

Wyrok z 20 listopada 2002 r., [K 41/02](#)
„ABOLICJA PODATKOWA” I „DEKLARACJE MAJĄTKOWE”

Rodzaj postępowania: kontrola prewencyjna ustawy Inicjator: Prezydent RP	Skład orzekający: pełny skład	Zdania odrębne: 0
--	---	-----------------------------

Przedmiot kontroli	Wzorce kontroli
Ulgowe opodatkowanie zatajonych dochodów osiągniętych w latach 1996–2001, pod warunkiem zgłoszenia ich urzędowi skarbowemu [Ustawa 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy Kodeks karny skarbowy: art. 1-17]	Zasada demokratycznego państwa prawnego Zasada równości Zasada powszechności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych [Konstytucja: art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84]
Obowiązek składania przez podatników deklaracji o ich stanie majątkowym [Ustawa jw.: art. 18]	Zasada proporcjonalności Zasada równości Prawo do prywatności Autonomia informacyjna jednostki Prawo do własności [Konstytucja: art. 31 ust. 3, art. 32, art. 47, art. 51 ust. 2, art. 64 ust. 1]

Trybunał Konstytucyjny przeważnie dokonuje kontroli konstytucyjności ustaw już po ich wejściu w życie (tzw. kontrola następcza). Inaczej jest w przypadku tzw. kontroli prewencyjnej, uregulowanej w art. 122 ust. 3 i 4 Konstytucji. Polega ona na tym, że Prezydent RP odmawia podpisania ustawy uchwalonej przez parlament z powodu wątpliwości co do jej konstytucyjności i kieruje wniosek o jej zbadanie do Trybunału Konstytucyjnego. Stwierdzenie przez Trybunał niekonstytucyjności całej ustawy lub jej części nierozzerwalnie związanej z całością oznacza, że ustawa nie może wejść w życie.

Tak było w przypadku ustawy z 26 września 2002 r., której uchwaleniu, a następnie badaniu przez Trybunał Konstytucyjny towarzyszyło ogromne zainteresowanie opinii publicznej.

Ustawa składała się z dwóch części. Pierwsza (art. 1-17) przewidywała rozwiązanie o charakterze doraźnym, wzorowane na stosowanych przez niektóre państwa aktach „amnestii” („abolicji”) podatkowej. Chodziło o darowanie nierzetelnym podatnikom sankcji za zatajenie pewnych dochodów osobistych, pod warunkiem ich ujawnienia urzędowi skarbowemu i zapłacenia jednorazowego podatku. W tym wypadku ustawa dotyczyłaby zatajonych dochodów uzyskanych w latach 1996 – 2001, przewidując ich opodatkowanie w wysokości 12% (mniej niż zwykły podatek). Prezydent RP, uznając, że abolicja podatkowa stanowi swoistą „premię” dla nierzetelnych podatników, zgłosił wątpliwości co do zgodności tego rozwiązania z zasadami demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

tucji), powszechności ponoszenia ciężarów publicznych (art. 84) i równości wobec prawa (art. 32 ust. 1).

W drugiej części (art. 18) ustawa miała wprowadzić – na stałe – obowiązek składania urzędowi skarbowym przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych tzw. deklaracji majątkowych. W intencji ustawodawcy miało to służyć ułatwieniu urzędowi skarbowym skutecznej kontroli rzetelności składanych deklaracji o dochodach stanowiących podstawę opodatkowania. Deklaracja majątkowa miała obejmować wszystkie najważniejsze składniki majątku podatnika. W zasadzie taka deklaracja powinna być złożona tylko raz, jednak w razie przyrostu wartości majątku w ciągu jednego roku podatkowego o więcej niż 100 tys. zł podatnik musiałby złożyć deklarację uzupełniającą. Koszt wyceny majątku obciążałby podatnika. Od obowiązku składania deklaracji majątkowych byłiby zwolnieni właściciele (posiadacze) gospodarstw rolnych. Zdaniem Prezydenta RP instytucja deklaracji majątkowych w kształcie przyjętym przez parlament budzi zastrzeżenia co do zgodności z konstytucyjnymi zasadami dotyczącymi wolności i praw człowieka i obywatela. W świetle art. 31 ust. 3 Konstytucji nie wolno nakładać na obywatela dodatkowych obciążeń, jeżeli cele określone przez ustawodawcę (w tym wypadku: sprawne i skuteczne ujawnianie przypadków ukrywania dochodów) mogą być osiągnięte przy pomocy już istniejących środków prawnych. Nie może również istnieć dysproporcja między ciężarem nałożonym na jednostkę a spodziewaną korzyścią. Ponadto obowiązek składania deklaracji majątkowych stanowiłby ingerencję w sferę życia prywatnego i majątku jednostki, naruszając jej prawo do prywatności (art. 47 Konstytucji) i do ochrony mienia (art. 64 ust. 1). Z kolei wyłączenie właścicieli (posiadaczy) gospodarstw rolnych z obowiązku składania deklaracji stanowiłoby, zdaniem Prezydenta, naruszenie konstytucyjnej zasady równości (art. 32 ust. 1).

