

WYROK*

z dnia 25 kwietnia 2001 r.

Sygn. K. 13/01**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Marek Safjan – przewodniczący
Jerzy Ciemniowski
Zdzisław Czeszejko-Sochacki
Teresa Dębowska-Romanowska
Stefan J. Jaworski
Wiesław Johann
Krzysztof Kolasiński
Andrzej Mączyński
Janusz Niemcewicz
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Jerzy Stępień
Janusz Trzcíński – sprawozdawca
Marian Zdyb

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 25 kwietnia 2001 r. na rozprawie wniosku Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 27 marca 2001 r. złożonego w trybie art. 122 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Ministra Finansów oraz Prokuratora Generalnego o stwierdzenie zgodności:

art. 25 w związku z art. 28 ustawy z 2 marca 2001 r. o wykonywaniu budżetu państwa w roku 2001 oraz o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2001 z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

o r z e k a:

Art. 25 w związku z art. 28 ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wykonywaniu budżetu państwa w roku 2001 oraz o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2001 jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że narusza wynikającą z niego zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Uzasadnienie:

* Tekst sentencji opublikowano w MP Nr 13, poz. 217.

I

We wniosku z 27 marca 2001 r. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej wniósł o stwierdzenie, że art. 25 w zw. z art. 28 ustawy z 2 marca 2001 r. o wykonaniu budżetu państwa w roku 2001 oraz o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2001 jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W ustawie tej następuje zniesienie zwolnienia z podatku dochodów uzyskanych ze sprzedaży akcji dopuszczonych do publicznego obrotu, jeśli zostały one nabyte przed ich dopuszczeniem do publicznego obrotu papierami wartościowymi lub jeśli zostaną one zbyte po upływie trzech lat od daty ich pierwszego notowania na rynku regulowanym. Według ustawy z 9 listopada 2000 r., nowelizującej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa listopadowa), zwolnienia powyższe miały obowiązywać w latach 2001-2003. Ustawodawca przewidział wejście w życie zaskarżonej ustawy na 1 kwietnia 2001 r. Prezydent zarzucił ustawie naruszenie zasad tzw. przyzwoitej legislacji, składających się na zasadę demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Zdaniem Prezydenta ustawodawca w tej sprawie naruszył zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa oraz stanowionego przez nie prawa. W pierwszym rzędzie objawia się to wprowadzeniem niespodziewanych i niekorzystnych dla obywateli zmian w stosunkach prawnych, zwłaszcza, iż są to zmiany w prawie podatkowym, dokonane w trakcie roku podatkowego. Zgadzając się z prawem ustawodawcy do wprowadzania zmian, także niekorzystnych dla podmiotów prawa, Prezydent zwrócił uwagę na konieczność przestrzegania w takiej sytuacji zasad techniki legislacyjnej, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Zasady te, wypracowane przez orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz naukę, sprzeciwiają się wprowadzaniu zmian w prawie podatkowym w trakcie roku podatkowego oraz działaniom ustawodawcy, które są niespodziewane oraz nieprzewidywalne dla obywateli. Naruszenie ich, zdaniem wnioskodawcy, prowadzi do zburzenia bezpieczeństwa prawnego. Jest ono bowiem niezbędne, by podmioty prawa mogły podejmować przedsięwzięcia zaplanowane w przekonaniu, iż zasady podatkowe będą stabilne przez cały rok podatkowy. Prezydent podnosi, iż zaskarżona ustawa godzi w tę wartość i burzy zaufanie obywatela do państwa. W zaistniałej sytuacji jest to szczególnie wyraźne, skoro w ustawie zmienionej przez zaskarżoną ustawę istniało zwolnienie podatkowe zaplanowane na długi okres trzech lat. Tymczasem ustawodawca zdecydował się na nowelizację już po trzech miesiącach od wejścia w życie ustawy przewidującej omawianą ulgę podatkową. Tolerowanie takiego postępowania ustawodawcy prowadziłoby, zdaniem Prezydenta, do braku bezpieczeństwa prawnego w państwie i oznaczałoby niemożliwość podejmowania przez obywateli wszelkich działań z powodu braku pewności co do tego, czy zasady pozostaną niezmiennie przez cały okres ich realizacji. Tak więc, zdaniem Prezydenta, zaskarżona ustawa zaskakuje obywatela niespodziewaną i niekorzystną ingerencją w jego prawa. Staje się przez to swoistą "pułapką" dla obywatela, który na podstawie wcześniejszej regulacji mógł zaplanować pewne posunięcia ekonomiczne. Zasady te mają szczególne znaczenie w ustawodawstwie podatkowym, wywierającym bardzo znaczący wpływ na sytuację ekonomiczną swoich adresatów. W tej zatem materii ustawodawca ma bardziej ograniczone pole działania, gdyż ingerencja w dotychczasowe zasady nie powinna następować w trakcie roku podatkowego, co jednoznacznie wynika z orzecznictwa Trybunału oraz dorobku nauki prawa konstytucyjnego.

