

WYROK

z dnia 22 maja 2002 r.

Sygn. akt K. 6/02

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Mączyński – przewodniczący
Teresa Dębowska-Romanowska
Marian Grzybowski
Wiesław Johann
Krzysztof Kolasiński
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska
Marek Mazurkiewicz – sprawozdawca
Janusz Niemcewicz
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Jerzy Stępień
Mirosław Wyrzykowski
Marian Zdyb
Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu, Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów, na rozprawie w dniu 22 maja 2002 r., wniosku grupy posłów o zbadanie zgodności:

- 1) art. 1 pkt. 1 lit. a) tiret drugie w związku z art. 1 pkt 9 (w zakresie, w jakim do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm. – przepis ten dodaje pkt 1b do art. 30 ust. 1), a także w związku z art. 1 pkt 18 (w zakresie, w jakim przepis ten dodaje do tej ustawy art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6) – ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 134, poz. 1509) – z art. 2, art. 32 ust. 2 oraz art. 64 Konstytucji,
- 2) art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509) – w zakresie, w jakim przepis ten dodaje art. 52b ust. 1, 2, 3, 4 i 5 do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) – z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

o r z e k a :

1. Artykuł 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie w związku z art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509) w części, w której w art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509 oraz z 2002 r. Nr 25, poz. 253) dodaje pkt 1b oraz w związku z art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509) w części, w której dodaje do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6, nie jest niezgodny z art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Artykuł 1 pkt 18 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509) w części, w której dodaje do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) art. 52b, jest niezgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) umorzyć postępowanie w zakresie dotyczącym badania zgodności art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie, w związku z art. 1 pkt 9 oraz w związku z art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509) z art. 2 i art. 32 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej ze względu na zbędność wydania orzeczenia.

UZASADNIENIE:

I

1. Wnioskodawcy, grupa posłów, działając w oparciu o art. 191 ust. 1, pkt 1, art. 188 pkt 1 Konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 31 ust. 1 i art. 32 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK) wnieśli o stwierdzenie, że:

1. Art. 1 pkt 1 lit. a tiret drugie, w związku z art. 1 pkt 9 (w zakresie, w jakim w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym – przepis ten dodaje pkt 1b do art. 30 ust. 1), a także w związku z art. 1 pkt 18 (w zakresie, w jakim przepis ten dodaje do ustawy o podatku dochodowym art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6) – ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o

zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509; dalej: ustawa nowelizująca) – naruszają przepisy art. 2, art. 32 ust. 2 oraz art. 64 Konstytucji; powołane w tym punkcie wniosku przepisy są niezgodne z art. 2 Konstytucji przez to, że naruszają wynikającą z niego zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę państwa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, a także naruszają zasadę nie działania prawa wstecz, zasadę zachowania stosownej *vacatio legis* oraz zakaz wprowadzania zmian w trakcie roku podatkowego.

2. Art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej – w zakresie, w jakim dodaje do nowelizowanej ustawy art. 52b ust. 1, 2, 3 i 4 – narusza przepisy art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, naruszając zasady prawidłowej legislacji poprzez wprowadzenie niejednoznacznych i nieprecyzyjnych regulacji, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu wnioskodawcy przypomnieli, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swych orzeczeniach, iż w procesie stanowienia prawa ustawodawca jest obowiązany respektować fundamentalne zasady państwa prawnego, że wymogi te przybierają formę kwalifikowaną w odniesieniu do przepisów podatkowych, szczególnie wtedy, gdy przepisy te pogarszają dotychczasową sytuację obywateli oraz że ustawodawca – korzystając z relatywnie dużej swobody kształtowania konstrukcji prawnopodatkowych – jest obowiązany do zachowania szczególnej staranności w procesie stanowienia tych norm (orzeczenia TK: K. 26/97, K. 7/95, K. 8/93, K. 12/95, K. 26/97). Przypomnieli też, że niekwestionowane nakazy wobec ustawodawcy, wynikające z art. 2 Konstytucji to: zakaz działania prawa wstecz, zachowanie odpowiedniej *vacatio legis*, zakaz wprowadzania zmian w ciągu roku podatkowego (orzeczenie z 29 marca 1994 r., K. 13/93, uchwała z 26 kwietnia 1994, W. 11/93).

Formułując zarzuty dotyczące pierwszego punktu wniosku wnioskodawcy stwierdzili, że przepisy tam zakwestionowane naruszają wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego poprzez wyznaczenie zbyt krótkiego, *de facto* ich zadaniem zaledwie kilkudniowego okresu dostosowawczego. Zakreślona w art. 15 ustawy nowelizującej, trzymiesięczna *vacatio legis* ma wg wnioskodawców jedynie charakter formalny. W rzeczywistości przepisy tej ustawy, ogłoszonej 23 listopada 2001 r. mają zastosowanie do czynności podatników, podjętych już 1 grudnia tego roku. Wynika to z art. 1 pkt 1 tiret drugie w związku z pkt 9 oraz pkt 18 tego artykułu. Skreślenie pkt 5 w ust. 1 art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pogarsza w sposób nieuprawniony sytuację obywateli, m.in. poprzez rozszerzenie obowiązku podatkowego na dochody dotychczas od opodatkowania wolne, a dodany w art. 52a nowelizowanej ustawy przywilej podatkowy jest ograniczony do stosunków prawnych nawiązanych przed 1 grudnia 2001 r. obejmując w szczególności:

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

2) dochody (przychody), z odsetek od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, prowadzonych przez podmiot uprawniony, wypłacane albo stawiane do dyspozycji podatnika, jeżeli przedmiotowe środki podatnik zgromadził przed dniem 1 grudnia 2001 r. na podstawie umów zawartych przed tym dniem na czas oznaczony,

3) dochody z tytułu udziału w funduszach kapitałowych, jeżeli dochody te są wypłacane podatnikowi na podstawie umów zawartych lub zapisów dokonanych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r.

Wobec opublikowania powyższych przepisów dopiero 23 listopada 2001 r. (piątek) wnioskodawcy stwierdzili, że podatnikom pozostawiono jedynie pięć dni na skorzystanie z tego

przywileju. Na tle orzecznictwa Trybunału zarzucają, że w przedmiotowej sprawie nie zachodzą okoliczności, które uzasadniałyby naruszenie przez ustawodawcę naczelných zasad państwa prawnego, obowiązujących w procesie stanowienia prawa gdyż sytuacja finansów publicznych była od dawna znana organom uczestniczącym w procesie legislacji, a publiczna dyskusja – za pośrednictwem środków masowego przekazu – nad projektami zmian w prawie podatkowym nie mogła stanowić dla podatnika źródła wiedzy o obowiązującym prawie. W przedmiotowej sprawie brak jednolitych informacji przekazywanych bankom i funduszom inwestycyjnym oraz podatnikom uniemożliwił zdaniem wnioskodawców zgodne z ich wolą, świadome zagospodarowanie swych oszczędności, które już wcześniej były opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wnioskodawcy zarzucili naruszenie zakazu wprowadzania zmian prawa podatkowego w trakcie roku, brak odpowiedniej *vacatio legis* oraz brak jednoznaczności, w konsekwencji czego istotna dla ochrony interesu prawnego i majątkowego podatnika cezura czasowa nie została przez ustawodawcę zapewniona.

Powołując się na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 25 kwietnia 2001 r. (sygn. K. 13/01) i tradycyjne zasady prawa podatkowego, w tym zasadę pewności, wnioskodawcy wywodzą, że przyjęte regulacje podważają zaufanie obywatela do państwa i są sprzeczne z zasadami przyzwoitej legislacji, stanowiącej jedną z zasad demokratycznego państwa prawa. Bez odpowiedniej *vacatio legis* – nie było możliwe przystosowanie się do zmian w prawie, w warunkach dezinformacji i zmian dokonywanych w trakcie procesu legislacyjnego, co powodowało możliwość podjęcia niekorzystnego rozporządzenia swym mieniem przez obywateli. Narusza to według wnioskodawców art. 64 Konstytucji głoszący, iż każdy, mając prawo do własności, ma również prawo do jej ochrony prawnej. Kilkudniowy okres wakacji prawnych uniemożliwił tę ochronę.

Rozwiązania przyjęte w art. 1 ust. 1 pkt 9 tiret drugie w związku z pkt 18 ustawy nowelizującej doprowadziło, zdaniem wnioskodawców do dyskryminacji podatkowej niektórych obywateli, co jest sprzeczne z art. 32 ust. 2 Konstytucji. Ustawodawca zwolnił bowiem od podatku dochodowego m.in.: dochody z odsetek od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika lub w innych formach oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, prowadzonych przez podmiot uprawniony na podstawie odrębnych przepisów, a zgromadzonych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r. na podstawie umów zawartych na czas oznaczony przed tym dniem, dyskryminując podatników gromadzących swe oszczędności na podstawie umów zawartych na czas nieoznaczony.

Jako niezgodny z zasadą równości obywateli wobec prawa oraz z zasadą prawidłowej legislacji traktują wnioskodawcy także pkt 1 ust. 5 art. 52a ustawy o podatku dochodowym dodany ustawą nowelizującą. Zgodnie z tą regulacją, zwolnienie przewidziane w ust. 1 pkt 2 tego artykułu nie ma zastosowania do dochodów (przychodów) od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika przed 1 grudnia 2001 r., na podstawie umów zawartych na czas oznaczony przed tym dniem, w przypadku, gdy umowa została rozwiązana przed upływem okresu, na który została zawarta, bez względu na przyczynę tego rozwiązania, nawet jeżeli przewidziana w tym przepisie przyczyna rozwiązania umowy rachunku bankowego była niezależna od woli podatnika. Względy słuszności nakazywałyby przyjęcie w tym przypadku różnych konsekwencji prawnych, zwłaszcza wyłączenie upadłości banku ze zdarzeń powodujących w konsekwencji utratę zwolnienia podatkowego przez stronę umowy rachunku bankowego. Wnioskodawcy zarzucają, że prawem każdego racjonalnie postępującego podatnika jest dążenie do ograniczenia obciążeń podatkowych, a wyjątkowo krótki termin pozostawiony podatnikom do skorzystania ze zwolnienia wywołał nierówne potraktowanie przez ustawodawcę wszystkich podatników szczególnie tych, którzy nie mogli z praw tych skorzystać z przyczyn od siebie niezależnych. Wielu podatników posiadało oszczędności ulokowane na terminowych lokatach bankowych. Wobec chaosu informacyjnego, towarzyszącego wprowadzaniu zmian

podatkowych, obywatele, powodowani usprawiedliwioną chęcią minimalizacji swych obciążeń podatkowych byli zmuszeni niejednokrotnie do zrywania tych umów, z uszczerbkiem dla swych interesów.

Odnosnie do drugiego punktu wniosku: wnioskodawcy zarzucają, że art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim dodaje do ustawy o podatku dochodowym art. 52b ust. 1, 2, 3 i 4 narusza wynikające z zasady państwa prawnego zasady prawidłowej legislacji. Ustawodawca wprowadził w dodanym art. 52b zupełnie nowy podatek. Stanowiąc w art. 52b ust. 1, że “w okresie od dnia 1 stycznia 2002 r. do dnia 31 grudnia 2003 r. podlegają opodatkowaniu kwoty stanowiące obrót kapitałowy w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, przekazywane za granicę przez osoby fizyczne” ustawodawca w sposób sprzeczny z zasadami prawidłowej legislacji w formie nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadził nowy podatek, którego przedmiotem jest swoiście zdefiniowany obrót. Jego wprowadzenie nastąpiło w sposób zakamuflowany i nieprawidłowe, sprzeczne z zasadami przyzwoitej legislacji jest określanie tej instytucji prawnej w ust. 5 art. 52b ustawy o podatku dochodowym mianem zryczałtowanego podatku dochodowego. Także regulacja elementów prawnych tego podatku zawarta w zaskarżonym przepisie ustawy o podatku dochodowym jest nieprecyzyjna i musi powodować rozbieżne interpretacje. Dotyczy to zwłaszcza sformułowań: “przekazywane za granicę”, “obróć kapitałowy” czy “przekazanie kwot”. Wprowadzona nowelizacja przepisów podatkowych nie rozstrzyga, czy “przekazanie kwot” należy rozumieć, wyłącznie jako transfer, w rozumieniu ustawy prawo dewizowe czy obejmuje ono także inne czynności prawne osoby fizycznej mieszczące się w pojęciu obrotu dewizowego, czy przekazanie kwot ma polegać wyłącznie na fizycznym przeniesieniu znaków pieniężnych.