ROZSTRZYGNIECIE

1. Przepisy zaskarżonej ustawy dotyczące jednorazowego opodatkowania nieujawnionego dochodu (art. 1-17) są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji.

2. Unormowanie dotyczące obowiązku składania deklaracji majątkowych (art. 18) jest niezgodne z art. 32 ust. 1, art. 47 w związku z art. 31 ust. 3, art. 51 ust. 2 i art. 64 ust. 1. Konstytucji.

3. Niekonstytucyjne przepisy ustawy (art. 1-18) są nierozzerwalnie związane z jej całością.

GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. Zapewnienie równowagi budżetowej jest wartością konstytucyjną. Władza ustawodawcza ma swobodę wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, aby zapewnić państwu niezbędne dochody. Nawet jednak zła sytuacja budżetu państwa nie może usprawiedliwić łamania podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego, sprawiedliwości i równości wobec prawa.

2. Przepis art. 84 Konstytucji, określający obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, a z drugiej strony jej przepisy dotyczące poszczególnych wolności i praw wyrażają dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec państwa (aspekt „długu konstytucyjnego” i aspekt „wierzycielski”). Normy konstytucyjne odnoszące się w ogólności do statusu jednostki i jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalność i równość traktowania mają zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych.
3. Z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) wynikają daleko idące konsekwencje zarówno w zakresie wymagań co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada ochrony praw nabytych). Zasady te, wynikające z klauzuli demokratycznego państwa prawnego, spletają się ze sobą na tle konkretnych stanów faktycznych. Niejasność przepisu prawnego w praktyce oznacza zazwyczaj także niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa.
4. Wymagania wynikające dla prawodawcy z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie w aktach ograniczających wolności i prawa obywatelskie oraz nakładających obowiązki wobec państwa. Nakaz określoności przepisów prawnych wymaga zaakcentowania zwłaszcza w dwóch dziedzinach – prawie karnym i prawie daninowym.
5. Ustawodawca jest uprawniony do nadawania pojęciom używanym w tekście aktu normatywnego treści odbiegającej od znaczenia danej nazwy w języku ogólnym. Może on także nadać terminom prawnym używanym w ramach jednego aktu normatywnego znaczenie odmienne od ustalonego w akcie wcześniejszym. Wszystko to jednak ustawodawca może czynić tylko pod warunkiem jednoznacznego zdefiniowania danego terminu i używania go konsekwentnie w tak zdefiniowanym znaczeniu.
6. Naruszeniem konstytucyjnego wymagania określoności przepisów prawnych jest w szczególności używanie w tekście ustawy sformułowań zawierających błąd logiczny tłumaczenia nieznanego przez nieznanego (*ignotum per ignotum*).
7. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych może stanowić samostanną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem Konstytucji wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, jak i z wyrażoną w art. 2 zasadą państwa prawnego.
8. Brak precyzji i jednoznaczności sformułowań badanych przepisów dotyczących jednorazowego opodatkowania nieujawnionego dochodu (art. 1-17 zakwestionowanej ustawy) ma w ocenie tych przepisów szczególne znaczenie, ponieważ przewidują one obliczenie podatku przez samego podatnika, a błędy przez niego popełnione, choćby wynikały z rozbieżności w rozumieniu treści przepisu, są zagrożone sankcją karną za złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej.
9. W dziedzinie prawa podatkowego konstytucyjna zasada równości (art. 32) jest uszczegółowiona przez art. 84 Konstytucji, który ustanawia zasadę powszechności opodatkowania.
10. Zakwestionowane przepisy abolicyjne (art. 1-17 ustawy) wprowadziłyby nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawnej osób, które zapłaciły należny podatek w terminie, i osób, które skorzystałyby z abolicji podatkowej, przy czym rozmiar korzyści byłby tym więk-

szy, im większy dochód został zatajony. Osoby korzystające z abolicji znalazłyby się w sytuacji szczególnie uprzywilejowanej w zestawieniu z tymi, które w latach 1996 – 2001 zataiły dochody i poniosły z tego tytułu odpowiedzialność na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (podatek w wysokości 75% dochodu), a ponadto zostały ukarane na podstawie art. 54 kodeksu karnego skarbowego. Skutkiem abolicji byłoby nie tylko zwolnienie z odpowiedzialności karnej, lecz także ograniczenie obowiązku podatkowego do stawki 12%.