Drugim naruszeniem, na jakie zwraca uwagę Prezydent, jest bardzo krótki okres *vacatio legis*. W przypadku wykorzystania przez Prezydenta konstytucyjnego terminu przewidzianego na podpisanie ustawy moment jej ogłoszenia zbiegłby się z momentem jej wejścia w życie. Oznaczałoby to brak minimalnego czasu na zaznajomienie się z treścią prawa przez jego adresatów. Jest to zatem, zdaniem Prezydenta, niedopuszczalny błąd techniki legislacyjnej sprzeczny z zasadami demokratycznego państwa prawnego.

W imieniu Sejmu w piśmie z 12 kwietnia 2001 r. stanowisko w niniejszej sprawie przedstawił Marszałek Sejmu. Marszałek podkreślił, iż zaskarżona ustawa jest nierozzerwalnie związana z ustawą budżetową. Jako powód zniesienia gwarantowanej poprzednią ustawą ulgi podatkowej podał konieczność usunięcia luki podatkowej, która powodowałaby poważny odpływ środków z budżetu państwa. Marszałek przypomniał swobodę ustawodawcy w kwestii nakładania podatków, jak i wprowadzania ulg lub zwolnień podatkowych. O zakresie i przedmiocie takich rozstrzygnięć decydują, zdaniem Marszałka, względy ekonomiczne i społeczne, a nie prawne. Jednocześnie Marszałek przyznał, iż swoboda ustawodawcy jest ograniczona zasadami płynącymi z zasady demokratycznego państwa prawnego, a odstępstwo od ich przestrzegania musi być wyjątkowe. Jego zdaniem w niniejszej sytuacji takie wyjątkowe okoliczności nastąpiły. Ma za tym przemawiać konieczność ochrony budżetu jako wartości nadrzędnej. Z tych powodów Marszałek uznał zaskarżoną ustawę za zgodną z art. 2 Konstytucji.

Trybunał zwrócił się do Rady Ministrów o wydanie opinii o ewentualnych skutkach finansowych orzeczenia Trybunału. W odpowiedzi Prezes Rady Ministrów w piśmie z 11 kwietnia 2001 r. stwierdził, iż orzeczenie nie wywoła skutków wiążących się z nakładami finansowymi nie przewidzianymi w ustawie budżetowej. Jednocześnie poinformował, iż zwolnienie wynikające z art. 52 pkt 1 lit.c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może spowodować zmniejszenie wpływów z podatku o kwotę 38,3 mln zł. Zauważył jednocześnie, że w ustawie z 2 marca 2001 r. o wykonaniu budżetu państwa w roku 2001 znalazły się regulacje mające obowiązywać tylko w 2001 r. Są one związane z dofinansowaniem zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego, a opóźnienie wejścia w życie przedmiotowej ustawy uniemożliwi ich realizację. Ponadto Prezes RM wyjaśnił, iż opóźnienie wejścia w życie przedmiotowej ustawy już spowodowało wstrzymanie przekazania dotacji samorządom na realizowanie zadań z zakresu usuwania skutków powodzi, oświaty i ochrony zdrowia.

Stanowisko Ministra Finansów przedstawione zostało w piśmie z 3 kwietnia 2001 r. Minister Finansów przedstawił główne przesłanki wprowadzenia w ustawie listopadowej ulgi, która miała na celu m.in. zachęcenie inwestorów do uczestniczenia w restrukturyzacji spółek oraz do wprowadzania akcji na polską giełdę. Wskazując jednocześnie na ograniczenia, jakie są przewidziane dla korzystania z ulgi, zaprzeczył istnieniu luki podatkowej, która mogłaby spowodować straty budżetowe. Zdaniem Ministra Finansów nie było zatem podstaw, by znosić wprowadzoną wcześniej ulgę z powołaniem się na konieczność ochrony budżetu. Jednocześnie opowiedział się przeciwko kształtowaniu prawa podatkowego w sposób, jaki czyni to zaskarżona ustawa, czyli poprzez wprowadzanie niekorzystnych zmian dla podatnika w trakcie roku podatkowego bez przewidzianego odpowiedniego okresu *vacatio legis*. W tej sprawie wyraził opinię o niekonstytucyjności zaskarżonej ustawy. Minister Finansów zwrócił także uwagę na fakt, iż brak podpisu Prezydenta, a tym samym opóźnienie wejścia w życie zaskarżonej ustawy, uniemożliwia realizację zobowiązań budżetu państwa dotyczących dofinansowania szeregu zadań własnych samorządu terytorialnego, m.in. likwidacji skutków powodzi.