Niezgodne z zasadami prawidłowej legislacji jest określenie przedmiotu opodatkowania nowym podatkiem poprzez “bezrefleksyjne odesłanie” do przepisów prawa dewizowego, co zdaniem wnioskodawców stwarza stan niepewności i wywołuje trudności interpretacyjne tym bardziej, że już obecnie niejasność przepisów aktualnie obowiązującej ustawy z dnia 18 grudnia 1998 r. – Prawo dewizowe (Dz. U. Nr 160, poz. 1063 ze zm.; dalej: prawo dewizowe) jest źródłem licznych sporów interpretacyjnych, akt ten jest powszechnie uznawany za nieprzejrzysty a jego wady legislacyjne, poprzez regulację art. 52b ustawy o podatku dochodowym, zostaną przeniesione na grunt prawa podatkowego stając się podstawą arbitralnych, krzywdzących podatników rozstrzygnięć organów skarbowych.

Tym bardziej krytycznie oceniają wnioskodawcy z punktu widzenia zasad państwa prawnego, prawidłowości legislacji, pewności i określoności prawa, nawiązywania w art. 52b do uregulowań, które już wcześniej okazały się wadliwe.

Przepis ust. 4 art. 52b nie daje ustawowych podstaw do stwierdzenia, który podmiot jest w tych przypadkach obowiązany do dokonania poboru podatku. Ustawa nie precyzuje, jak określić jego właściwość miejscową. Nie ma także wyraźnych postanowień ustawy w sprawie określenia zasad oraz trybu (w tym formularzy), w jakim podatnik jest zobowiązany do rozliczenia się z tego podatku.

Wnioskodawcy stwierdzają, że zaskarżone przepisy art. 52b ustawy naruszają art. 31 ust. 3 Konstytucji. Powołują się na utrwaloną linię orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który wielokrotnie podkreślał, iż naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań, cytując orzeczenie z 10 listopada 1998 r. (K. 39/97): “należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne”. Przywołują dawniejsze orzeczenie Trybunału z 19 czerwca 1992 r. (U. 6/92), “z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi

państwowemu uprawnienia do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich, musi spełnić wymów dostatecznej określoności”.

2. Minister Finansów pismem z 15 kwietnia 2002 r. przedstawił następujące stanowisko w sprawie.

Wymienione w punkcie pierwszym wniosku przepisy ustawy o podatku dochodowym są tożsame z rozpatrywanymi w sprawie K 47/01, a więc postępowanie dotyczące tej części wniosku – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 o ustawy o TK – winno ulec umorzeniu, z uwagi na to, iż wydanie orzeczenia w tej części jest zbędne.

Przepis art. 52b został wprowadzony do ustawy o podatku dochodowym w związku z wprowadzeniem 20% zryczałtowanego podatku od tzw. dochodów kapitałowych (tj. od odsetek od środków na rachunkach bankowych, od dochodów z tytułu udziału w funduszach kapitałowych). Podatek ten ma zapobiec ewentualnej ucieczce polskiego kapitału za granicę, celem uniknięcia opodatkowania. Przepis ten ma zatem charakter pewnej szczególnej zapory i ze względu na określony w nim termin obowiązywania (związany z założonym przez ustawodawcę dwuletnim okresem “przyzwyczajenia” podatników do opodatkowania dochodów kapitałowych), ma charakter efemerydalny.

Przepis ten należy postrzegać przez pryzmat troski racjonalnego ustawodawcy o “wykonalność” i “sprawność” ustanowionych przez siebie przepisów, których głównym celem było przysporzenie dodatkowych dochodów budżetowych, co było – i jest nadal – kluczową sprawą w niezwykle trudnej sytuacji finansów publicznych.

Gdyby nawet uznać, iż 2% zryczałtowany podatek od przekazywanego za granicę kapitału, stanowi pewne ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw, to zważywszy na postanowienia art. 84 i 217 Konstytucji, oraz na wnioskującą z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego zasadę władztwa podatkowego, z której wynika, iż kształtowanie dochodów państwa jest w istocie nakazem konstytucyjnym władzy ustawodawczej to – przeciwnie niż wnioskodawcy – Minister Finansów stwierdza, iż podatek ten jak najbardziej mieści się w dyspozycji powołanego powyżej art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Powołanym powyżej przepisom zarzucane jest ponadto naruszenie – wynikającej z zasady państwa prawnego – zasady prawidłowej legislacji.

Wnioskodawcy podnieśli, iż podatek, o którym mowa w tym przepisie, jest w istocie podatkiem obrotowym, a jego “wprowadzenie nastąpiło w sposób zakamuflowany”. Za niezgodne z zasadami prawidłowej legislacji – według wnioskodawców – należy także uznać określenie przedmiotu opodatkowania poprzez “bezrefleksyjne odesłanie” do przepisów prawa dewizowego, gdyż prawo dewizowe jest źródłem licznych sporów interpretacyjnych, bowiem “akt ten jest powszechnie uznawany za niepotrzebnie skomplikowany i nieprzejrzysty”.

Odpowiadając na powyższe zarzuty Minister Finansów przytoczył stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, według którego prawodawca konstytucyjny w art. 217 Konstytucji wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania jego zadań (U. 1/98 i U. 4/98).

Minister Finansów uznał za nieuprawniony także zarzut wnioskodawców, iż wprowadzenie podatku nastąpiło w sposób “zakamuflowany”. Pokreślił, iż nowelizacja będąca przedmiotem wniosku, została uchwalona stosownie do przepisów Regulaminu Sejmu oraz Regulaminu Senatu. Przepis ten był przedmiotem dyskusji w parlamencie, o czym może świadczyć stenogram z posiedzeń sejmowych.

Odnosząc się do ogólnego zarzutu dotyczącego odesłania ustawodawcy do innego aktu prawnego Minister Finansów stwierdził, że Trybunał Konstytucyjny do tej techniki legislacyjnej ustosunkował się sceptycznie, uznając jednak, iż zasada wyłączności ustawy nie zostaje

naruszona, jeżeli normy, które służą zbudowaniu innej normy są normami ustawowymi (uchwała z 15 maja 1996 r., W. 2/96).

Minister Finansów zakwestionował twierdzenia zawarte we wniosku, iż takie sformułowania użyte przez ustawodawcę, jak: “przekazywane za granicę” czy “obróć kapitałowy” są nieprecyzyjne i będą powodowały z pewnością rozbieżne interpretacje. Zauważył, iż wnioskodawca uległ powszechnemu przekonaniu, iż prawo dewizowe jest “aktem niepotrzebnie skomplikowanym i nieprzejrzystym” i nie zadał sobie trudu, aby prześledzić przepisy tego aktu prawnego i samodzielnie odpowiedzieć na to pytanie. Stwierdził, że z lektury pierwszych przepisów prawa dewizowego (słowniczek) jednoznacznie wynika, co stanowi tzw. obrót bieżący, a co obrót kapitałowy, o którym mowa w art. 52b ustawy o podatku dochodowym.

Za nieuprawniony uznał pogląd, iż “przepis ust. 4 w art. 52b nie daje podstaw do twierdzenia, który podmiot jest w tych przypadkach obowiązany do dokonania poboru tego podatku.

Stosownie do postanowień art. 52b ust. 4 ustawy o podatku dochodowym “jeżeli kwoty, o których mowa w ust. 1 są przekazywane za granicę bez pośrednictwa instytucji wymienionych w ust. 3 do obliczenia i wpłaty podatku, zgodnie z ust. 1 i 2, jest obowiązany podatnik przekazujący te kwoty”. Przepis ten nie pozostawia żadnych wątpliwości, iż obowiązek obliczenia i wpłaty podatku (w przypadku, gdy kwoty stanowiące obrót kapitałowy są przekazywane bez pośrednictwa zinstytucjonalizowanych podmiotów) spoczywa na samym podatniku. Logiczne i oczywiste jest, iż w tej sytuacji tylko podatnik posiada wiedzę umożliwiającą obliczenie i wpłatę tego podatku.

Co do zasad i trybu poboru 2% zryczałtowanego podatku, ustawodawca w tej kwestii odesłał do wcześniejszych przepisów ustawy, uznając, iż nie ma potrzeby powielania istniejących już uregulowań. Stąd też nie ulega najmniejszej wątpliwości, iż normy, do których odwołał się ustawodawca należy stosować zarówno w przypadku obrotu dokonywanego za pośrednictwem instytucji finansowych, jak bezpośrednio przez samego podatnika.

W związku z opinią powołanego przez Trybunał Konstytucyjny biegłego, prof. Wandy Wójtowicz, dotyczącą art. 52b ustawy o podatku dochodowym, Minister Finansów uzupełnił swoje stanowisko w sprawie głównych zarzutów dotyczących tego przepisu, jakie postawiono w opinii, a sprowadzonych do trzech podstawowych punktów:

- braku precyzyjnie, ustawowo określonego przedmiotu opodatkowania (Minister Finansów przedstawił swoją interpretację powołanych instytucji prawa dewizowego),
- istnienia zjawiska podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, a także ponownego opodatkowania majątku, którego nabycie było już raz opodatkowane np. podatkiem od spadków i darowizn (Minister Finansów powołał się na przykłady opodatkowania nabycia towarów i usług podatkiem od towarów i usług),
- braku ustawowych rozwiązań proceduralnych dotyczących trybu i sposobu poboru podatku w poszczególnych, różnorodnych sytuacjach stanowiących kapitałowy obrót dewizowy, który podlega opodatkowaniu (Minister Finansów omówił treść obowiązujących przepisów ustawy oraz powołał się na wydane przez siebie akty wykładni art. 52b ustawy o podatku dochodowym: urzędowa interpretacja z 2 lutego 2002 r. i rozporządzenie z 15 lutego 2002 r. w sprawie zaniechania poboru podatku oraz zwolnienia niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatku; Dz. U. Nr 17, poz. 158).

Minister Finansów jeszcze raz przypomniał, że biorąc pod uwagę ustalone stanowisko Trybunału Konstytucyjnego należy pamiętać o celu, jaki przyświecał ustawodawcy wprowadzającemu przedmiotowy podatek. Otóż przepis art. 52b ustawy o podatku dochodowym został dodany w związku z wprowadzeniem 20% zryczałtowanego podatku od tzw. dochodów kapitałowych (tj. od odsetek od środków na rachunkach bankowych, od dochodów z tytułu udziału w funduszach kapitałowych). Podatek ten ma zapobiec ewentualnej ucieczce polskiego

kapitału za granicę, celem uniknięcia opodatkowania. Przepis ten ma zatem charakter pewnej szczególnej zapory i ze względu na określony w nim dwuletni termin obowiązywania, ma charakter efemerydalny.

Przepis ten należy postrzegać przez pryzmat troski racjonalnego ustawodawcy o “wykonalność” i “sprawność” ustanowionych przez siebie przepisów, których głównym celem było przysporzenie dodatkowych dochodów budżetowych, co było – i jest nadal – kluczową sprawą w niezwykle trudnej sytuacji finansów publicznych.

W konsekwencji na gruncie cytowanych przez siebie przepisów ustawy o podatku dochodowym oraz przepisów prawa dewizowego Minister Finansów nie w pełni zgodził się z postawionymi przez biegłego zarzutami i nie podzielił poglądu, reprezentowanego przez biegłego, że omawiany przepis art. 52b ustawy o podatku dochodowym narusza art. 217 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny pismem z 23 kwietnia 2002 r. odniósł się do zarzutów przedstawionych we wniosku.

Stwierdził, że:

– art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie, w związku z art. 1 pkt 9 (w zakresie, w jakim dodaje w art. 30 ust. 1 ustawy znowelizowanej pkt 1b) oraz w związku z art. 1 pkt 18 (w zakresie, w jakim dodaje do ustawy o podatku dochodowym art. 52a) ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6 ustawy nowelizującej jest zgodny z art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

– art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej – w zakresie, w jakim dodaje do ustawy o podatku dochodowym art. 52b ust. 1, 2, 3 i 4 – jest zgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji;

– w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Dokonując oceny konstytucyjności zakwestionowanych przepisów Prokurator Generalny w pierwszej kolejności odwołał się do sprawy sygn. K 47/01, w której Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie, rozpoznał już zarzuty dotyczące części przepisów objętych wnioskiem w niniejszej sprawie. Ponieważ wnioskodawcy w pkt. 1 wniosku, będącego przedmiotem rozważań, kwestionują te same przepisy, które Trybunał Konstytucyjny ocenił w wyroku wydanym w sprawie K 47/01, wydanie orzeczenia, w części obejmującej wniosek o stwierdzenie, że art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6 ustawy o podatku dochodowym jest niezgodny z art. 2 i art. 32 Konstytucji, jest zbędne. Zachodzą przesłanki do umorzenia postępowania w tym zakresie.

Wnioskodawcy zarzucają, że wymieniony wyżej przepis jest niezgodny także z art. 64 Konstytucji, a wzorzec ten nie był przedmiotem rozważań TK w sprawie o sygn. akt K 47/01. Prokurator Generalny stwierdził, że wnioskodawcy nie podają bardziej szczegółowo, która z zasad wynikających z tego przepisu została – ich zdaniem – naruszona i dlaczego. Ograniczają się jedynie do stwierdzenia, że zbyt krótki okres *vacatio legis*, o którym była mowa w związku z zarzutem naruszenia art. 2 Konstytucji, narusza zarazem (...) art. 64 Konstytucji, głoszący, że “każdy, mając prawo do własności, ma również prawo do jej ochrony prawnej”.

