qua non* (przesłanka konieczna). Jest to bowiem pierwsze kryterium zachowania proporcjonalności wkroczenia w prywatność osób zobowiązanych do złożenia deklaracji.

30. W polskim systemie podatkowym na podstawie art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych istnieją możliwości opodatkowania osób, których majątek wskazuje na brak pokrycia w opodatkowanych dochodach. Opodatkowanie na podstawie tzw. znamion zewnętrznych ma praktykę i utrwalone orzecznictwo. Jak wskazano w opiniach *W. Nykiela i R. Mastalskiego*, w wypadku powzięcia wątpliwości co do źródeł pokrycia wydatków przez podatnika, władze podatkowe mają w swej dyspozycji procedury umożliwiające wszczęcie postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia źródeł dochodów nie odzwierciedlonych w jego zeznaniach i deklaracjach. W wypadku opodatkowania na podstawie znamion zewnętrznych zgodnie z orzecznictwem (NSA) aprobującym istniejącą praktykę, dowód wykazania, że wydatki te znajdują pokrycie w określonych źródłach przychodów lub posiadanych zasobach, spoczywa na podatniku. Jak wynika z wyroku NSA z 31 lipca 2001 r. „O ile w postępowaniu podatkowym, dotyczącym dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu, zostanie stwierdzone poniesienie wydatków przekraczających znacznie zeznany dochód, to na podatniku ciąży wykazanie, iż wydatki te znajdują pokrycie w określonych źródłach przychodów lub w posiadanych zasobach” (Przeгляд Podatkowy 2001/11/63). Podobnie wyrok NSA z 7 lipca 2000 r. „Organ podatkowy uprawniony jest do porównania wysokości wydatków, jakie podatnik poniósł w ciągu roku podatkowego, do wartości opodatkowanych bądź zwolnionych z podatków zasobów finansowych, jakie zgromadził w tym roku, oraz zasobów, które zgromadził wcześniej, tj. przed rozpoczęciem danego roku podatkowego. W konsekwencji tego w przypadku, gdy stwierdzone zostanie, iż poniesione wydatki nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz w zgromadzonych wcześniej zasobach finansowych, organy podatkowe zyskują uprawnienie do przyjęcia, iż podatnik osiągnął przychody ze źródeł, których nie ujawnił. Nie ma zatem znaczenia, czy podatnik uzyskał z ujawnionych źródeł wyższe przychody, aniżeli zadeklarował, czy też w ogóle nie zgłosił źródeł swego przychodu do opodatkowania” (Lex nr 47148). W konsekwencji, obecnie, organy podatkowe dysponują możliwością wykazania podatnikowi posiadania nieujawnionych dochodów, w sytuacji, gdy zewnętrzne znamiona wskazują na ich istnienie. Pozostaje to w opozycji do wypowiedzi przedstawicielki Ministra Finansów akcentującej potrzebę wprowadzenia deklaracji majątkowych właśnie koniecznością przerzucenia ciężaru dowodu. W tym więc zakresie mimo braku deklaracji majątkowych istnieje i obecnie możliwość działania w wypadku rozbieżności między zadeklarowanymi dochodami a zewnętrznie widocznym majątkiem.

31. To, że (jak wynika ze stanowiska Ministra Finansów, s. 9) organy podatkowe nie mają obecnie „operacyjnego dostępu do informacji o pierwszej rejestracji środka transportu i wydanych pozwoleń na budowę” nie oznacza, że nie mogą w tym zakresie prowadzić stosownych postępowań. Oznacza to tylko, że do urzędów skarbowych nie spływają automatycznie (jak w wypadku obrotu wtórnego samochodami i mieszkaniami) stosowne dane. Nie oznacza to jednak (inaczej niż to ujęto w stanowisku Ministra), że tym samym jest „konieczne” nałożenie obowiązku dostarczania takich danych przez samego podatnika i to w postaci deklaracji majątkowej. Tylko taki test niezbędności mógłby posłużyć jako argument przeciw wnioskowi, że w rozważanym zakresie obowiązek deklaracji, tak jak go ujęto w zaskarżonej ustawie, odpowiada zachowaniu proporcjonalności między dotkliwością wkroczenia a zamierzonym celem.

