

Wyrok z 15 lutego 2005 r., [K 48/04](#)

ZBYT KRÓTKA *VACATIO LEGIS* PRZY WPROWADZENIU ZWIĘKSZONEJ PROGRESJI PODATKU OD DOCHODÓW OSOBISTYCH

Rodzaj postępowania: kontrola abstrakcyjna Inicjator: Prokurator Generalny	Skład orzekający: 5 sędziów	Zdanie odrębne: 1
--	--------------------------------	----------------------

Przedmiot kontroli	Wzorzec kontroli
Wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2005 r. 50-procentowej stawki podatkowej od dochodów osobistych powyżej 600 tys. zł w stosunku rocznym, na mocy ustawy ogłoszonej w Dzienniku Ustaw 13 grudnia 2004 r. [Ustawa z 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw: art. 9 w zakresie odnoszącym się do art. 1 pkt 13, pkt 19 lit. a i b, pkt 22 oraz pkt 26]	Zasada państwa prawnego [Konstytucja: art. 2]

Od 1 lipca 1992 r. w Polsce obowiązuje, na podstawie wielokrotnie nowelizowanej ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa podatkowa), system powszechnego opodatkowania dochodów osobistych, zwany w skrócie „PIT” (od angielskiego *Personal Income Tax*). Przedmiotem opodatkowania jest, co do zasady, roczny dochód osoby fizycznej, ustalany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Ostateczne rozliczenie podatkowe następuje po zakończeniu roku podatkowego na podstawie zeznania podatnika, natomiast w ciągu roku podatkowego „u źródła” uzyskiwania niektórych przychodów (np. wynagrodzeń za pracę) pobierane są zaliczki na poczet podatku rocznego. Jeżeli suma pobranych zaliczek była niższa od należnego podatku rocznego, podatnik obowiązany jest uiścić odpowiednią dopłatę, a w sytuacji odwrotnej ma prawo do zwrotu nadwyżki od urzędu skarbowego.

Podatek dochodowy w dotychczasowym kształcie ma charakter progresywny, to znaczy dochody wyższe są opodatkowane według wyższej stopy procentowej. Obecnie (rok 2005) obowiązują 3 szczeble progresywnej skali podatkowej. Najłagodniej opodatkowane są dochody roczne do 37 024 zł (19%). Druga skala obowiązuje dla dochodów ponad tę kwotę do kwoty 74 048 zł: w ramach tej skali nadwyżka ponad 37 024 zł opodatkowana jest według stawki 30%. Wreszcie podatek od nadwyżki ponad 74 048 wynosi 40%.

Istotą regulacji skutecznie zaskarżonej w niniejszej sprawie przez Prokuratora Generalnego było wprowadzenie począwszy od roku podatkowego 2005 czwartego szczebla progresywnej skali podatkowej, obejmującego dochody ponad 600 tys. zł. Według woli ustawodawcy podatek od takich dochodów miałby wynosić 227 992 zł 48 gr (maksymalny podatek według trzeciej skali podatkowej) plus 50% nadwyżki ponad kwotę 600 tys. zł.

Ustawa nowelizująca, wprowadzająca do ustawy nowelizowanej m.in. zmianę tej treści, zosta-

ła ostatecznie uchwalona przez Sejm (po uwzględnieniu części poprawek Senatu) 18 listopada 2004 r. Prezydent RP podpisał ją 9 grudnia, to jest ostatniego dnia 21-dniowego terminu, jaki przyznaje mu art. 122 ust. 2 Konstytucji. Ustawa została ogłoszona w Dzienniku Ustaw nr 263, datowanym 13 grudnia 2004 r. Zgodnie z brzmieniem jej art. 9 weszła ona w życie 1 stycznia 2005 r. (z wyjątkami nieistotnymi w niniejszej sprawie).

22 grudnia 2004 r. Prokurator Generalny zaskarżył do Trybunału Konstytucyjnego powyższą ustawę w części związanej z wprowadzeniem czwartego szczebla skali podatkowej. Zaskarżenie ustawy w trybie [kontroli następczej](#) nie wstrzymuje jej wejścia w życie.