Prokurator zwrócił uwagę, że Trybunał Konstytucyjny, w sprawie K 47/01, poddał wnikliwej analizie także zarzut odnoszący się do braku odpowiedniej *vacatio legis*, dochodząc do wniosku, że – w odniesieniu do ocenianego przepisu – nie znajduje on w opisanych we wniosku (i w uzasadnieniu wyroku TK) warunkach prawnego ani też faktycznego uzasadnienia. Pogląd ten znajduje odniesienie również do rozważanej sytuacji. Brak zatem podstaw do uznania, że omawiane przepisy są niezgodne z art. 64 Konstytucji, skoro weszły w życie po upływie odpowiedniego okresu przystosowawczego, zaś Wnioskodawcy naruszenia prawa własności upatrywali jedynie w niezachowaniu tego wymogu.

Prokurator Generalny nie zgodził się z zarzutem, że art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej narusza art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Stwierdził, że przy ocenie legislacji podatkowej założeniem wyjściowym jest pogląd o względnej swobodzie decyzyjnej ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa, jak to podkreślił Trybunał Konstytucyjny, np. w sprawie K. 13/01, przy czym swoboda ta jest jednak równoważona i miarkowana przez spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego.

Prokurator Generalny wyraził pogląd, że w omawianej sprawie, określając przedmiot opodatkowania, ustawodawca odesłał wprost do przepisów prawa dewizowego. Ewentualne wątpliwości interpretacyjne, na które trafnie zwrócono uwagę w opinii biegłego, będzie mogła wyjaśnić urzędowa interpretacja Ministra Finansów, wydana na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej. Powołał się na informację Ministerstwa Finansów, iż zakwestionowany przepis art. 52b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym uzyska w przyszłości treść bardziej precyzyjną przy okazji trwających aktualnie prac legislacyjnych nad nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co pozwoli uniknąć wątpliwości, co do zakresu przedmiotowego tego przepisu.

Odnosząc się do zarzutu podwójnego opodatkowania zwrócił uwagę, że podatek, o którym mowa w omawianym przepisie, nie jest podatkiem dochodowym, mimo iż zawarty jest w ustawie o podatku dochodowym. W istocie, jest to szczególnego rodzaju podatek, który ma na celu zniechęcić podatników do “ucieczki” przed podatkiem, o którym mowa w art. 52b ustawy o podatku dochodowym. Do podatnika należy wybór, co do rodzaju podatku, który będzie go obciążał. Przy czym, jeżeli podejmie decyzję, w wyniku której będzie miał zastosowanie omawiany przepis, będziemy mieli do czynienia z sytuacją zbliżoną, jak w przypadku podatku VAT, gdy usługa lub towar został nabyty za środki pieniężne, które objęte były podatkiem dochodowym. Prokurator wyraził wątpliwości, czy tego rodzaju podatek (nie będący podatkiem dochodowym) winien znajdować się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Biorąc jednak pod uwagę jego ścisły związek z regulacjami prawnymi zawartymi w tej ustawie (zmierza do tego, by nie zniweczyć celu, którym kierował się ustawodawca, wprowadzając m.in. podatek, o którym mowa w art. 52a ustawy o podatku dochodowym) zarzut naruszenia przyzwoitej legislacji uznał za nieuzasadniony.

Odnosząc się do zarzutu proceduralnych dotyczących trybu i sposobu poboru podatku, których brak zarzucają wnioskodawcy, zwrócił uwagę, że stanowią o tym inne przepisy, które mają zastosowanie także do poboru 2% zryczałtowanego podatku, ustanowionego w art. 52b ustawy o podatku dochodowym. Technika legislacyjna, polegająca na odesłaniu do innych przepisów, nie może budzić wątpliwości.

Stwierdzając, że ustawa nowelizująca została uchwalona w trudnej sytuacji finansów publicznych należy uwzględnić, że jej podjęcie było wyrazem troski o stan finansów państwa i dążenie do osiągnięcia równowagi budżetowej, co Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę w powoływanym wyroku z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01. W uzasadnieniu tego wyroku. Trybunał jednak przypomniał o obowiązku zastosowania wymogów przyzwoitej legislacji podatkowej. Ale, jak się wydaje, zastrzeżenia wnioskodawców nie dają podstaw do uznania, że zostały naruszone zasady prawidłowej legislacji w stopniu uzasadniającym zarzut naruszenia zasad wynikających z art. 2 Konstytucji.

4. Stanowisko w sprawie zajął również, na podstawie art. 44 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Prezes Rady Ministrów. W piśmie z 26 marca 2002 r. wypowiedział się co do potencjalnych skutków orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie.

Prezes Rady Ministrów zwrócił uwagę, że celem nowelizacji, w zakresie art. 52b ustawy o podatku dochodowym, było nie zwiększenie wpływów z podatku dochodowego od osób

fizycznych do budżetu lecz wprowadzenie mechanizmu mającego zapobiec ewentualnej ucieczce polskiego kapitału za granicę, celem uniknięcia opodatkowania 20% zryczałtowanym podatkiem od dochodów kapitałowych. W trakcie prac nad nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych skutki finansowe wejścia w życie tego przepisu nie zostały oszacowane i nie zostały ujęte w bilansie wpływów z podatku dochodowego, związanym z wejściem w życie nowelizacji. Nie zostały również uwzględnione w projekcie ustawy budżetowej. Jednak, z uwagi na zaporowy charakter przepisu art. 52b ustawy o podatku dochodowym, związany bezpośrednio z wejściem w życie podatku od dochodów kapitałowych, brak tego przepisu może spowodować wypływ polskiego kapitału za granicę, na rynki, których państwa nie przewidują opodatkowania dochodów kapitałowych lub przewidują opodatkowanie na korzystniejszych zasadach. Efektem potencjalnego uchylecia art. 52b mogą być niższe, niż zakładane, wpływy z 20% zryczałtowanego podatku od dochodów kapitałowych.

5. Marszałek Sejmu pismem z 16 maja 2002 r. wniósł o stwierdzenie, że:

- 1) przepisy zaskarżone w pkt. 1 wniosku są zgodne z art. 64 Konstytucji;
- 2) przepis zaskarżony w pkt. 2 wniosku jest niezgodny z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji i określenie, zgodnie z art. 190 ust. 3 Konstytucji, późniejszego terminu utraty mocy obowiązującej zaskarżonych przepisów;
- 3) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

Ze względu na tożsamość punktu 1 wniosku z wnioskiem grupy posłów rozpoznany w sprawie K 47/01 stanowisko Marszałka Sejmu dotyczy tylko przedmiotowego wniosku w części nie pokrywającej się z wnioskiem rozpatrzonym przez Trybunał Konstytucyjny 27 lutego 2002 r. Zarzut wnioskodawcy dotyczący naruszenia art. 64 Konstytucji Marszałek Sejmu uznaje za całkowicie bezzasadny w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 27 lutego 2002 r. (sygn. akt K 47/01): zbyt krótkie *vacatio legis* – zdaniem wnioskodawców – doprowadziło do tego, że wielu podatników zostało w ten sposób zmuszonych do dokonania niekorzystnego dla siebie rozporządzenia swym mieniem (oszczędnościami pieniężnymi). W powołanym wyżej wyroku Trybunał Konstytucyjny, obszernie uzasadniając swoje stanowisko, nie podzielił poglądu co do wejścia w życie zaskarżonych przepisów. Art. 64 Konstytucji reguluje kwestie ochrony własności. Przy ocenie zgodności zaskarżonych przepisów z wzorcem zawartym w tym przepisie należy wziąć pod uwagę to, że – zgodnie z art. 84 i art. 217 Konstytucji nakładanie podatków w sposób zgodny z regułami ustanowionymi przez przepisy Konstytucji nie stanowi “naruszenia istoty prawa własności”.

Marszałek Sejmu uznał, że zarzut dotyczący naruszenia przez art. 52b ustawy o podatku dochodowym przepisów art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest całkowicie bezpodstawny. Zarzut naruszenia wynikających z art. 2 Konstytucji zasad prawidłowej legislacji jest słuszny. Za takim wnioskiem mogą przemawiać następujące argumenty:

- określony w art. 52b ustawy podatek nie jest podatkiem dochodowym, lecz podatkiem obrotowym, a więc powinien zostać uregulowany w odrębnej ustawie;
- ustawodawca, ustanawiając przedmiotowy podatek, posłużył się – skądinąd dopuszczalnym – odesłaniem do przepisów prawa dewizowego; brakuje jednak korelacji między występującym w przepisie art. 52b ust. 1 ustawy pojęciem “przekazywane” a pojęciem “transfer”, którym posługuje się prawo dewizowe w art. 2 ust. 1 pkt 11;
- w przepisie art. 52b ustawy o podatku dochodowym nie zostały precyzyjnie określone, zgodnie z wymogami art. 217 Konstytucji, podmiot i przedmiot opodatkowania, a użyte w tym przepisie pojęcia są bardzo ogólne i pozwalają na znaczną dowolność interpretacyjną, co – w przypadku prawa podatkowego – jest niedopuszczalne;

– oczywistym jest, że przepisy prawa podatkowego powinny być konstruowane w taki sposób, by nie wywoływały już od samego początku ich obowiązywania wątpliwości przy ich stosowaniu a niejasności tego przepisu potwierdza Minister Finansów, który – jako argument przemawiający za prawidłowością tego przepisu – przytacza fakt wydania urzędowej interpretacji przepisów art. 52b ustawy o podatku dochodowym;

– z przepisów ustawy nie wynika, że podatek określony w art. 52b ustawy może być *antidotum* na wpływ kapitału za granicę – jako reakcję na wprowadzenie opodatkowania dochodów kapitałowych; nie przewidziano bowiem w ustawie żadnej procedury badania przeznaczenia przekazywanych za granicę kwot, co zostało określone dopiero w urzędowej interpretacji Ministra Finansów.

Jeśliby nawet przyjąć, że podatek ten ma pełnić funkcję zaporową a nie fiskalną, to powinien zostać skonstruowany w taki sposób, by był narzędziem skutecznym, gdyż w obecnym kształcie, wskutek niejasności i braku precyzji wprowadzonych rozwiązań, takowym nie jest. Naruszony został art. 31 ust. 3 Konstytucji, który dopuszcza wprowadzenie – po spełnieniu określonych w nim przesłanek – ustawowych ograniczeń praw i wolności; jednakże każdorazowo stwierdzona powinna być rzeczywista potrzeba dokonania ingerencji w dane prawo, a z drugiej strony na ustawodawcę nałożony został wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne. Konstrukcja zawarta w szczególności w art. 52b ust. 4 takiej skuteczności nie gwarantuje; przepis ten jest klasycznym przykładem normy *lex imperfecta*. Zresztą Minister Finansów, korzystając z przysługującego mu uprawnienia, zaniechał poboru podatku określonego w art. 52b ustawy od kwot stanowiących obrót kapitałowy w rozumieniu przepisów prawa dewizowego przekazywanych za granicę przez nierezydentów i jednocześnie zwolnił płatników tego podatku od jego pobierania w okresie od 1 stycznia 2002 r. do 31 grudnia 2003 r., a więc w okresie obowiązywania tego podatku.

Sejm, uchwalając zaskarżone przepisy, miał na względzie zapobieżenie wpływowi kapitału za granicę RP. Po wnikliwej analizie uchwalonych przepisów oraz biorąc pod uwagę argumenty wnioskodawców i wyjaśnienia Ministra Finansów należy zgodzić się, że przepisy te mogą narazić się na zarzut złamania zasad prawidłowej legislacji, co może stanowić podstawę do orzeczenia ich niezgodności z Konstytucją.

Mając to na względzie, w przypadku orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności tych przepisów z Konstytucją, Sejm wnosi o określenie, zgodnie z art. 190 ust. 3 Konstytucji, późniejszego terminu utraty mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu celem umożliwienia Sejmowi “poprawienia”, przy okazji toczących się prac nad nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zaskarżonego przepisu.

6. Przewodniczący Składu Orzekającego TK, działając na podstawie § 24 ust. 4 uchwały z dnia 22 października 1997 r. w sprawie Regulaminu Trybunału Konstytucyjnego (M. P. z 2001 r. Nr 41, poz. 668) powołał w sprawie biegłego w osobie prof. Wandy Wójtowicz, celem uzyskania opinii co do stanowiska doktryny w następujących kwestiach:

1) wobec niedookreśloności pojęcia “obrotu kapitałowego” w systemie prawa dewizowego oraz wobec wynikającego z art. 217 Konstytucji wymogu ustawowej regulacji pojęcia “obrotu kapitałowego w rozumieniu prawa dewizowego” jako przedmiotu zryczałtowanego podatku dochodowego z art. 52b ustawy o podatku dochodowym – jaka jest, określona w drodze ustawy, regulacja przedmiotu podatku z art. 52b ustawy o podatku dochodowym dla potrzeb wymiaru i poboru tego podatku,

2) jaka jest relacja przedmiotu i zasad wymiaru i poboru podatku dochodowego od obrotu kapitałowego z art. 52b ustawy o podatku dochodowym do ogólnego przedmiotu i zasad wymiaru i poboru podatku dochodowego z art. 1-9 tej ustawy?