32. Z kolei art. 82-86 ordynacji podatkowej dotyczą zasad sporządzania informacji podatkowych o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych lub prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania. Obowiązek sporządzania stosownych informacji ciąży na osobach prawnych, przedsiębiorcach, wykonujących wolne zawody, sądach, komornikach sądowych, notariuszach. Przepisy te od 1 stycznia 2003 r. ulegają dalszemu rozszerzeniu, w zakresie automatycznego dopływu informacji do administracji podatkowej obejmując banki zobowiązane do sporządzania i przekazywania comiesięcznych informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych, jednostki organizacyjne ZUS odnośnie informacji o składkach płatnika i ubezpieczonego, a także szeroki krąg podmiotów zobowiązanych do gromadzenia i przekazywania informacji o wynagrodzeniach za świadczone usługi przez i na rzecz nierezydentów w rozumieniu prawa dewizowego.

33. Odrebnym instrumentem jest system wynikający z ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. (Dz. U. Nr 116, poz. 1216 ze zm.) o przeciwdziałaniu wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł, który zobowiązuje banki, maklerów, notariuszy i pośredników handlu nieruchomościami do sporządzania stosownych informacji.

34. Istnieje także możliwość dotarcia przez organy podatkowe do informacji posiadanych przez banki i to objętych tajemnicą bankową. Przewiduje to uzyskiwanie danych na podstawie art. 182 § 1 ordynacji (por. analiza tego przepisu wyrok TK 11 kwietnia 2000 r., K. 15/98, OTK ZU nr 2/2000, poz. 86). Ten instrument umożliwia organom podatkowym pozyskiwanie informacji stanowiących tajemnicę bankową (rachunki bankowe, ich liczba, obroty i stan, rachunki pieniężne, rachunki papierów wartościowych, umowy kredytowe, pożyczki, depozyty).

35. Działanie deklaracji majątkowych w zakresie ich częściowego celu, jakim jest dostarczenie aparatowi podatkowemu informacji, umożliwiających bardziej skuteczne planowanie i prowadzenie działalności wiąże się z podwyższeniem transparentności w zakresie danych o sferze majątkowej. Ta sfera, zwłaszcza w stosunku do niektórych funkcji i zawodów jest jawna (choć w zróżnicowanym stopniu) i – także przy użyciu stosownych już istniejących (zróżnicowanych) procedur – może być dostępna dla organów podatkowych. W szczególności dotyczy to instrumentów przewidzianych w ustawie z 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz. U. Nr 106, poz. 679 ze zm.); ustawa z 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 924), ustawa z 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz. U. Nr 98, poz. 1070 ze zm.), ustawa z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), ustawa z 20 czerwca 1995 r. o prokuraturze (Dz. U. z 2002 r. Nr 21, poz. 206); ustawa z 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz. U. Nr 133, poz. 882 ze zm.); ustawa z 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora (Dz. U. Nr 73, poz. 350 ze zm.); ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.), wraz z wzorem oświadczenia ustalonym przez Prezesa Rady Ministrów w rozporządzeniu z 9 listopada 1998 r., (Dz. U. Nr 138, poz. 893).

36. Przedstawione przepisy wskazują, iż organy podatkowe mają już, na podstawie obowiązujących przepisów, możliwości gromadzenia informacji podatkowych potrzebnych do ustalania należności podatkowych na podstawie tzw. znamion zewnętrznych, przy czym informacje te – co do swego przedmiotu – pokrywają się przedmiotem deklaracji majątkowej (podobnie także *E. Chojna Duch*, j.w., „Przegląd Podatkowy” s. 4). Nie występuje tu zatem sytuacja, iż bez deklaracji majątkowej organy podatkowe nie mogłyby uzyskać danych, których deklaracja dotyczy. Jeżeli jednak obecnie uzyskiwane informacje z uwagi na słabości w metodzie ich opracowania nie pozwalają na ich pełne i efektywne wykorzystanie, to sam fakt uzyskania jeszcze większej ilości danych poprzez deklaracje majątkowe tej słabości nie zaradzi.