W piśmie z 9 kwietnia 2001 r. Prokurator Generalny przedstawił stanowisko, iż zaskarżona ustawa jest niezgodna z art. 2 Konstytucji. Wniosek ten Prokurator Generalny wywodzi z naruszenia zasad przyzwoitej legislacji, wynikających z zasady

demokratycznego państwa prawnego. W pierwszej kolejności uznał, iż prawo podatkowe jest szczególną materią, więc zasady przyzwoitej legislacji współtworzące zaufanie obywatela do państwa mają tu szczególne znaczenie. Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wypowiedział się przeciwko wprowadzaniu zmian w prawie podatkowym w trakcie roku podatkowego, bowiem naruszają one jego stabilność. Prokurator Generalny przypomniał także o obowiązku wprowadzania odpowiedniego okresu *vacatio legis*. W przekonaniu Prokuratora Generalnego zasady przyzwoitej legislacji mogą być ograniczone lub nawet wyłączone, jeśli jest to uzasadnione koniecznością ochrony innej ważnej wartości chronionej przez konstytucję. Zdaniem Prokuratora Generalnego w niniejszej sprawie brak jest przesłanek, wskazujących na wystąpienie takiej wyjątkowej okoliczności.

II

Na rozprawie 25 kwietnia 2001 r. wszyscy uczestnicy postępowania podtrzymali przedstawione wcześniej stanowiska pisemne.

Przedstawiciele Prezydenta RP powtórzyli przekonanie wnioskodawcy o naruszeniu przez ustawodawcę w niniejszej sprawie zasad przyzwoitej legislacji przez nieuzasadnione wprowadzenie niekorzystnych dla podatników zmian podatkowych w trakcie roku podatkowego bez jednoczesnego wprowadzenia odpowiedniego okresu *vacatio legis*. Potwierdzili jednocześnie, iż to nie samo wprowadzenie powyższych zmian jest przedmiotem wniosku ale sprzeczny z zasadami przyzwoitej legislacji sposób ich wprowadzenia.

Przedstawiciele Sejmu RP wnieśli o stwierdzenie konstytucyjności zaskarżonej ustawy oraz przyznali, iż sposób wprowadzenia tej ustawy nie spełniał zasad przyzwoitej legislacji. Podnieśli jednocześnie, iż ustawa listopadowa była dużym błędem ustawodawczym, który przez zaskarżoną ustawę miał być jedynie naprawiony. Błąd ten miał polegać na naruszeniu zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej przez udzielenie ulgi wybranym i niewątpliwie zamożnym podatnikom. Przedstawiciele Sejmu uznali także, iż zaskarżona ustawa nie narusza zasady ochrony tzw. spraw w toku, bowiem żaden podmiot nie skorzystał jeszcze z ulgi gwarantowanej przez zaskarżoną ustawę. Podnieśli także, iż nie można mówić w niniejszej sprawie o naruszeniu praw słusznie nabytych, gdyż przewidziana ulga nie doprowadziła do nabycia prawa, a jedynie przewidywała jego ekspektatywę. Ponadto przedstawiciele Sejmu powołali się ponownie na fakt, iż ulga podatkowa może spowodować straty budżetowe sięgające wysokości nawet 1 miliarda złotych.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego w pełnym zakresie poparł stanowisko Prezydenta i przedstawioną przez niego argumentację.