W przedstawionej na piśmie obszernej opinii biegła stwierdziła m.in.:

Sformułowania zawarte w znowelizowanej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, a związane z wprowadzeniem opodatkowania kwot przekazywanych za granicę przez osoby fizyczne w ramach obrotu kapitałowego budzą poważne zastrzeżenia. Można je sprowadzić do trzech podstawowych punktów:

- 1) braku precyzyjnie, ustawowo określonego przedmiotu opodatkowania,
- 2) istnienia zjawiska podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, a także ponownego opodatkowania majątku, którego nabycie było już raz opodatkowane np. podatkiem od spadków i darowizn,
- 3) braku ustawowych rozwiązań proceduralnych dotyczących trybu i sposobu poboru podatku w poszczególnych, różnorodnych sytuacjach stanowiących kapitałowy obrót dewizowy, który podlega opodatkowaniu.

Ustalenie przedmiotowego zakresu opodatkowania napotyka w treści znowelizowanej ustawy na duże trudności. Sformułowania zawarte w art. 52b ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym, iż 2% podatku dochodowemu podlegają kwoty stanowiące dewizowy obrót kapitałowy przekazywane za granicę przez osoby fizyczne nie można uznać ani za precyzyjne ani jednoznaczne.

Wątpliwości mogą już powstać przy ustaleniu znaczenia zwrotu *kwoty przekazywane za granicę*. W treści ustawy dewizowej nie jest w ogóle używane słowo “kwota”. Do treści i definicji tej ustawy nawiązują jednak sformułowania zawarte w znowelizowanej ustawie podatkowej. “Kwoty” mogą zaś oznaczać zarówno zagraniczne środki płatnicze w postaci walut obcych, jak i dewiz. “Kwotami” mogą być także krajowe środki płatnicze. Ich transfer przez granicę stanowi bowiem także obrót dewizowy (pojęcie obrotu dewizowego i jego poszczególnych odmian jest zdefiniowane w art. 2 ust. 1 pkt 10 a także pkt 12, 13, 16, 17, 18, 24, 25, 26, 27 i 28 prawa dewizowego), w tym także obrót kapitałowy. Obrotem dewizowym jest również transfer innych wartości dewizowych (art. 2 ust. 1 pkt 4 prawa dewizowego). Ich wartość jest wyrażana bądź w krajowych bądź w zagranicznych środkach płatniczych, chociaż nie stanowią one takich środków.

W języku polskim słowo “kwota” oznacza pewną sumę pieniędzy. Przy zastosowaniu wykładni językowej można więc byłoby ograniczyć zakres pojęcia “kwota” tylko do środków płatniczych w postaci walut, ale już z wyłączeniem dewiz. Przy takiej interpretacji powstają jednak kolejne wątpliwości w związku z powszechnym posługiwaniem się we wszelkich rozliczeniach dokumentami finansowymi i bankowymi (dewizami) zamiast walut. W rozliczeniach istotną rolę mogą też pełnić papiery wartościowe nie będące środkami płatniczymi.

Nieprecyzyjny jest też zwrot odnoszący się do kwot “przekazywanych za granicę”. W ustawie dewizowej zawarta jest definicja transferu (art. 2 ust. 1 pkt 11 prawa dewizowego) jako wywozu, przywozu, wysyłania, przesyłania, sprowadzania, dokonywania międzynarodowych przekazów oraz wszelkich innych sposobów przemieszczania wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych przez granicę Rzeczypospolitej Polskiej.

Zwrot “kwoty przesyłane za granicę” można traktować jako odpowiednik “dokonywania międzynarodowych przekazów”. Możliwe jest jednak także szerokie rozumienie tego zwrotu jako każdego transferu za granicę lub też poszczególnych (ale których?) jego form (może “wywóz” ewentualnie “wysyłanie”?).

Na podstawie sformułowania “kwoty przekazywane za granicę” nie można jednoznacznie odpowiedzieć, czy przedmiot opodatkowania obejmuje także różnego rodzaju płatności dokonywane przez osoby fizyczne za granicę w ramach obrotu kapitałowego za pomocą kart płatniczych i kredytowych wystawianych przez banki mające siedzibę w Polsce.

Kolejna wątpliwość dotyczy wskazania zakresu czynności stanowiących obrót kapitałowy. W prawie dewizowym przyjęto negatywną definicję takiego obrotu (art. 2 ust. 1 pkt 15 prawa dewizowego). Jest nim każdy obrót dewizowy z zagranicą nie będący obrotem bieżącym.

Czynności stanowiące obrót bieżący zostały imiennie wskazane w ustawie (art. 2 ust. 1 pkt 13 prawa dewizowego), a na ich dokonanie nie jest wymagane zezwolenie dewizowe.

Natomiast obrót kapitałowy, którego dokonanie wymaga z reguły zezwolenia dewizowego może wystąpić aż w siedmiu odmianach: inwestycji bezpośrednich, portfelowych, obrotu depozytowego, gwarancyjnego, kredytowego, pozagospodarczego i pozostałego obrotu kapitałowego. Stopień swobody dokonywania poszczególnych odmian obrotu kapitałowego jest różny (por. treść art. 9 prawa dewizowego). Jedyne realizacja kapitałowego obrotu pozagospodarczego nie wymaga zezwolenia dewizowego, ale pozostaje nadal obrotem kapitałowym. Wszelkie inne formy obrotu kapitałowego podlegają reglamentacji dewizowej, chociaż zróżnicowanej, co oznacza konieczność uzyskiwania zezwoleń dewizowych na jego dokonanie. W ramach obrotu kapitałowego funkcjonuje także zbiorcze pojęcie pozostałego obrotu kapitałowego. Obrót ten nie został szczegółowo i wyczerpująco określony w ustawie dewizowej (art. 2 ust. 1 pkt 28 prawa dewizowego). Jest nim taki obrót, który nie kwalifikuje się do pozostałych form obrotu kapitałowego. Oznacza to, iż nie można na podstawie przepisów ustawy precyzyjnie i taksatywnie wskazać sytuacji stanowiących „pozostały obrót kapitałowy” dla celów podatkowych.

Przy zastosowaniu innych rodzajów wykładni (językowej, systemowej), można przyjąć, iż wprowadzone w znowelizowanej ustawie opodatkowanie „kwot stanowiących obrót kapitałowy” dotyczy wszelkiego – realizowanego przez osoby fizyczne – obrotu kapitałowego, niezależnie od:

- statusu dewizowego podmiotu (rezydent, nierezydent),
- wartości obrotu,
- sposobu jego realizacji, a także
- od warunku uzyskania zezwolenia na jego dokonanie.

Z treści art. 52b ustawy o podatku dochodowym nie wynikają żadne ograniczenia w tym zakresie. Nie jest także możliwe precyzyjne i jednoznaczne ustalenie – na podstawie przepisów ustawy – zakresu przedmiotowego opodatkowania „kwot stanowiących obrót kapitałowy przekazywanych za granicę przez osoby fizyczne”. Nie zostały bowiem ustawowo określone w sposób wyczerpujący i precyzyjny wszystkie elementy związane z powstawaniem obowiązku podatkowego, a w konsekwencji i zobowiązania podatkowego dotyczącego 2% podatku dochodowego.

Całe zawarte w art. 52b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym sformułowanie, iż podlegają opodatkowaniu „kwoty stanowiące obrót kapitałowy” jest wadliwe także z tego powodu, iż same „kwoty” nigdy nie stanowią żadnego obrotu dewizowego. Obrotem dewizowym (w tym i kapitałowym) są bowiem określone w prawie dewizowym czynności prawne lub zdarzenia prawne powodujące lub mogące spowodować skutki wskazane w ustawie dewizowej (przeniesienie własności i innych praw majątkowych do wartości dewizowych, a także – w ściśle wskazanych sytuacjach – do krajowych środków płatniczych oraz transfer wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych).

Wprowadzenie podatku dochodowego od kwot przekazywanych za granicę w ramach obrotu kapitałowego wywołuje również poważne zastrzeżenia ze względu na zjawisko podwójnego opodatkowania tego samego dochodu a nawet majątku podatnika.

Przekazywanie przez osoby fizyczne za granicę kwot stanowiących obrót kapitałowy może dotyczyć zarówno osiągniętego przez takie osoby dochodu czy przychodu w rozumieniu ustaw podatkowych (zarówno omawianej ustawy o podatku dochodowym (art. 9), jak i ustawy nowelizującej (art. 6)), także majątku (np. nabytego w drodze spadku czy darowizny), a nawet środków pieniężnych pochodzących z pożyczek czy kredytu.

Transferowane za granicę środki pieniężne w ramach obrotu kapitałowego mogą także pochodzić z działalności rolnej lub leśnej, zwolnionej od podatku dochodowego. Przychody z

takiej działalności są opodatkowane podatkiem rolnym (uregulowanym ustawą z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym, Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.) lub leśnym (uregulowanym ustawą z dnia 28 września 1991 roku o lasach, Dz. U. z 2000 r. Nr 56, poz. 679 ze zm.). Tym samym pobranie podatku dochodowego (2%) stanowi także podwójne opodatkowanie, co jednocześnie narusza art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym, który wyłącza stosowanie cyt. ustawy do przychodów z takiej działalności.

Pobranie podatku od transferu "kwot" pochodzących z majątku podatnika oznacza także podwójne opodatkowanie i jest jednocześnie sprzeczne z rozwiązaniami prawnymi zawartymi w samej ustawie podatkowej.

Istnieje realne niebezpieczeństwo – a najczęściej pewność – iż pobranie 2% podatku dochodowego od transferu środków płatniczych w ramach obrotu kapitałowego dokonywanego przez osoby fizyczne oznacza podwójne opodatkowanie tego samego dochodu, opodatkowanie środków płatniczych, które nie podlegają podatkowi dochodowemu (np., są majątkiem nabytym w drodze spadku czy darowizny), a także opodatkowanie środków płatniczych uzyskanych przez podatnika z tytułu czynności zwrotnych takich jak pożyczki czy kredyty, które nie wiążą się z uzyskiwaniem dochodów. Uzyskane w drodze pożyczki czy kredytu środki płatnicze – mimo, że nie oznaczają osiągnięcia dochodu – także mogą być opodatkowane 2% podatkiem dochodowym, wówczas gdy zostaną wytransferowane za granicę.

W treści znowelizowanej ustawy podatkowej nie przewidziano jednak żadnych wyłączeń czy zwolnień podatkowych związanych z transferem w ramach obrotu kapitałowego. W praktyce ustalenie, czy transferowane za granicę przez osoby fizyczne środki płatnicze stanowią dochód, czy majątek podatnika wydaje się bardzo utrudnione, a często wręcz niemożliwe.

Znowelizowana ustawa o podatku dochodowym nie precyzuje w pełni trybu i sposobu poboru podatku od transferu związanego z obrotem kapitałowym, a treść art. 52b ust. 3, 4 i 5 jest ogólnikowa i nieprecyzyjna. Nie zostały w ustawie kreślone w sposób precyzyjny i szczegółowy obowiązki podatników i płatników podatku, terminy i sposób rozliczania płatności podatkowych. Brak jest uwzględnienia różnorodności sytuacji faktycznych związanych z dokonywaniem transferu środków płatniczych ("przekazywania kwot"). Nie określono w szczególności sposobu, trybu, terminów płatności podatku przez samych podatników wówczas, gdy obrót kapitałowy jest dokonywany bez udziału instytucji finansowych (banków, biur maklerskich). Brak ustawowej regulacji w tym zakresie także należy uznać za istotny mankament znowelizowanej ustawy.

W konsekwencji biegła stwierdza: wskazane mankamenty znowelizowanej ustawy dotyczące opodatkowania transferu za granicę środków płatniczych (dewiz?) przez osoby fizyczne w ramach obrotu kapitałowego pozwalają wyrazić pogląd, iż ustawa jest niedopracowana pod względem legislacyjnym i nieprecyzyjna. Jej sformułowania nie określają w sposób należyty wszystkich elementów struktury podatku. Dotyczy to w szczególności przedmiotu opodatkowania, gdyż odwołanie się do rozwiązań zawartych w prawie dewizowym jest niewystarczające. Siatka pojęć używanych i określonych w prawie dewizowym, w tym także pojęcie obrotu kapitałowego jest sformułowane dla potrzeb prawa dewizowego, a nie podatkowego. Nie może więc stanowić punktu odniesienia dla rozwiązań prawa podatkowego.