37. Zarówno bowiem nakładanie podatku wedle znamion zewnętrznych, jak i wykorzystanie w tym celu deklaracji majątkowych z ustawy abolicyjnej wymaga prowadzenia postępowania wyjaśniającego, takiego samego, jak prowadzone na podstawie obecnie istniejącego instrumentarium, jakim dysponuje administracja podatkowa. Sam fakt istnienia deklaracji majątkowych nie wyeliminuje potrzeby takiego postępowania, a to z powodu wspomianej już „nieprzekładalności” deklaracji majątkowej na roczne deklaracje podatkowe w zakresie podatku dochodowego.

38. Brak jest zatem pierwszej przesłanki testu proporcjonalności: konieczności użytego środka (powinności składania deklaracji majątkowych) do osiągnięcia zamierzonego celu wskazanego w uzasadnieniu badanej ustawy (uzyskanie możliwości opodatkowania dotychczas nieujawnionych dochodów). Celem tym nie może być na tle polskiego systemu podatkowego uzyskanie informacji służących jedynie realizacji powszechnego podatku majątkowego, którego w tym systemie nie ma. Należy jednocześnie podkreślić, że urzeczywistnienie celu, jakim jest uzyskanie możliwości opodatkowania dotychczas nieujawnionych dochodów nie może w żadnym razie służyć wprowadzaniu deklaracji majątkowych dotyczących okresu lat 1946-1996. Podstawowym bowiem założeniem prawa podatkowego jest zasada, że po zapłaceniu podatku kwota dochodu oraz nabytego z niej majątku jest wolna od wszelkich dociekań organów podatkowych. Jednocześnie można zauważyć, że ujawnienie majątku za lata podlegające ewentualnemu obowiązkowi podatkowemu, choć nie przebiera formy zaskarżonej deklaracji majątkowej, oczywiście istnieje w u.p.d.f. To podatnik jest obowiązany na wezwanie organu taki majątek ujawnić.

39. Na marginesie zauważyć należy, że Minister Finansów w szczególny sposób w swym stanowisku określa konstytucyjną zasadę proporcjonalności, widząc w niej konieczny środek do uzyskania informacji, takich jak zawarte w projektowanej deklaracji majątkowej (s. 9, w. 5-6). Myśl, że dane zawarte w deklaracji majątkowej w niezbędny sposób służą uzyskaniu informacji, które zawiera deklaracja, jest dość oczywista. Tyle tylko, że oba człony relacji są ujęte w takim wypadku jak *idem per idem*. Tymczasem relacja proporcjonalności dotyczy konieczności użytego środka (deklaracja majątkowa) do założonego celu (jednego ze wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji) i to w stopniu adekwatnym do poświęconego dobra (autonomia informacyjna). Taka zaś relacja między deklaracjami majątkowymi i usprawnieniem poboru podatku dochodowego – nie zachodzi. „Celowości”, „pożyteczności” nie można utożsamiać z „koniecznością” tego instrumentu (decydującą o jego konstytucyjności) w warunkach, gdy o słabości realizacji podatku dochodowego decyduje nie brak informacji, lecz nieudatność jej przetwarzania, a deklaracje majątkowe same w sobie także wymagają przetworzenia.