Przedstawiciel Ministra Finansów poparł wniosek Prezydenta i zawarte w nim wnioski zarzucające ustawodawcy naruszenie w niniejszej sprawie zasad przyzwoitej legislacji. Wyjaśnił jednocześnie, iż podana w pisemnym stanowisku Rady Ministrów kwota 38,3 mln zł, wyrażająca budżetowe koszty utrzymania ulgi, ustalona została przez Komisję Papierów Wartościowych przy wzięciu pod wagę największej liczby podmiotów mogących skorzystać z ulgi, przy założeniu, iż są one podatnikami, płacącymi podatek dochodowy według najwyższej stawki wynoszącej 40%.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zaskarżone przepisy ustawy z 2 marca 2001 r. o wykonywaniu budżetu państwa w roku 2001 oraz o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2001 dotyczą zniesienia ustanowionego w ustawie z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 1104) zwolnienia od podatku dochodowego dochodów ze sprzedaży akcji dopuszczonych do publicznego obrotu papierami wartościowymi. Zgodnie z treścią art. 52 pkt 1 lit.c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu ustalonym powyższą nowelizacją, zwolnieniu od podatku dochodowego, w okresie od 1 stycznia 2001 r. do 31 grudnia 2003 r., podlegają dochody ze sprzedaży akcji dopuszczonych do publicznego obrotu papierami wartościowymi, jeżeli akcje te nabyte zostały przez podatnika przed ich dopuszczeniem do tego obrotu, ich sprzedaż nastąpiła po upływie trzech lat od daty ich pierwszego notowania na rynku regulowanym, a sprzedaż tych papierów nie jest przedmiotem prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Przepis ten nie ma zastosowania do akcji nabytych nieodpłatnie od Skarbu Państwa lub nabytych na zasadach określonych w art. 24 ust. 11 ustawy.

Powyższy przepis, zgodnie z art. 25 zaskarżonej ustawy, ulec ma skreśleniu, zaś regulacja ta, na mocy art. 28, winna wejść w życie 1 kwietnia 2001 r. W efekcie wprowadzonej regulacji opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych ulec mają również dochody ze sprzedaży akcji dopuszczonych do publicznego obrotu papierami wartościowymi.

W niniejszej sprawie TK odwołuje się do swoich wcześniejszych orzeczeń w sprawach podatkowych, układających się w konsekwentną linię orzecznictwa, dającą wyraz przekonaniu płynącemu z postanowień Konstytucji, że regulacja podatków, jako materii konstytucyjnej dotyczącej bezpośrednio praw obywatelskich, podlegać powinna szczególnej staranności.

a) Trybunał Konstytucyjny przypomina, że zwolnienia jak również ulgi podatkowe, będące wyłomem w zasadzie powszechności i równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji), służą założonym przez ustawodawcę celom, zwykle celom o charakterze stymulującym rozwój gospodarczy, najczęściej związanym z oczekiwaniem określonych zachowań ze strony podatników. Na dającą się wyodrębnić funkcję motywacyjną tego rodzaju regulacji w prawie podatkowym zwracał już uwagę Trybunał Konstytucyjny. W orzeczeniu z 29 maja 1996 r. (*sygn. K. 22/95*). Trybunał zauważył, iż “w odniesieniu do funkcji motywacyjnej czy stymulującej, zawierające ją normy są (...) ukierunkowane nie na realizację celu fiskalnego, lecz służą określonej polityce państwa w różnych sferach. Normy te, w zasadniczej większości przypadków, przybierają postać zwolnienia lub ulgi podatkowej, ograniczającej dochody budżetowe. Ze swojej istoty te normy prawa podatkowego, które określa się mianem norm motywacyjnych, są przeciwstawieniem norm fiskalnych i ograniczają w pewnym zakresie ich zastosowanie. O ile normy fiskalne nakładają na podmioty określone obowiązki świadczenia bezzwrotnego na rzecz podmiotu publicznego, o tyle normy motywacyjne wprowadzają odstępstwa od obowiązków podatkowych” (OTK w 1996 r., cz. I, s. 118).

b) Trybunał wielokrotnie też wypowiadał się w kwestii uprawnień władzy ustawodawczej w dziedzinie nakładania obowiązków daninowych na obywateli, a do takich należy także obowiązek podatkowy powstały na skutek cofnięcia ulg podatkowych. Wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez TK jest pogląd, podtrzymywany także w tym orzeczeniu, o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w

orzeczeniu z 12 stycznia 1995 r. (*sygn. K. 12/95*) “władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa (*K. 8/93* i *K. 1/94*). Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym” (OTK w 1995 r., cz. I, s. 27). Zgodnie z poglądem TK wyrażonym w orzeczeniu z 25 listopada 1997 r. (*sygn. K. 26/97*) “swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie” (OTK ZU Nr 5-6/1997, s. 448).