Terminologia w znowelizowanej ustawie podatkowej nie pokrywa się zresztą z terminologią prawa dewizowego. Terminy użyte w znowelizowanej ustawie o podatku dochodowym (art. 52b) nie zostały ustawowo zdefiniowane. Brak jest także ustawowych, precyzyjnych i całościowych rozwiązań proceduralnych, a treść art. 52b ust. 3, 4 i 5 jest ogólnikowa i nieprecyzyjna.

Mankamenty sformułowań zawartych w art. 52b ustawy podatkowej upoważniają do sformułowania stanowiska, iż treść nowelizacji w analizowanym zakresie nie odpowiada wymaganiom stawianym przez art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

II

Na rozprawie uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska przedstawione na piśmie. Przedstawiciel wnioskodawcy, wobec oczywistej omyłki w przygotowaniu wniosku do Trybunału, doprecyzował wniosek i rozszerzył go o art. 52b ust. 5 ustawy o podatku dochodowym, bezpośrednio związany z pozostałymi zaskarżonymi przepisami ustawy i objęty treścią uzasadnienia wniosku.

III

Trybunał Konstytucyjny badając motywy i założenia objętej wnioskiem ustawy nowelizującej, uchwalonej z inicjatywy ustawodawczej Rady Ministrów, oraz zarzuty wnioskodawców ustalił, co następuje:

1. Podstawowym celem zawierającej zakwestionowane przepisy ustawy nowelizującej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych, wielokrotnie nowelizowaną, jest zwiększenie wpływów do budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych w trudnej sytuacji dochodowej budżetu państwa w latach 2001 i 2002. Motyw ten jest eksponowany w przedłożonym Sejmowi projekcie ustawy nowelizującej (druk nr 28 z 31 października 2001 r., s. 62-63).

Ustawa nowelizująca dokonała dwóch istotnych zmian w regulacji podatków dochodowych. Po pierwsze, zmodyfikowała ograniczająco zakres szeregu zwolnień od podatku dochodowego. Po wtóre, wprowadza nowy zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów kapitałowych poczynając od 1 marca 2002 r., przy czym podatek ten nie jest objęty zakresem rocznego zeznania podatkowego.

Wnioskodawcy zakwestionowali dwie grupy przepisów ustawy nowelizującej.

Pierwsza grupa zakwestionowanych przepisów dotyczy – najogólniej rzecz ujmując – opodatkowania 20% zryczałtowanym podatkiem dochodowym niektórych dochodów kapitałowych oraz związanych z wprowadzeniem tego oprocentowania tzw. zagadnień międzyczasowych (intertemporalnych).

Wnioskodawcy wnieśli o stwierdzenie, że art. 1 pkt 1 lit. a tiret drugie, w związku z art. 1 pkt 9 (w zakresie, w jakim w nowelizowanej ustawie przepis ten dodaje pkt 1b do art. 30 ust. 1) a także w jakim przepis ten dodaje do ustawy znówelizowanej art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6) ustawy nowelizującej – naruszają przepisy art. 2, art. 32 ust. 2 oraz art. 64 Konstytucji.

Dru ga grupa zakwestionowanych przepisów dotyczy obciążenia podatkiem kwot stanowiących obrót kapitałowy w rozumieniu prawa dewizowego przekazywanych za granicą przez osoby fizyczne. Podatek ten pobierany jest w dniu przekazywania za granicę kwoty podlegającej opodatkowaniu w wysokości 2% tej kwoty przez płatnika (bank lub instytucję finansową), przekazującego za granicę kwoty stanowiące obrót kapitałowy zgodnie z przepisami prawa dewizowego. Jeżeli kwoty te są przekazywane przez podatnika za granicę bez pośrednictwa tych instytucji podatek jest obliczany i wpłacany przez podatnika samodzielnie (art. 52b ust. 1-5 ustawy o podatku dochodowym). Wnioskodawcy zakwestionowali całość tej regulacji wnosząc o stwierdzenie, że art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej – w zakresie, w jakim dodaje do znówelizowanej ustawy art. 52b ust. 1, 2, 3 i 4 – narusza przepisy art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Rozpatrując wniosek w niniejszej sprawie Trybunał zważył przede wszystkim, że przepisy ustawy nowelizującej, której przepisów wniosek dotyczy, były już przedmiotem kontroli ze strony Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 47/01. W tamtej sprawie, również wszczętej z inicjatywy grupy posłów wnioskodawcy wnosili o stwierdzenie, że:

1) art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie w związku z art. 1 pkt 9 – w zakresie w jakim dodaje w art. 30 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym pkt 1b oraz w związku z art. 1 pkt 18 – w zakresie, w jakim dodaje do ustawy znowelizowanej art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2, ust. 2, 5 i 6 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – nie są zgodne z art. 2 i art. 32 Konstytucji,

2) art. 1 pkt 7 lit. b) w związku z art. 1 pkt 5 ustawy nowelizującej w zakresie, w którym zmieniają art. 27b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, a przez to pozostają w związku z brzmieniem art. 27 ustawy o podatku dochodowym – nie są zgodne z art. 2 oraz z art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny orzekając w sprawie K 47/01 rozstrzygnął, że:

1. Art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie w związku z art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509) w części, w której w art. 30 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych dodaje pkt 1b oraz w związku z art. 1 pkt 18 ustawy z 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w części, w której dodaje do ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, jest zgodny z art. 2 i art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 1 pkt 18 ustawy z 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w części, w której dodaje do ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 52a ust. 5 pkt 1, w zakresie dopuszczającym opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym dochodów (przychodów) od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r. na podstawie umów zawartych przed tym dniem na czas oznaczony, w przypadku gdy umowa ta została rozwiązana z przewidzianych przez prawo przyczyn nie leżących po stronie podatnika, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Art. 1 pkt 18 ustawy z 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w części, w której dodaje do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 52a ust. 5 pkt 1, nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

4. Art. 1 pkt 18 ustawy z 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w części, w której dodaje do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 52a ust. 5 pkt 1 w związku z ust. 6, rozumiany jako określający początek terminu wymagalności podatku, o którym mowa w ust. 6, na dzień rozwiązania umowy przewidzianej w art. 52a ust. 5 pkt 1, jest zgodny z art. 2 i nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

5. Art. 1 pkt 18 ustawy z 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w części, w której dodaje do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 52a ust. 5 pkt 2 w związku z ust. 6, rozumiany jako określający początek terminu wymagalności podatku, o którym mowa w tych przepisach, na dzień wypłaty całości lub części kapitału (w tym z tytułu skapitalizowanych odsetek), jest zgodny z art. 2 i nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

6. Art. 1 pkt 7 lit. b) ustawy z 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie, w którym zmienia art. 27b ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest zgodny z art. 2 i z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Orzeczenie to ma moc powszechnie obowiązującą i jest ostateczne (art. 190 ust. 1 Konstytucji), weszło ono w życie w dniu 11 marca 2002 r. (Dz. U. Nr 19, poz. 199).

2. Orzekając w sprawie K. 6/02 trzeba przede wszystkim stwierdzić, że przedmiotowy zakres zaskarżenia przepisów art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie, w związku z art. 1 pkt 9 (w zakresie, w jakim w ustawie o podatku dochodowym przepis ten dodaje pkt 1b do art. 30 ust. 1) a także w związku z art. 1 pkt 18 (w zakresie, w jakim przepis ten dodaje do ustawy o podatku dochodowym art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6) ustawy nowelizującej jest tożsamy w pkt 1 wniosku grupy posłów w sprawie K 47/01 oraz w pkt 1 wniosku grupy posłów w niniejszej sprawie.

Analogiczne są w obydwu sprawach również wzorce konstytucyjne powołane przez wnioskodawców w punktach 1 ich wniosków, z tym tylko, że w sprawie K. 6/02, będącej obecnie przedmiotem rozpoznania przez Trybunał, wnioskodawcy zarzucili dodatkowo niezgodność z art. 64 Konstytucji nie precyzując, o który z trzech ustępów tego artykułu chodzi.

Wymaga zatem rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny zgłoszony przez wnioskodawców w pkt 1 ich wniosku, a nie objęty skargą w sprawie K 47/01, zarzut niezgodności przepisu art. 1 pkt 1 lit. a tiret drugie, w związku z art. 1 pkt 9 (w zakresie, w jakim nowelizowanej ustawie przepis ten dodaje pkt 1b do art. 30 ust. 1), a także w związku z art. 1 pkt 18 (w zakresie, w jakim przepis ten dodaje do ustawy znowelizowanej art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2, 5 i 6) – ustawy nowelizującej z przepisem art. 64 Konstytucji.

Wnioskodawcy przywołując w pkt 1 uzasadnienia swego wniosku jako wzorzec konstytucyjny art. 64 ust. 2, zgodnie z którym własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej, wiążą wyraźnie w uzasadnieniu tego wniosku naruszenie ochrony prawa własności z naruszeniem przez ustawodawcę art. 2 Konstytucji jako bezpośrednią konsekwencję tego ostatniego. W szczególności powołują się na orzeczenie Trybunału w sprawie K. 13/01, w którym Trybunał, podzielając zastrzeżenie Prezydenta RP dotyczące zasad przyzwoitej legislacji podkreślił konieczność “przestrzegania zasady pewności prawa, jako podstawy kształtowania przez obywatela jego spraw finansowych”, dostrzegając w tym realizację idei sprawiedliwego prawa. Stwierdził, że spór nie dotyczy kwestii fiskalnych, lecz kierunków podatkowej polityki państwa, która dopuszcza odstępstwa i wyjątki od powszechnych zasad podatkowych i w tym zakresie ustawodawca może przyznawać ulgi i zwolnienia podatkowe, ograniczać je, a nawet cofać. Ale musi przy tym respektować normy konstytucyjne, w tym obowiązek ustanowienia odpowiedniej *vacatio legis*, czego – zdaniem wnioskodawców – nie dopełnił ustawodawca przy uchwalaniu zaskarżonej ustawy.

Wnioskodawcy zarzucają też, że w przedmiotowej sprawie brak jakichkolwiek jednolitych informacji przekazywanych bankom i funduszom inwestycyjnym oraz podatnikom uniemożliwił zgodne z ich wolą, świadome zagospodarowanie przez obywateli swych oszczędności, które już wcześniej były opodatkowane często dwukrotnie (najczęściej podatkiem dochodowym od osób fizycznych). Oznacza to – zdaniem wnioskodawców – naruszenie zakazu wprowadzania zmian prawa podatkowego w trakcie roku oraz brak odpowiedniej *vacatio legis* w sytuacji, gdy omawiane regulacje wywołują liczne wątpliwości interpretacyjne i wymagają jeszcze oficjalnej wykładni Ministra Finansów. Przepisy podatkowe mają nie tylko szczególną ustawową rangę (art. 217 Konstytucji), ale powinny być jednoznaczne. Brak pewności prawa podatkowego rodzić

może różnego rodzaju negatywne skutki prawne. Istotna dla ochrony interesu prawnego i majątkowego podatnika cezura czasowa nie została przez ustawodawcę zapewniona. Przyjęte regulacje podważają zaufanie obywatela do państwa i są sprzeczne z zasadami przyzwoitej legislacji, stanowiącej jedną z zasad demokratycznego państwa prawa.

Na tym tle wnioskodawcy konkludują: “Wielu podatników posiadało oszczędności ulokowane na terminowych lokatach bankowych (niejednokrotnie mogły być one np. założone do końca roku kalendarzowego). Wobec chaosu informacyjnego, towarzyszącego wprowadzaniu zmian podatkowych, obywatele, powodowani usprawiedliwioną chęcią minimalizacji swych obciążeń podatkowych byli zmuszeni niejednokrotnie do zrywania tych umów, z uszczerbkiem dla swych interesów... bez odpowiedniej *vacatio legis*. Nie było bowiem możliwe przystosowanie się do zmian w prawie, w warunkach dezinformacji i zmian dokonywanych w trakcie procesu legislacyjnego, co powodowało możliwość podjęcia niekorzystnego rozporządzenia swym mieniem (swą własnością) przez obywateli. Narusza to zarazem więc art. 64 Konstytucji głoszący, iż każdy, mając prawo do własności, ma również prawo do jej ochrony prawnej. Kilkudniowy okres wakacji prawnych uniemożliwił tę ochronę”.

W sytuacji, kiedy Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu K 47/01 rozstrzygnął ostatecznie, że w odniesieniu do zaskarżonych w niniejszej sprawie przepisów art. 1 pkt 1 lit. a tiret drugie, art. 1 pkt 9 i art. 1 pkt 18 ustawy o podatku dochodowym były one zgodne i /lub nie były niezgodne z art. 2 i art. 32 Konstytucji, zarzuty wnioskodawców niezgodności z art. 64 ust. 2 Konstytucji oparte na założeniu sprzeczności zaskarżonych przepisów z art. 2 i art. 32 Konstytucji stały się bezprzedmiotowe.