40. Wiele wskazuje na to, że celem wprowadzenia powszechnego obowiązku składania deklaracji majątkowej miało być ułatwienie działania aparatu podatkowego (deklaracje jako czynnik sprzyjający wygodzie aparatu). Aparat podatkowy nie wytworzył bowiem właściwego systemu przetwarzania danych, ich odpowiedniego agregowania oraz przesyłania między organami tych samych i różnych szczebli. W tym tkwi słabość efektywności jego działania, a nie w braku narzędzi pozwalających na uzyskanie informacji. Jeżeli jednak tak właśnie miałyby być, to użyty środek (bardzo dolegliwe dla podatnika deklaracje, wymagające znacznego wysiłku, kosztów i czasu, obarczone wewnątrznie wmontowanym ryzykiem nierzetelności, surowo karanej), pozostawałaby w dysproporcji do tak określonego celu. Można byłoby bowiem mieć wątpliwości, czy zalew informacji wpłynie na usprawnienie ich przetwarzania, czy raczej to przetwarzanie utrudni. Znamieniem zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 2 Konstytucji), jest bowiem (obok przesłanki konieczności) to, aby stosowane środki umożliwiały skuteczną, to jest efektywną realizację zamierzonych celów (nie zaś realizację potencjalną czy hipotetyczną).

41. Zarówno brak przesłanki konieczności, jak i udatności w zakresie realizacji założonego celu przesądzają już o tym, że art. 18 zaskarżonej ustawy oceniany z punktu widzenia zachowania zasady proporcjonalności nie odpowiada wymogom konstytucyjnym. Także i trzecia przesłanka, a mianowicie zachowanie odpowiedniej proporcji między korzyścią, jaką przynoszą deklaracje majątkowe i intensywnością wkroczenia w sferę życia prywatnego w związku z wymaganiem użycia środka najmniej dotkliwego dla jednostki, jest niespełniona przez zaskarżone przepisy.

42. Trzecim znamieniem zasady proporcjonalności jest bowiem wymaganie, aby środki wkroczenia w sferę wolności i praw jednostki (tu: autonomię informacyjną) cechowały się jak najmniejszą uciążliwością dla jednostki. Należy zachować proporcję między dobrem poświęconym i osiągniętą wartością. Okoliczności uchwalenia zaskarżonej ustawy nie wskazują, aby ten element w ogóle był rozważany przy opracowywaniu ustawy. W szczególności co do sankcji i skutków prawnych deklaracje majątkowe (narzędzie służące pomocniczo podatkowi dochodowemu) zrównano z deklaracjami podatkowymi (a więc dotyczącymi już istniejącego obowiązku podatkowego); nie rozważano możliwości złagodzenia uciążliwości składania deklaracji (szczegółowość, szacowanie, sankcje) w zakresie majątku gromadzonego na przestrzeni wielu lat – w sposób zróżnicowany co do różnych okresów. Tak więc test proporcjonalności w zakresie najmniejszego dopuszczalnego wkroczenia w autonomię informacyjną – wykazuje arbitralność wkroczenia.

43. Artykuł 51 Konstytucji, zakazujący pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania innych informacji o obywatelach, niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym dopuszcza ograniczenie tego zakazu tylko w warunkach poszanowania zasady proporcjonalności. Deklaracje majątkowe tego warunku nie spełniają. Dotycząc pozyskiwania przez władzę informacji wkraczają głęboko nie tylko w samą autonomię informacyjną. Nie tylko dopuszczają do tego wkroczenia na skutek własnego zachowania władzy, ale wręcz wymagają aktywnego dostarczenia tych informacji przez samą jednostkę, w której autonomię wkraczają. Oznacza to drastyczne naruszenie art. 51 ust. 2 Konstytucji nie tylko co do samego spowodowania (dzięki deklaracjom majątkowym) stanu sprzecznego z dyspozycją tego przepisu (ponieważ na skutek naruszenia proporcjonalności wkroczenia dochodzi do pozyskania informacji, których nie można uznać za konieczne w demokratycznym państwie prawnym), lecz także do zmuszenia jednostki do wyręczenia władzy publicznej w niedozwolonym pozyskiwaniu informacji.