11. Naruszenie konstytucyjnej zasady równości w zakwestionowanej regulacji abolicyjnej występuje także w trzech innych unormowaniach. Po pierwsze, ustawa uzależnia możliwość skorzystania z abolicji od tego, jaki organ prowadzi postępowanie przeciwko podatnikowi (art. 2 ust. 3), co w kontekście celu ustawy stanowi kryterium nieracjonalne i przypadkowe. Po drugie, bezzasadnie nagradza podatników, którzy nie zarejestrowali prowadzonej działalności gospodarczej (art. 7 ust. 2). Ustawa wyłącza wreszcie z kręgu beneficjentów abolicji osoby, które w jakimkolwiek okresie od 1990 r. do 2002 r. były funkcjonariuszami publicznymi w rozumieniu art. 115 § 13 kodeksu karnego (art. 12); tego rodzaju wyłączenie nie budziłoby zastrzeżeń z punktu widzenia art. 32 Konstytucji, gdyby obejmowało osoby pełniące funkcje publiczne, które są adresatami różnego rodzaju przepisów antykorupcyjnych.
12. Obowiązek składania deklaracji majątkowej (powinność ujawnienia majątku i jego oszacowania, wskazania czasu nabycia itp.), przewidziany w art. 18 badanej ustawy, jest ciężarem publicznym w rozumieniu art. 84 Konstytucji.
13. Wyłączenie jednej grupy zawodowej – rolników – z powszechnego, co do zasady, obowiązku składania deklaracji majątkowych uzasadnia zarzut braku równości w nakładaniu ciężarów publicznych. Fakt, że dochody z działalności rolniczej nie podlegają podatkowi dochodowemu, nie jest przy tym uzasadnionym kryterium omawianego zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów, skoro wszystkie inne (nie będące rolnikami) osoby fizyczne, bez względu na wiek i uzyskiwanie dochodów, miałyby obowiązek składać deklaracje majątkowe, jeżeli tylko do osób tych należą określone składniki majątkowe.
14. Ochrona życia prywatnego, zagwarantowana co do zasady w art. 47 Konstytucji, obejmuje także autonomię informacyjną (art. 51), która oznacza prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeśli znajdują się w posiadaniu innych podmiotów. Doniosłość prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji) w systemie konstytucyjnej ochrony praw i wolności uwidacznia m. in. okoliczność, że w myśl art. 233 ust. 1 Konstytucji prawo to nie może zostać naruszone nawet w ustawach wydawanych w stanie wojennym lub wyjątkowym, które mogą ograniczać inne prawa.
15. Analiza relacji art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 2 Konstytucji prowadzi do wniosku, że ograniczenie autonomii informacyjnej powinno odpowiadać wymaganiom określonym w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W szczególności musi ono, po pierwsze, być niezbędne dla osiągnięcia celów wskazanych w omawianym przepisie (przesłanka konieczności), po drugie - musi umożliwiać efektywną ich realizację (przesłanka udatności), a po trzecie – musi być zachowana odpowiednia proporcja między dotkliwością wkroczenia władzy publicznej w sferę autonomii informacyjnej (w tym wypadku: składania przez obywateli deklaracji majątkowych) a zamierzonym celem.
16. Przyjęty w zakwestionowanym unormowaniu system ujawniania i szacowania majątku stanowiłby „pułapkę” dla obywatela. Opracowanie deklaracji według wymagań ustawy wiązałoby się z immanentnym ryzykiem nierzetelności i dowolności oceny dokonywanej