Jedynie w odniesieniu do art. 1 pkt 8 cyt. ustawy nowelizującej w części, w jakiej dodaje art. 52a ust. 5 pkt 1 do nowelizowanej ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie dopuszczającym opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym dochodów (przychodów) od środków pieniężnych zgromadzonych przez podatnika przed dniem 1 grudnia 2001 r. na podstawie umów zawartych przed tym dniem na czas oznaczony, w przypadku, gdy umowa ta została rozwiązana z przewidzianych przez prawo przyczyn nie leżących po stronie podatnika, Trybunał orzekł, iż jest on niezgodny z art. 2 Konstytucji. Przesłanką takiego rozstrzygnięcia było naruszenie wymogów poprawnej legislacji podatkowej oraz zasad sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), co szeroko uzasadnił Trybunał Konstytucyjny w sprawie K 47/01.

Trybunał dzieląc motywy, na jakich oparto rozstrzygnięcie w pkt 2 wyroku w sprawie K 47/01, nie dostrzega zasadności rozszerzania zakresu podstaw orzeczenia niezgodności z Konstytucją w tej sprawie o przepis art. 64 Konstytucji jako nie związany bezpośrednio z materią zaskarżenia. Wnioskodawcy w uzasadnieniu swego wniosku wyrażają pogląd, że prawem każdego racjonalnie postępującego podatnika jest dążenie do ograniczenia obciążeń podatkowych. Powołują się na stanowisko Trybunału, iż ustawodawca nie powinien realizować celów fiskalnych poprzez zastawianie pułapek i wprowadzanie nagłych nieoczekiwanych zmian, zwłaszcza wtedy, gdy są one dla obywatela niekorzystne. Konstytucja nie zna jednak instytucji wolności od ponoszenia świadczeń publicznych w szczególności podatków i traktowania ich jako naruszające konstytucyjną zasadę własności. Wolności takiej nie gwarantuje art. 64 Konstytucji. Wręcz przeciwnie – art. 84 Konstytucji nakłada na obywateli obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie.

Jak to wielokrotnie wyjaśniał Trybunał Konstytucyjny (ostatnio w wyrokach K 16/01 i K 47/01) nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza wprowadzenie ingerencji w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może nawet dojść do utraty własności i innych praw majątkowych.

Realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych w tym podatków nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. W sprawie K 47/01 Trybunał wyraził pogląd, że nie może istnieć bez pozytywnej podstawy prawnej, zawartej w ustawie, prawo do osiągania dochodów w sposób nie podlegający opodatkowaniu, swoiste “prawo do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem enumeratywnie wyłączonych z opodatkowania na podstawie ustawowo określonych zwolnień podatkowych. Cofnięcie zwolnienia w zakresie określonym przez ustawę nowelizującą i z określoną ustawowo datą jest więc równoznaczne z powrotem do zasady powszechności opodatkowania wszelkich dochodów (przychodów) nie objętych zwolnieniami podatkowymi utrzymanymi w mocy bądź wprowadzonymi przez ustawę nowelizującą. Prawo do korzystania ze zwolnień podatkowych może być przyznane – jako określony ustawowo wyjątek od zasady powszechności opodatkowania i równości podatkowej – mocą wyraźnych przepisów ustaw podatkowych lub innych uregulowań rangi ustawowej obowiązujących lub utrzymanych w mocy na dany okres czasu (R. Mastalski, *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 27 i n.; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 41-43).

Uznaniu zwolnień od podatku za przedmiot “praw nabytych” (ich ekspektatyw) stoi na przeszkodzie zasada powszechności opodatkowania dochodów zawarta w art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W kontekście utrzymania lub cofnięcia zwolnień podatkowych ustawodawcy służy domniemanie względnej swobody regulacyjnej w zakresie udzielanych zwolnień. Podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych nie może być przypisane bezterminowe “prawo do zwolnień podatkowych” określonego typu wyprowadzane li tylko z faktu posiadania tego typu ustawowych zwolnień w okresie przeszłym czy też w części konkretnego roku podatkowego. Nie jest więc – w tej sytuacji – możliwe objęcie określonych zwolnień podatkowych zasięgiem bezwarunkowo i niezmiennie chronionych konstytucyjnie “praw niewadliwie nabytych”, znajdujących “trwałą” ochronę w obliczu potencjalnych i motywowanych m.in. ochroną równowagi budżetowej zmian ustawodawstwa podatkowego. Nie wystarcza też – jak to stwierdził Trybunał – dla przyjęcia konstytucyjnego wymogu takiej ochrony sam postulat sprawiedliwości społecznej, odniesiony do ochrony grupowego interesu podatników z generalnym, nie dość skonkretyzowanym – jak we wniosku, przywołaniem postanowień art. 2 *in fine* Konstytucji. (K 47/01). Przepis art. 64 Konstytucji nie ma tu odniesienia.

Natomiast wobec ostateczności wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 47/01, którego pkt 1-6 stwierdzają zgodność z art. 2 i 32 Konstytucji przepisów art. 1 pkt 1 lit. a) tiret drugie w związku z art. 1 pkt 9 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim dodaje ona w art. 30 ust. 1 ustawy znowelizowanej pkt 1b) oraz w związku z jej art. 1 pkt 18 – w zakresie, w jakim dodaje do ustawy o podatku dochodowym art. 52a ust. 1 pkt 1 i 2, ust. 2, 5 i 6, niedopuszczalne jest wydanie w sprawie K. 6/02 orzeczenia i postępowanie w tej części ulec musi umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z powodu zbędności wydania wyroku.

3. W pkt 2 wniosku wnioskodawcy wnoszą o stwierdzenie, że: art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim dodaje do ustawy o podatku dochodowym art. 52b ust. 1,2,3 i 4, narusza przepisy art. 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji i wyjaśniają dodatkowo, że powołane przepisy nowelizacji są niezgodne z art. 2 Konstytucji przez to, że naruszają wynikające z niego zasady prawidłowej legislacji poprzez wprowadzenie niejednoznacznych i nieprecyzyjnych regulacji, przy czym w uzasadnieniu wniosku rozszerzają ten zarzut także na art. 52b ust. 5 ustawy o podatku dochodowym.

Szczegółową argumentację wnioskodawców za niekonstytucyjnością zaskarżonego przepisu przedstawiono już wyżej w części I uzasadnienia wyroku.

Rozpatrując te zarzuty Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów.

Zasadnicze, pierwszoplanowe znaczenie dla realizacji idei państwa prawnego w prawie podatkowym ma praworządna, zgodna z Konstytucją, ingerencja państwa w stosunki majątkowe jednostki. Art. 217 Konstytucji określa, jakie elementy podatkowego stanu faktycznego wymagają regulacji ustawowej i narzuca ustawodawcy tryb regulowania kwestii podatkowych. Z art. 217 Konstytucji wynika, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony. Końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji nakazują też zachowanie formy ustawy dla normowania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. O ile w zakresie nakładania podatków, określania ich podmiotów, przedmiotów i stawek Konstytucja wymaga bezwzględnie regulacji ustawowej, o tyle w zakresie przyznawania ulg i umorzeń występuje pewne złagodzenie reżimu. W zakresie tych kwestii regulacja ustawowa musi objąć przynajmniej „zasady” przyznawania ulg i umorzeń oraz „kategorie podmiotów” zwolnionych od podatku. Trzeba podkreślić, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzenia regulacji dotyczącej ulg, umorzeń i zwolnień. Nie wyklucza się możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania a ponadto zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia (art. 92 ust. 1).

Powyższą uwagę o charakterze ogólnym Trybunał uczynił dla podkreślenia rangi norm wprowadzających ulgi podatkowe (K. 32/99).

Rozważając swobodę władzy ustawodawczej w kształtowaniu systemu podatkowego, a tym samym i obowiązków podatkowych w sprawie K. 1/94, Trybunał zauważył, że wspomnianej swobodzie towarzyszyć musi obowiązek szczególnie starannego przestrzegania konstytucyjnych zasad dotyczących stanowienia i wprowadzania w życie przepisów ustawowych dotyczących podatków, podkreślając że „(...) z zasad tych należy wyprowadzić konstytucyjny wymóg rzetelnej i prawidłowej procedury (...) W celu umożliwienia obywatelom sumiennego

wypełnienia obowiązków podatkowych, niezbędne jest ustanawianie i wprowadzanie w życie odpowiednich regulacji ustawowych w sposób całkowicie zgodny z powyższym wymogiem”.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą, wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Równie podstawowym, wyrażonym w wielu orzeczeniach i świadczącym o ukształtowaniu się trwałej linii orzecznictwa Trybunału, jest pogląd, że daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji. Zasady te wymagają m.in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje (SK 11/00).

Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa byłoby uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub też umożliwiają dowolną ich interpretację. Ustawodawca ma prawo do nadawania szczególnego znaczenia wykorzystywanym w tekście aktu normatywnego pojęciom odbiegającego od znaczenia danej nazwy w języku ogólnym, pod warunkiem, że mają one swoje naturalne znaczenie nadane przez zasady języka polskiego i zostały przez ustawodawcę jednoznacznie zdefiniowane. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie reprezentuje stanowisko, że z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych praw i wolności mogą być ustanawiane “tylko w ustawie”. Oznacza to konieczność wskazania w akcie normatywnym tej rangi zakresu, w jakim konstytucyjne wolności lub prawa doznają ograniczenia. Z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w tej materii do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego.

Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (K. 33/00).

Ustawą nowelizującą ustawodawca wprowadził do systemu ustawy o podatku dochodowym od osób, dodanym do niej przepisem, art. 52b ust. 1-5, nowy w swej strukturze prawnej podatek nazwany “zryczałtowanym podatkiem dochodowym”, którego pełna regulacja prawna brzmi:

“Art. 52b

1. W okresie od dnia 1 stycznia 2002 r. do dnia 31 grudnia 2003 r. podlegają opodatkowaniu kwoty stanowiące obrót kapitałowy w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, przekazywane za granicę przez osoby fizyczne.

2. Zryczałtowany podatek jest pobierany w dniu przekazywania za granicę kwoty, o której mowa w ust. 1 i wynosi 2 proc. tej kwoty.

3. Do poboru zryczałtowanego podatku w wysokości określonej w ust. 2 są obowiązane instytucje finansowe działające zgodnie z przepisami prawa dewizowego, przekazujące kwoty, o których mowa w ust. 1.

4. Jeżeli kwoty, o których mowa w ust. 1, są przekazywane za granicę bez pośrednictwa instytucji wymienionych w ust. 3, do obliczenia i wpłaty podatku, zgodnie z ust. 1 i 2, jest obowiązany podatnik przekazujący te kwoty.

5. W zakresie wpłat zryczałtowanego podatku dochodowego stosuje się przepisy art. 42 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 2”.

Przepis ten usytuowany w rozdziale 10 “Przepisy przejściowe i końcowe” nowelizowanej ustawy, w założeniu ustawodawcy mający obowiązywać od 1 stycznia 2002 r. do 31 grudnia 2003 r. tj. do przewidywanego uzyskania przez Rzeczypospolitą Polską członkostwa Unii Europejskiej, mający na celu “zapobieżenia ewentualnej ucieczce polskiego kapitału za granicę”, budzi wiele niejasności i trudności interpretacyjnych przy analizie elementów strukturalnych unormowanego nim podatku. Już samo ustalenie przedmiotowego zakresu opodatkowania, jak to wykazał powołany w sprawie biegły, napotyka na duże trudności. Sformułowania zawartego w art. 52b ust. 1 i 2, iż 2% podatkowi dochodowemu podlegają kwoty, stanowiące kapitałowy obrót w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, przekazywane za granicę przez osoby fizyczne, nie można uznać ani za precyzyjne ani jednoznaczne.

Pojęcie obrotu dewizowego i jego poszczególnych odmian jest zdefiniowane w art. 2 ust. 1 pkt 10 a także pkt 12, 13, 16, 17, 18, 24, 25, 26, 27 i 28 prawa dewizowego, do której omawiane przepisy podatkowe odsyłają. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 tej ustawy obrót dewizowy oznacza:

a) czynność prawną lub inne zdarzenie stanowiące, powodujące lub mogące powodować:

- płatność środkami stanowiącymi wartości dewizowe bądź przeniesienie własności wartości dewizowych albo przeniesienie prawa majątkowego oraz przejęcie lub przystąpienie do długu, których przedmiotem świadczenia są wartości dewizowe,

- płatność krajowymi środkami płatniczymi bądź przeniesienie własności takich środków albo przeniesienie prawa majątkowego oraz przejęcie lub przystąpienie do długu, których przedmiotem świadczenia są krajowe środki płatnicze, o ile zdarzenia te mają miejsce w stosunkach między rezydentem i nierezydentem,

b) transfer wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych.