c) Równie podstawowym, wyrażonym w wielu orzeczeniach i świadczącym o ukształtowaniu się trwałej linii orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, 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 przyzwoitej legislacji”. Zasady te – stanowiące przejaw ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa – wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania “odpowiedniej” *vacatio legis* (*orzeczenia z: 24 maja 1994 r., K. 1/94*, OTK w 1994 r., cz. I, s. 78-79, *18 października 1994 r., K. 2/94*, OTK w 1994 r., cz. II, s. 49-51) oraz w obowiązku należytego formułowania przepisów przejściowych. Z zasady demokratycznego państwa prawa wynika zakaz takiego stanowienia prawa, tak co do treści jak i co do formy, które może być zaskoczeniem dla obywatela. Obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, iż “nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań” (*orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., K. 25/95*, OTK ZU Nr 6/1996, s. 501)

Gdy chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazywano już, iż nie jest w zasadzie dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku (*orzeczenie z 29 marca 1994 r., K. 13/93*, OTK w 1994 r., cz. I, s. 49-50). Zmiany takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, “powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego” (*orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., K. 28/95*, OTK ZU Nr 3/1995, s. 204-205). Nie są to wprawdzie wymagania o bezwzględnie wiążącym charakterze, ale odstępianie od nich dopuszczalne jest tylko, gdy przemawiają za tym uzasadnione argumenty prawne” (*tamże*, s. 448-449).

d) Kluczową dla tej sprawy zasadą, do której odwołuje się TK jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, mająca swoje źródło w art. 2 Konstytucji. Zgodnie z poglądem Trybunału opiera się ona na “pewności prawa a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki,

jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...). Wartości te, przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach (...).

Chodzi tu więc nie o ten aspekt pewności prawa, który odnosi się do względnej stabilności porządku prawnego mający związek z zasadą legalności, lecz o pewność prawa rozumianą jako pewność tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. W tym drugim sensie prawo pewne (pewność prawa) oznacza także prawo sprawiedliwe” (wyrok z 15 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU Nr 5/2000, s. 690-691).

e) Odnosząc powyższe konsekwencje płynące z zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa do pożądanych, zgodnych z nią wymogów, tworzenia szczególnie prawa podatkowego, przywołać należy jeszcze następujący pogląd Trybunału zawarty w powołanym wcześniej orzeczeniu z 25 listopada 1997 r. (sygn. K. 26/97): “legislacja podatkowa zawsze podlegać (...) musi starannej ocenie z punktu widzenia dochowania (...) proceduralnych wymagań. Skoro bowiem jej efekty dla obywatela przybierają konkretny wymiar finansowy i często łączą się z uszczupleniem jego dochodów, ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy znajdować się mogą w toku. Nie można oczywiście przypisywać ochronie tych interesów charakteru absolutnego, bo zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. W każdym jednak razie w sytuacjach, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać takich *reguł gry* przed upływem okresu czy terminu, który przewidywał sam ustawodawca. Skoro bowiem, w zaufaniu do obowiązującego prawa, zostało już rozpoczęte określone przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, iż będzie się ono realizować w pewnym okresie czasu, to –wyjawszy sytuacje szczególne – obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten okres czasu bezpiecznie wykorzystać. Rozpoczęcie przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego wiąże się z reguły z dokonaniem pierwszych nakładów, a nagła zmiana ram prawnych takiego przedsięwzięcia może narazić obywatela na poważne straty” (OTK ZU Nr 5-6/1997, s. 449).

2. W świetle powyższych zasad wypracowanych przez TK na gruncie art. 2 Konstytucji ocena treści art. 25 oraz art. 28 zakwestionowanej ustawy wskazuje, iż ustawodawca regulacjami tymi naruszył podstawowe standardy demokratycznego państwa prawnego.

a) Treść art. 25, który znosi ustanowione wcześniej zwolnienie podatkowe narusza przede wszystkim zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz będącą jej konsekwencją zasadę szanowania przez ustawodawcę tzw. interesów w toku. Zniesiona przez art. 25 ustawy regulacja ustanawiała bowiem 3-letni okres obowiązywania reguł, których spełnienie przez podatnika powodować miało zwolnienie od podatku dochodowego i na których podatnik miał prawo budować swoje przyszłe przedsięwzięcia. Arbitralna zmiana tych “reguł gry” bez uzasadnionych powodów nastąpiła przy drastycznym naruszeniu także innych proceduralnych zasad płynących z zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności obowiązku ustanowienia przez ustawodawcę odpowiedniej *vacatio legis* a także zakazu dokonywania zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego.