przez organy podatkowe, a w konsekwencji z narażeniem na surowe sankcje. Z drugiej strony deklaracje majątkowe w kształcie przyjętym w ustawie nie byłyby adekwatnym instrumentem realizacji przez aparat podatkowy celu zamierzonego przez ustawodawcę. Nagromadzenie wielu informacji o majątku nie jest bowiem równoznaczne z posiadaniem przez organy podatkowe informacji koniecznych i wystarczających dla rzetelnego płacenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Skoro podatek płaci się od dochodu, a deklaracja majątkowa miałaby charakter szczegółowego wykazu przedmiotów majątku gromadzonego na przestrzeni lat, konieczność ustalania związków czasowo-funkcjonalnych między majątkiem a dochodem i jego źródłem wymagałaby zawsze dodatkowego postępowania wyjaśniającego, i to prowadzonego w każdym analizowanym wypadku, a nie tylko na wypadek sporadycznie pojawiających się wątpliwości. Tymczasem w polskim systemie podatkowym istnieją inne instrumenty pozyskiwania przez organy podatkowe odpowiednich informacji oraz opodatkowania osób, których stan majątkowy wskazuje na brak pokrycia w zgłoszonych do opodatkowania dochodach. Z tych względów wkroczenie ustawodawcy w sferę chronioną na podstawie art. 47 i art. 51 Konstytucji wolności jednostki nie spełnia żadnego z kryteriów wynikających z art. 31 ust. 3 (por. tezę 15).

17. Niekonstytucyjne wkroczenie w sferę prywatności i autonomii informacyjnej jednostki przez wprowadzenie powszechnego obowiązku składania deklaracji majątkowych (por. tezę 16), koszty, jakie zobowiązani musiałby ponosić w celu minimalizacji ryzyka braku rzetelności deklaracji (np. związane z wyceną dzieł sztuki) oraz wysokie (związane z sankcją karną) ryzyko subiektywnie niezawinionej nierzetelności deklaracji – łącznie powodują, iż wprowadzenie omawianego ciężaru publicznego stanowiłoby zarazem niezgodne z zasadą proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) nałożenie zbędnego ciężaru majątkowego, co powinno być kwalifikowane jako naruszenie praw podmiotowych chronionych podstawie art. 64 Konstytucji.
18. Za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych nie mogą być natomiast uznawane ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków.
19. Chociaż Prezydent RP nie zakwestionował art. 19 badanej ustawy (zmiany w kodeksie karnym skarbowym) ani jej art. 20 (dzień wejścia ustawy w życie), obydwie te przepisy pozostają w tak ścisłym związku z instytucjami w uregulowanych w ustawie, że stają się bezprzedmiotowe wobec stwierdzenia niekonstytucyjności art. 1-18. Z tych względów cała ustawa nie może wejść w życie.

Przepisy Konstytucji

Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 31. [...] 3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Art. 32. 1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.
2. Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.

Art. 47. Każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym.

Art. 51. 1. Nikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby.
2. Władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym.
3. Każdy ma prawo dostępu do dotyczących go urzędowych dokumentów i zbiorów danych. Ograniczenie tego prawa może

określić ustawa.

4. Każdy ma prawo do żądania sprostowania oraz usunięcia informacji nieprawdziwych, niepełnych lub zebranych w sposób sprzeczny z ustawą.

5. Zasady i tryb gromadzenia oraz udostępniania informacji określa ustawa.

Art. 64. 1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Art. 84. Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Art. 122. [...] 3. Przed podpisaniem ustawy Prezydent Rzeczypospolitej może wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem w sprawie zgodności ustawy z Konstytucją. Prezydent Rzeczypospolitej nie może odmówić podpisania ustawy, którą Trybunał Konstytucyjny uznał za zgodną z Konstytucją.

4. Prezydent Rzeczypospolitej odmawia podpisania ustawy, którą Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodną z Konstytucją. Jeżeli jednak niezgodność z Konstytucją dotyczy poszczególnych przepisów ustawy, a Trybunał Konstytucyjny nie orzeknie, że są one nierozdzielnie związane z całą ustawą, Prezydent Rzeczypospolitej, po zasięgnięciu opinii Marszałka Sejmu, podpisuje ustawę z pominięciem przepisów uznanych za niezgodne z Konstytucją albo zwraca ustawę Sejmowi w celu usunięcia niezgodności.

Art. 233. 1. Ustawa określająca zakres ograniczeń wolności i praw człowieka i obywatela w czasie stanu wojennego i wyjątkowego nie może ograniczać wolności i praw określonych w art. 30 (godność człowieka), art. 34 i art. 36 (obywatelstwo), art. 38 (ochrona życia), art. 39, art. 40 i art. 41 ust. 4 (humanitarne traktowanie), art. 42 (ponoszenie odpowiedzialności karnej), art. 45 (dostęp do sądu), art. 47 (dobra osobiste), art. 53 (sumienie i religia), art. 63 (petycje) oraz art. 48 i art. 72 (rodzina i dziecko).