Wnioskodawca nie zakwestionował zmian systemu podatkowego co do meritum, lecz zarzucił, że wprowadzenie zwiększonej stawki opodatkowania począwszy od roku 2005 nastąpiło bez zachowania co najmniej miesięcznej *vacatio legis* – okresu między ogłoszeniem ustawy w Dzienniku Ustaw a początkiem roku podatkowego. Tym samym, zgodnie z linią utrwaloną w orzecznictwie TK, ustawa taka jest niezgodna z art. 2 Konstytucji.

Przedmiotem orzeczenia o niekonstytucyjności jest art. 9 ustawy nowelizującej, określający datę jej wejścia w życie, w zakresie, w jakim dotyczy czwartego szczebla skali podatkowej i unormowań ściśle związanych z jego wprowadzeniem (np. dotyczących wysokości zaliczek podatkowych pobieranych w ciągu roku podatkowego). W związku z tym sentencja wyroku TK, wskazująca jako niekonstytucyjny art. 9 ustawy nowelizującej, została doprecyzowana w formie punktów a-e, odsyłających do odpowiednich fragmentów art. 1 tej ustawy, zmieniającego ustawę podatkową. Dążąc do klarownego przedstawienia istoty rozstrzygnięcia TK, pomijamy niżej te szczegóły techniczne.

Sędzia Marek Mazurkiewicz złożył zdanie odrębne. Różnica zdań w obrębie składu orzekającego dotyczy nie istoty zagadnienia, czyli zbyt krótkiej *vacatio legis*, lecz sformułowania sentencji wyroku, według której moc obowiązującą traci jedynie norma określająca początek obowiązywania nowej regulacji podatkowej. Takie sformułowanie oznacza swego rodzaju „zawieszenie w czasie” tej regulacji; decyzja w sprawie ewentualnego ponownego wprowadzenia jej w życie (np. od roku 2006) pozostawiona jest ustawodawcy.

Wątpliwości co do rozumienia skutków wyroku od 1 stycznia 2006 r. zostały wyjaśnione postanowieniem TK z 22 lutego 2006 r., sygn. jw.

ROZSTRZYGNIĘCIE

Art. 9 ustawy nowelizującej z 18 listopada 2004 r. (wejście w życie tej ustawy z dniem 1 stycznia 2005 r.) w zaskarżonym zakresie, związanym z wprowadzeniem czwartego szczebla skali podatkowej, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji ze względu na brak odpowiedniej *vacatio legis*.

GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. W ocenie konstytucyjności legislacji podatkowej założeniem wyjściowym jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Swoboda ta jest równoważona i miarkowana przez spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), a w tym zasad poprawnej legislacji. Szczególną gwarancją w tym zakresie stanowi nakaz ustanowienia takiej *vacatio legis*, której okres jest odpowiedni do natury wprowadzanego przepisu prawa podatkowego.
2. Wywodzona z konstytucyjnej klauzuli państwa prawnego zasada ochrony zaufania do państwa i prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec adresatów norm prawnych, wymaga stanowienia i stosowania prawa w taki sposób, aby nie stawało się ono swoją pułapką dla obywatela. Obywatel powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego zgodne z obowiązującym prawem działania będą uznawane przez porządek prawny także w przyszłości. Nowe unormowania prawne nie mogą zaskakiwać ich adresatów, lecz powinny pozostawiać im czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania.
3. Aktualny pozostaje wniosek wyprowadzony z klauzuli demokratycznego państwa prawnego jeszcze w poprzednim stanie konstytucyjnym, że nie jest w zasadzie dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego, zaś zmiany w regulacji podatku dochodowego powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (wymaganie co najmniej miesięcznej *vacatio legis*).
4. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych od momentu jej uchwalenia (26 lipca 1991 r.) przewidywała trzy szczeble skali opodatkowania dochodów osobistych. Stawki procentowe nie podlegały przy tym istotnym wahaniom. W odbiorze podatników mogło powstać przekonanie o stabilności obciążeń tym podatkiem, a w szczególności o jego trój-szczeblowej skali. Nie zmieniły zasadniczo tego przekonania doniesienia prasowe o projektach wprowadzenia istotnych zmian skali opodatkowania czy wprowadzenia podatku liniowego, ponieważ prace w tym zakresie nie wykroczyły poza fazę postulatów, a zaskarżone w niniejszej sprawie przepisy ustawy nowelizującej z 18 listopada 2004 r. traktowane były – do chwili jej podpisania przez Prezydenta i ogłoszenia – jako kontrowersyjne. Dlatego należy przyjąć, że o nowej stawce podatkowej, obowiązującej w 2005 r., podatnicy mogli się dowiedzieć dopiero 13 grudnia 2004 r., czyli z chwilą ogłoszenia ustawy nowelizującej w Dzienniku Ustaw, a zatem bez miesięcznego wyprzedzenia.
5. Wobec zwiększonego obciążenia, jakie dla niektórych podatników niesło ze sobą wprowadzenie 50-procentowej stawki podatkowej z dniem 1 stycznia 2005 r., ogłoszenie tej zmiany dopiero 13 grudnia 2004 r. spowodowało, że *vacatio legis* była zbyt krótka. Stanowi to naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa i przez to jest niezgodne z art. 2 Konstytucji.
6. W konsekwencji niniejszego wyroku skala podatkowa w roku 2005 składa się z trzech szczebli. Tym samym oczywista jest (na razie) bezprzedmiotowość ograniczenia do 600 tys. zł skali podatkowej w zakresie trzeciego szczebla progresji w art. 27 ust. 1 znowelizowanej ustawy podatkowej; również dochody przekraczające tę granicę są opodatkowane według stawki 40%.
7. Powyższa granica 600 tys. zł i związany z nią czwarty szczebel skali podatkowej, a także przepisy ściśle związane z istnieniem tego szczebla mogą „odżyć” w przyszłości, jeżeli

spełnione zostaną warunki legislacyjne dla ich wejścia w życie. Do tego czasu wszystkie te unormowania (wskazane w sentencji wyroku) pozostają w tekście znowelizowanej ustawy podatkowej, ale nie obowiązują.

GŁÓWNE ARGUMENTY ZDANIA ODRĘBNEGO

- Niniejszy wyrok, ze względu na sposób sformułowania sentencji, odchodzi od ustalonej od wielu lat linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którą przepisy prawa podatkowego materialnego, jeżeli są dotknięte wadą wprowadzenia ich bez zachowania wymaganej *vacatio legis*, są jako takie niezgodne z art. 2 Konstytucji, a wobec tego orzeczenie przez TK o ich niekonstytucyjności oznacza definitywne wyeliminowanie ich z porządku prawnego.
- Po wejściu w życie wyroku Trybunału w niniejszej sprawie w tekście znowelizowanej ustawy podatkowej pozostaną fragmenty dotyczące czwartego szczebla skali podatkowej, jednak pozbawione przymiotu „wejścia w życie”. Utrzymanie w tekście ustawy tych mylących – nieobowiązujących – fragmentów jest zaprzeczeniem jasności i jednoznaczności prawa.
- Poprawnie sformułowana sentencja wyroku w niniejszej sprawie powinna stwierdzać, że objęte wnioskiem Prokuratora Generalnego zmiany w znowelizowanej ustawie podatkowej, polegające na wprowadzeniu czwartego szczebla skali podatkowej w art. 27 ust. 1 oraz na uwzględnieniu konsekwencji tak zmienionej skali w innych przepisach tej ustawy, są niezgodne z art. 2 Konstytucji z powodu braku odpowiedniej *vacatio legis*. Orzeczenie o takiej treści wyeliminowałoby te zmiany z tekstu znowelizowanej ustawy podatkowej.

Przepisy Konstytucji

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

Art. 122. [...] 2. Prezydent Rzeczypospolitej podpisuje ustawę w ciągu 21 dni od dnia przedstawienia i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.