W tym kontekście wątpliwości mogą już powstać przy ustaleniu znaczenia zwrotu “kwoty przekazywane za granicę”. “Kwoty” – pojęcie nie znane prawu dewizowemu – mogą bowiem oznaczać zarówno zagraniczne środki płatnicze w postaci walut obcych, jak i dewiz, czyli dokumentów bankowych i finansowych opiewających na takie waluty. “Kwotami” mogą być także krajowe środki płatnicze. Ich transfer przez granicę stanowi bowiem także obrót dewizowy, w tym także obrót kapitałowy. Obrotem dewizowym jest również transfer innych wartości dewizowych (złota i platyny dewizowej, papierów wartościowych nominowanych w walutach obcych). Ich wartość jest wyrażana bądź w krajowych bądź w zagranicznych środkach płatniczych, chociaż nie stanowią one takich środków. Powstaje więc wątpliwość, czy “kwoty”, o

których jest mowa w znowelizowanej ustawie podatkowej odnoszą się do wszystkich wartości dewizowych oraz krajowych środków płatniczych czy tylko do środków płatniczych (krajowych i zagranicznych), czy też jedynie do walut (krajowej i obcych). W treści ustawy dewizowej posiadającej bogaty słowniczek nie jest w ogóle używane słowo “kwota”, a do regulacji tej ustawy nawiązują sformułowania zawarte w znowelizowanej ustawie podatkowej.

W języku polskim słowo “kwota” oznacza pewną sumę pieniędzy. Przy zastosowaniu wykładni językowej możliwe byłoby ograniczenie zakresu pojęcia “kwota” tylko do środków płatniczych w postaci walut, ale już z wyłączeniem dewiz. Powstają jednak kolejne wątpliwości w związku z powszechnym posługiwaniem się w rozliczeniach dokumentami finansowymi i bankowymi (dewizami) zamiast walut. W rozliczeniach istotną rolę mogą też pełnić papiery wartościowe nie będące środkami płatniczymi.

Nieprecyzyjny jest też zwrot odnoszący się do kwot “przekazywanych za granicę”. W ustawie dewizowej zawarta jest definicja transferu jako wywozu, przywozu, wysyłania, przesyłania, sprowadzania, dokonywania międzynarodowych przekazów oraz wszelkich innych sposobów przemieszczania wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych przez granicę Rzeczypospolitej Polskiej.

Zwrot “kwoty przesyłane za granicę” można więc traktować, zgodnie z opinią biegłego, jako odpowiednik “dokonywania międzynarodowych przekazów”. Możliwe jest jednak także szerokie rozumienie tego zwrotu jako każdego transferu za granicę lub też poszczególnych jego form. Na podstawie sformułowania “kwoty przekazywane za granicę” nie można też jednoznacznie odpowiedzieć, czy przedmiot opodatkowania obejmuje także transfer kart i różnego rodzaju płatności dokonywane przez osoby fizyczne za granicę w ramach obrotu za pomocą kart płatniczych i kredytowych wystawianych przez banki mające siedzibę w Polsce. Ustawa na ten temat milczy, nie zawiera też w tej mierze żadnych odesłań.

Całe zresztą zawarte w art. 52b ust. 1 sformułowanie, iż podlegają opodatkowaniu “kwoty stanowiące obrót kapitałowy” w rozumieniu prawa dewizowego jest wadliwe także z tego powodu, iż same “kwoty” nigdy nie stanowią żadnego obrotu dewizowego. Obrotem dewizowym (w tym i kapitałowym) są bowiem – jak wspomniano – określone w prawie dewizowym czynności prawne lub zdarzenia prawne powodujące lub mogące spowodować skutki wskazane w ustawie dewizowej: przeniesienie własności i innych praw majątkowych do wartości dewizowych, a także – w ściśle wskazanych sytuacjach – do krajowych środków płatniczych oraz transfer wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych.

Ustawa podatkowa przejmuje z regulacji ustawy prawo dewizowe bardzo szeroki i niedookreślony zakres czynności dewizowych stanowiących obrót kapitałowy. W prawie dewizowym przyjęto bowiem negatywną definicję takiego obrotu (art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy). Jest nim każdy obrót dewizowy z zagranicą nie będący obrotem bieżącym. Czynności stanowiące obrót bieżący zostały imiennie – enumeratywnie – wskazane w ustawie, a na ich dokonanie nie jest wymagane zezwolenie dewizowe. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy prawo dewizowe obrót bieżący to obrót dewizowy z zagranicą, którego przedmiotem są:

a) umowy o nabywaniu towarów (z wyłączeniem wartości dewizowych i krajowych środków płatniczych), świadczenie usług oraz nabywanie lub ustanawianie praw na dobrach niematerialnych,

b) odroczenia płatności za świadczenie niepieniężne, udzielane i zaciągane w ramach umów, o których mowa w lit. a),

c) pożyczki i kredyty przeznaczone na finansowanie świadczeń niepieniężnych w ramach umów, o których mowa w lit. a),

d) przychody z prowadzenia przedsiębiorstwa, z uczestnictwa w zysku spółki, z tytułu odsetek od pożyczek i kredytów oraz od kwot zdeponowanych na rachunkach,

e) świadczenia na utrzymanie członków rodziny należących do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89, ze zm.),

f) emerytury, świadczenia o charakterze rentowym, świadczenia społeczne oraz alimenty,

g) nagrody oraz wygrane w konkursach lub grach losowych organizowanych na podstawie przepisów kraju, w którym są one organizowane,

h) płatności z tytułu świadczeń publicznoprawnych, w tym podatków oraz należności celnych przywózowych i wywózowych, a także świadczenia z tytułu ich zwrotu dokonywane przez właściwe organy oraz upoważnione podmioty,

i) roszczenia odszkodowawcze i odszkodowania,

j) roszczenia i należności z tytułu bezpodstawnego wzbogacania związane z obrotem dewizowym z zagranicą, którego dokonywanie nie wymaga zezwolenia dewizowego, a w pozostałym zakresie – o ile zostaną stwierdzone prawomocnym orzeczeniem sądowym,

k) płatności, przeniesienie własności i transfer wartości dewizowych lub krajowych środków płatniczych, wynikające z czynności, o których mowa w lit. a)-j).

Natomiast zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 16 ustawy obrót kapitałowy to wszelki inny niż bieżący obrót dewizowy z zagranicą.

Obrót kapitałowy, którego dokonanie wymaga z reguły zezwolenia dewizowego, może wystąpić aż w siedmiu odmianach: inwestycji bezpośrednich, inwestycji portfelowych, obrotu depozytowego, obrotu gwarancyjnego, kredytowego i pozagospodarczego oraz pozostałego obrotu kapitałowego. Stopień swobody dokonywania poszczególnych odmian obrotu kapitałowego jest różny. Poszczególne formy obrotu kapitałowego podlegają reglamentacji dewizowej, chociaż zróżnicowanej, co oznacza konieczność uzyskiwania zezwoleń dewizowych na jego dokonanie z wyjątkami określonymi w ustawie i rozporządzeniu wykonawczym Ministra Finansów z dnia 8 stycznia 1999 r. (Dz. U. Nr 1, poz. 2).

W ramach obrotu kapitałowego występuje zbiorcze pojęcie “pozostałego obrotu kapitałowego”. Jest nim taki obrót, który nie kwalifikuje się do pozostałych form obrotu kapitałowego a nie jest obrotem bieżącym. Obrót ten nie został szczegółowo i wyczerpująco określony w prawie dewizowym, ale powołane rozporządzenie Ministra Finansów z 8 stycznia 1999 r. zwalniając go – poza obowiązkiem poddania się kontroli dewizowej i składania informacji organom dewizowym – od ograniczeń dewizowych wymienia przykładowo w pkt 6 pozostały obrót kapitałowy w zakresie: m.in.:

- transferu za granicę przez rezydentów krajowych lub zagranicznych środków płatniczych na wypłatę stypendiów ufundowanych dla rezydentów,

- transferu za granicę, przez nierezydentów, zagranicznych środków płatniczych zakupionych w bankach za walutę polską pochodzącą z udokumentowanej wymiany w banku zagranicznych środków płatniczych na walutę polską,

- dokonywania przez rezydentów, będących pracodawcami, płatności w walutach obcych na rzecz rezydentów i nierezydentów, będących osobami fizycznymi, z tytułu podróży odbywanej przez nich poza granicami kraju w sprawach tego pracodawcy oraz transferu tych walut za granicę,

- wywozu przez nierezydentów za granicę papierów wartościowych nominowanych w walutach obcych,

- zakupu i sprzedaży (wymiany) zagranicznych środków płatniczych lub waluty polskiej za granicą,

- wywozu krajowych środków płatniczych lub zagranicznych środków płatniczych do wysokości kwot, co do których nie ma obowiązku korzystania z pośrednictwa banków, określonych w ustawie,

– wywozu za granicę monet złotych emitowanych i sprzedawanych przez Narodowy Bank Polski, oraz

– dokonywanie przez rezydentów przelewu wierzytelności, przysługujących im od nierezydentów, w celu wykonania wymagalnych zobowiązań w obrocie dewizowym z zagranicą, którego dokonywanie nie wymaga zezwolenia dewizowego.

Przy zastosowaniu wykładni językowej i systemowej trzeba przyjąć, iż zgodnie z literalnym brzmieniem noweli wprowadzone w znowelizowanej ustawie opodatkowanie “kwot stanowiących obrót kapitałowy” w rozumieniu prawa dewizowego dotyczy wszelkiego – realizowanego przez osoby fizyczne – obrotu kapitałowego i jest powszechne niezależnie od:

- statusu dewizowego podmiotu (rezydent, nierezydent),
- wartości obrotu,
- sposobu jego realizacji, a także
- od wymogu lub braku wymogu uzyskania zezwolenia na jego dokonanie.

Z treści art. 52b ustawy o podatku dochodowym nie wynikają żadne zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe w tym zakresie, analogiczne do istniejących w prawie dewizowym w zakresie zwolnień określonych form obrotu dewizowego od obowiązku uzyskania zezwolenia dewizowego. Ustawa podatkowa nie określa też zasad ewentualnego przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku i nie upoważnia żadnego organu władnego wydać rozporządzenie do uregulowania tych materii w trybie art. 92 i 217 *in fine* Konstytucji. Co gorsze, w wyniku przyjęcia ustawowej, pochodzącej z ustawy prawo dewizowe, definicji obrotu kapitałowego jako wszelkich form obrotu dewizowego – poza zdefiniowanym obrotem bieżącym – nie zostały ustawowo określone w sposób wyczerpujący i precyzyjny wszystkie elementy związane z powstaniem obowiązku podatkowego z art. 52b ustawy o podatku dochodowym, a w konsekwencji i zobowiązania podatkowego dotyczącego 2% podatku dochodowego.

Wprowadzenie podatku dochodowego od kwot przekazywanych za granicę w ramach obrotu kapitałowego wywołuje również poważne zastrzeżenia z uwagi na brak spójności wewnętrznej przepisów ustawy podatkowej ze względu na wprowadzenie w ustawie nowelizowanej podwójnego opodatkowania tego samego dochodu a nawet majątku podatnika. Powstają wewnętrzne sprzeczności i kolizje, nie rozstrzygnięte przez ustawodawcę, między rozpatrywanym przepisem art. 52b ustawy o podatku dochodowym a przepisami innych ustaw polskiego systemu podatkowego dotyczącymi zakresu obowiązku podatkowego z wykluczeniem podwójnego opodatkowania.

Przekazywanie przez osoby fizyczne za granicę kwot stanowiących obrót kapitałowy może dotyczyć – jak to wykazał biegły – zarówno osiągniętego przez takie osoby już opodatkowanego dochodu czy przychodu w rozumieniu nowelizowanych ustaw podatkowych, majątku (np. nabytego w drodze dziedziczenia lub darowizny), a nawet środków pieniężnych nie będących dochodem lub przychodem, a pochodzących z pożyczek czy kredytu.

Transfer za granicę osiągniętych przez osoby fizyczne dochodów w ramach obrotu kapitałowego oznacza z reguły podwójne (ponowne) opodatkowanie tego samego dochodu. Zachodzi to zawsze, gdy osiągnięcie dochodu było już opodatkowane podatkiem dochodowym. Jedynie wówczas, gdy dochód był objęty zwolnieniem podatkowym lub nie przekraczał minimum wolnego od podatku, pobranie 2% podatku nie powoduje podwójnego opodatkowania. Transferowane za granicę środki pieniężne w ramach obrotu kapitałowego mogą także pochodzić z działalności rolnej lub leśnej. Przychody z takiej działalności są opodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym. Tym samym pobranie podatku dochodowego (2%) stanowi także podwójne opodatkowanie, naruszając art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym, który wyłącza stosowanie cyt. ustawy do przychodów z takiej działalności. Nieodpłatne nabycie majątku podlega opodatkowaniu w ramach ustawy o podatku od spadków i darowizn, też wyłącza jego

opodatkowanie podatkiem dochodowym. Pobranie podatku od transferu “kwot” pochodzących z majątku podatnika oznacza więc także podwójne opodatkowanie sprzeczne z rozwiązaniami prawnymi zawartymi w samej ustawie podatku dochodowym. W treści znowelizowanej ustawy podatkowej nie przewidziano bowiem żadnych wyłączeń czy zwolnień podatkowych związanych z opodatkowaniem dewizowego obrotu kapitałowego.