F. Naruszenie praw majątkowych

44. Zgodnie z dotychczasowym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych. Jak to wcześniej wykazano, deklaracja majątkowa stanowi poważny ciężar publiczny nie związany z żadnym obowiązującym podatkiem i nie służący w sposób konieczny realizacji żadnego z podatków. Według dotychczasowych ustaleń Trybunału Konstytucyjnego deklaracja majątkowa może co najwyżej ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji. Taki cel nie uzasadnia jednak obciążenia, którego spełnienie wiąże się dla zobowiązanego z dodatkowymi kosztami i wydatkami (wycena majątku, zwłaszcza w wypadku kolekcji, dzieł sztuki, pamiątek rodzinnych, a to w celu możliwej minimalizacji ryzyka nierzetelności deklaracji). Deklaracja majątkowa przewidziana w badanej ustawie nie będąc podatkiem (wobec którego podniesienie takiego argumentu byłoby zasadne) oznacza nałożenie powinności poniesienia zbędnego (z punktu widzenia zamierzonych celów) wydatku (wyceny, jeśli deklaracja miałaby być przygotowana w sposób minimalizujący ryzyko nierzetelności). Uciążliwość ciężaru, jakim jest sporządzenie deklaracji, nie znajduje pokrycia w założonych korzyściach. Jest to więc wydatek niekonieczny,

ponieważ zainteresowany, chcąc być w porządku wobec władzy i jednocześnie pragnący zminimalizować ryzyko nierzetelności deklaracji – musi go ponieść. W takim więc zakresie, w jakim rozważany w niniejszej sprawie obowiązek sporządzania deklaracji majątkowych pociąga za sobą wkroczenie w sferę majątkową jednostki, stanowiąc zbędny wydatek, można w tym ciężarze publicznym dopatrywać się naruszenia praw podmiotowych objętych ochroną na podstawie art. 64 Konstytucji.

45. Wkroczenie w konstytucyjnie chronioną sferę prywatności (autonomii informacyjnej) przez wprowadzenie powszechnego obowiązku składania deklaracji majątkowych niekoniecznych do realizacji uzasadnionego konstytucyjnie celu i nie zapewniających jego osiągnięcia oraz fakt, że zamierzone potencjalne i hipotetyczne cele usprawnienia pracy aparatu podatkowego pozostają w wyraźnej dysproporcji do ciężaru, jaki stanowi dla osób fizycznych konieczność zgromadzenia niezbędnych danych, opracowania deklaracji, oszacowania całości majątku i wysokie (karalne) ryzyko ich subiektywnie niezawinionej nierzetelności – łącznie powodują, iż wprowadzenie ciężaru publicznego w postaci powinności złożenia deklaracji majątkowych w postaci przewidzianej przez zaskarżoną ustawę jest także nieproporcjonalnym nałożeniem zbędnego ciężaru majątkowego, co powinno być kwalifikowane jako naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji.

VI

Trybunał Konstytucyjny, zgodnie z treścią wniosku Prezydenta RP, badał zgodność z Konstytucją art. 1-17 i art. 18 ustawy abolicyjnej, statuujących odrębne instytucje prawne. Prezydent nie zakwestionował art. 19 ustawy abolicyjnej, przewidującego związane z nią zmiany w kodeksie karnym skarbowym i art. 20 ustawy abolicyjnej, wskazującego jej wejścia w życie. Jak to jednak zostało wykazane już na wstępie rozważań (pkt III, 1), art. 19 i 20 ustawy abolicyjnej pozostają w tak ścisłym związku z instytucjami w niej uregulowanymi, iż w razie stwierdzenia niezgodności z Konstytucją art. 1-18 ustawy, stają się bezprzedmiotowe. Ustawa stanowi nierozzerwalną całość, dlatego – wobec rozstrzygnięcia w kwestii art. 1-18 ustawy – także jej niezaskarżone przepisy nie mogą wejść w życie.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.