W praktyce wreszcie ustalenie, czy transferowane za granicę przez osoby fizyczne środki płatnicze stanowią dewizowy obrót bieżący czy obrót kapitałowy, dochód, czy majątek, czy wręcz wydatek podatnika, wydaje się bardzo utrudnione, a często niemożliwe.

Znowelizowana ustawa o podatku dochodowym w art. 52b nie precyzuje trybu i sposobu poboru podatku od transferu związanego z obrotem kapitałowym. Nie zostały określone w ust. 3, 4 i 5 w sposób precyzyjny i szczegółowy – na wzór innych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – obowiązki podatników bądź płatników podatku, terminy i sposób rozliczania należności podatkowych. Brak jest pełnego uwzględnienia różnorodności skomplikowanych sytuacji faktycznych w obrocie związanych z dokonywaniem transferu środków płatniczych (“przekazywania kwot”). Nie określono w szczególności sposobu, trybu i terminów płatności podatku przez samych podatników wówczas, gdy obrót kapitałowy jest dokonywany bez udziału płatników – instytucji finansowych (banków, biur maklerskich). Brak ustawowej regulacji w tym zakresie jest istotnym mankamentem znowelizowanej ustawy stwarzający stan zagrożenia i niepewności po stronie podmiotów biernych stosunku podatkowego, co do konsekwencji prawnych ich zachowań.

4. Trybunał Konstytucyjny odniósł się z należytą powagą i starannością do zgłoszonych w toku postępowania pisemnych stanowisk Ministra Finansów i Prokuratora Generalnego, w których ustosunkowali się oni do zarzutów wnioskodawców oraz ustaleń biegłego co do struktury prawnej, będącego przedmiotem badania konstytucyjności przepisu art. 52b ustawy o podatku dochodowym. Uczestnicy postępowania powołują się m.in. na orzeczenie K. 12/94, w którym Trybunał uznał, iż kształtowanie dochodów państwa jest w istocie nakazem konstytucyjnym i władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie pełną swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, rozmaicie realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa. Także i w rozpatrywanej sprawie Trybunał potwierdza, że zadanie organów sprawujących władzę ustawodawczą polega na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewnił państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze i społeczne zachowanie podatników. Zapewnienie równowagi budżetowej jest wartością konstytucyjną, gdyż od niej zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania różnorodnych problemów. Trybunał bierze też pod uwagę, że swoboda władzy ustawodawczej jest ograniczona zasadami i przepisami konstytucyjnymi, a w przypadkach wątpliwych domniemanie powinno przemawiać na rzecz zgodności rozstrzygnięć ustawowych z Konstytucją, zaś jego obalenie wymaga bezspornego wykazania sprzeczności zachodzącej między ustawą a Konstytucją (K. 1/94).

W wielu orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny wyraźnie uznawał swobodę ustawodawcy w kształtowaniu wysokości podatków, pod warunkiem jednak, że zostaną zachowane reguły prawidłowej legislacji (K. 9/92, K. 12/94, K. 1/95) oraz że interwencja Trybunału jest niezbędna tylko wtedy, gdy ustawodawca przekroczył zakres swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie tych zasad jest ewidentne (K. 18/95). Nie ulega też wątpliwości, że należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela oraz przy nakładaniu nań obowiązków daninowych.

Nie ulega zaś wątpliwości, że przy stanowieniu rozpatrywanego przepisu art. 52b ustawy podatkowej takie rażące naruszenie miało miejsce, skoro po wejściu w życie ustawy Minister Finansów poczuł się zmuszony “korygować” jego treść aktami podustawowymi, decydując o istotnej “zmianie” zakresu podmiotowego i przedmiotowego przepisu ustawy.

W swym stanowisku Minister Finansów napisał: “Minister Finansów działając na podstawie art. 22 § 1 pkt 1 i 2 ordynacji podatkowej, rozporządzeniem z dnia 15 lutego 2002 r. w sprawie zaniechania poboru podatku oraz zwolnienia niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatku (Dz. U. Nr 7, poz. 158) zwolnił od tego podatku, kwoty stanowiące obrót kapitałowy, przekazywane za granicę przez nierezydentów. Wydanie takiego rozporządzenia było konieczne z uwagi na uwzględnienie standardów międzynarodowych m.in. w zakresie swobodnego przepływu kapitału, czyli jednej z podstawowych zasad obowiązujących w państwach Unii Europejskiej. Regulacja ta była niezbędna ze względu na przyjęte przez Radę Ministrów 13 lipca 1999 r. Stanowisko Negocjacyjne Polski w Obszarze Swobodny Przepływ Kapitału”. Uzasadniając potrzebę wydania tego rozporządzenia Minister Finansów uznał, iż brak takiej regulacji, dodajmy – niezbędnej z uwagi na ratyfikację przez Polskę Układu Europejskiego o stowarzyszeniu z UE – wpłynąłby negatywnie na wizerunek Polski w świecie, a ponadto mógłby także negatywnie skutkować przy negocjacjach dotyczących wstąpienia Polski do Unii Europejskiej. W związku z powyższym Minister Finansów uznał, iż zachodzą – określone w art. 22 § 1 ordynacji podatkowej – przesłanki do wydania takiego rozporządzenia.

Odnosząc się generalnie negatywnie do wniosków i ocen powołanego przez Trybunał Konstytucyjny biegłego Minister Finansów stwierdza również w swym piśmie: “Natomiast należy się zgodzić z opinią biegłego, iż podatnik mógł mieć problem – na gruncie w istocie negatywnej definicji obrotu kapitałowego, zawartej w prawie dewizowym – ze wskazaniem zakresu czynności stanowiących obrót kapitałowy. Dlatego też Minister Finansów wykorzystał instrument określony w art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej i 2 lutego br. wydał urzędową interpretację prawa podatkowego w powyższym zakresie (pismo Nr PB 5/RM-0602-61-15513/01)”. Istotna treść tej wykładni wydanej w formie pisma okólnego Ministra skierowanego do izb, urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej brzmi: “Zważywszy na cel wprowadzenia przepisu art. 52b do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz mając na uwadze racjonalność działania ustawodawcy należy przyjąć, iż powołany wyżej przepis ma zastosowanie do kwot przekazywanych za granicę w ramach obrotu kapitałowego, związanych z inwestycjami bezpośrednimi i portfelowymi”. W konsekwencji pisma okólnego, jeśli ono miało być stosowane, nastąpić by musiało – decyzją Ministra – pozaustawowe ograniczenie zakresu przedmiotowego obowiązującej ustawy przez zmianę w trybie interpretacji ustawowo zdefiniowanego w ustawie dewizowej pojęcia dewizowego obrotu kapitałowego.

Minister Finansów informuje dalej w swym stanowisku, iż “uznając za wysoce niepożądaną sytuację, w której zakres przedmiotowy danego przepisu ustawy budzi takie wątpliwości, iż niezbędnym jest wydanie w tej sprawie urzędowej interpretacji”, Rząd zgłosił do łaski marszałkowskiej projekt nowelizacji ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk 415 z 18 kwietnia 2002 r.), która ma wejść w życie 1 stycznia 2003 r. i która m.in. enumeratywnie wymienia stany faktyczne, powodujące obowiązek podatkowy w omawianym zakresie, unormowanym dotychczas przepisem art. 52b ust. 1 ustawy. Jak to ustalił Trybunał Konstytucyjny, do łaski marszałkowskiej wpłynął również rządowy projekt ustawy – Prawo dewizowe (druk 367 z 13 marca 2002 r.), zawierający w art. 2 ust. 1 nowe definicje ustawowe obrotu dewizowego, obrotu dewizowego z zagranicą oraz obrotu wartościami dewizowymi w kraju, ale nie zawierający w ogóle definicji dewizowego obrotu kapitałowego, do której odsyła obowiązujący dziś art. 52b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym. A nowe prawo dewizowe miałoby, zgodnie z propozycją art. 63 projektu rządowego, wejść w życie już 1 października br.

Czy w świetle powyższego można aprobować tezę, zgłoszoną przez Ministra Finansów w jego piśmie do Trybunału Konstytucyjnego z 22 kwietnia 2002 r., że “obecnie zakres przedmiotowy art. 52b ustawy o podatku dochodowym nie powinien już budzić wątpliwości”?

Odnosząc się do tej kwestii Trybunał Konstytucyjny jeszcze raz przypomina, że w art. 217 Konstytucji sformułowano zasadę wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych, przyjmowaną powszechnie we współczesnych ustawodawstwach. Z treści tego artykułu wynika nakaz uregulowania w ustawie podatkowej zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku, jego stawki oraz pozostałych elementów tam określonych.

Konstytucyjna zasada określania w ustawie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków oznacza, że zwolnienia podmiotowe należy ustalać wyłącznie w przepisach zawartych w ustawach. Natomiast ulgi i umorzenia mogą być także normowane w podstawowych aktach prawnych – rozporządzeniach, pod warunkiem jednak, że zasady przyznawania ulg i umorzeń zostaną określone w ustawach. W tym też kierunku idzie bardzo wyraźnie polska praktyka konstytucyjna. Istotne znaczenie z tego punktu widzenia mają przepisy Ordynacji podatkowej, normujące zagadnienia odnoszące się w zasadzie do całego systemu prawa podatkowego. Przepisy te należy stosować w zgodzie z Konstytucją jako aktem prawnym, który ma najwyższą rangę w systemie źródeł prawa, w tym oczywiście także w systemie źródeł prawa podatkowego (por. R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, wyd. V, Wrocław 2002, s. 11 i 46-47).

Art. 22 ordynacji podatkowej w § 1 stanowi, że Minister Finansów, może, w drodze rozporządzenia: zaniechać w całości lub w części: ustalania zobowiązań podatkowych, poboru podatków, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników,

Równocześnie art. 14 ordynacji stanowi w § 1, że Minister Finansów: sprawując ogólny nadzór w sprawach podatkowych, dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego urzędowej interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego. Interpretacja ta nie może być oczywiście sprzeczna z treścią interpretowanego przepisu ustawy.

Granice kompetencji administracji finansowej Państwa są tu wyraźnie sprecyzowane i nie mogą być podstawą działań rozszerzających potencjalnie zagrożenie dla realizacji konstytucyjnych zasad sprawiedliwości i równości opodatkowania oraz legalizmu działania organów publicznych.

Nakaz respektowania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji, stanowiących element zasady demokratycznego państwa prawnego, wynika z faktu, że zasady te obejmują między innymi “wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”, a “standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności”.

Z tak ujętej zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie (K. 24/00). Naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań. Należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o

ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne (K. 39/97).

Od dawna w orzecznictwie Trybunału ugruntowane jest stanowisko, że dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego (K. 19/99), a stanowienie przepisów prawa, w których używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiające dowolną interpretację Trybunał uznał za naruszające zasadę ochrony zaufania do państwa i prawa.

Trybunał Konstytucyjny ma kompetencję do oceny konstytucyjności aktu ustawodawczego wydanego i obowiązującego również z tego punktu widzenia, czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, bez których ze względu na naturę objętej aktem regulacji, powinien on być oceniony jako niezgodny z Konstytucją. A brak taki występuje w badanej regulacji art. 52b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych od sposobu, trybu i terminów płatności zryczałtowanego podatku przez podatników dokonujących osobiście dewizowego obrotu kapitałowego bez udziału płatnika.

Biorąc pod uwagę treść oświadczenia Prezesa Rady Ministrów, zawartego w skierowanym przezeń piśmie z 26 kwietnia 2002 r. do Prezesa Trybunału Konstytucyjnego, że poddanej ocenie konstytucyjności regulacji art. 52b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych “nie można przypisać ściśle fiskalnego celu oraz, że w trakcie prac nad nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ewentualne skutki wejścia w życie tego przepisu nie zostały oszacowane, nie zostały też ujęte w bilansie wpływów z podatku dochodowego, związanym z wejściem w życie nowelizacji oraz nie zostały także uwzględnione w projekcie ustawy budżetowej”, Trybunał Konstytucyjny rozpatrując tę sprawę i stwierdzając niezgodność art. 1 pkt 18 zaskarżonej ustawy z art. 2 i 31 ust. 3 Konstytucji nie znalazł podstaw faktycznych i prawnych dla ewentualnego zastosowania przepisu art. 190 ust. 3 *in fine* Konstytucji przez określenie innego niż dzień ogłoszenia orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego terminu wejścia w życie tego orzeczenia.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.