b) Zaskarżona regulacja narusza również wyprowadzany przez Trybunał z zasady demokratycznego państwa prawnego zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego. Zakaz ten związany jest ściśle zarówno z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony bezpieczeństwa prawnego oraz należytego zabezpieczenia tzw. interesów w toku, jak również z obowiązkiem ustanowienia przez ustawodawcę stosownej *vacatio legis*. Jest ich uszczegółowieniem w odniesieniu do prawa daninowego. Wobec szczególnego natężenia władztwa państwa w stosunku prawnopodatkowym zakaz ten pełni istotną funkcję gwarancyjną dotyczącą ochrony prawnej interesów jednostki. Jego treścią jest bowiem zabezpieczenie możliwości rozporządzania przez jednostkę swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych opublikowanych i znanych podatnikowi jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego.

Uchylenie przepisu ustawy ustanawiającego ulgę podatkową wprowadziłoby nie tylko zmianę w sytuacji prawnej podatników w trakcie roku podatkowego, ale przez to wprowadziłoby także konieczność zmian w zaplanowanych na przyszłość przedsięwzięciach.

c) Zniesienie ustanowionego w art. 52 pkt 1 lit.c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwolnienia podatkowego winno wejść w życie – zgodnie z art. 28 zaskarżonej ustawy – 1 kwietnia 2001 r. W oczywisty sposób wskazuje to na brak ustanowienia odpowiedniej *vacatio legis* dla niekorzystnej dla podatników zmiany przepisu pozbawiającego ich prawa do zwolnienia podatkowego. Podzielić można również obawy wnioskodawcy o możliwość wejścia w życie zaskarżonej regulacji z mocą wsteczną. Uprawdopodobnia to, z jednej strony, ocena faktu przekazania wnioskodawcy do podpisu ustawy 6 marca 2001 r., z drugiej zaś – ocena możliwości jakie stwarza przewidziana Konstytucją regulacja terminu podpisania ustawy wraz z uwzględnieniem czasu niezbędnego dla opublikowania ustawy w Dzienniku Ustaw i jego rozpowszechnienia. Niezależnie jednak od hipotetycznej możliwości naruszenia zasady nieretroakcji bezspornym jest fakt, iż w efekcie zakwestionowanej regulacji podatnik pozbawiony został możliwości zaznajomienia się z niekorzystną dla niego zmianą prawa podatkowego przed jej wejściem w życie.

d) Trybunał w swoim orzecznictwie nie wyrażał nigdy stanowiska o absolutnym charakterze zakazu zmian w prawie podatkowym w ciągu roku podatkowego, w szczególności tam gdzie chodzi o cofnięcie ulg lub przywilejów. Zmiany takie zawsze jednak powinny być usprawiedliwione balansowaniem wchodzących w grę wartości konstytucyjnych. Przy ocenie zaskarżonej regulacji TK nie doszukał się jednak przesłanek, które mogłyby usprawiedliwiać bądź uzasadniać naruszenie zasady lojalnego postępowania państwa wobec jednostki. W szczególności TK nie stwierdził, aby za przyjętym rozwiązaniem, pozbawiającym podatników określonych praw, przemawiały określone wartości konstytucyjnie chronione, które można by przeciwstawić zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, i które byłyby ze względu na zaistniałe okoliczności na tyle ważne, aby dać im pierwszeństwo. W szczególności trudno dopatrzeć się w przyjętym rozwiązaniu ochrony stabilności budżetu państwa, co mogłoby być brane pod uwagę przy ocenie konstytucyjności art. 25 w zw. z art. 28 powołanej ustawy z 2 marca 2001 r. Ogólny cel fiskalny kwestionowanej regulacji, być może że związany z koniecznością zaspokojenia określonych potrzeb społecznych, nie rekompensuje – zdaniem TK – szkód wywołanych złamaniem wspomnianych powyżej wypracowanych przez TK reguł tworzenia prawa podatkowego, wywodzonych z art. 2 Konstytucji.

W tym miejscu TK pragnie przypomnieć, iż przedmiotem oceny TK nie był przepis ustawy dający podstawę dla ulg podatkowych, a więc art. 52 pkt 1 lit.c ustawy z 26 lipca

1991 r., lecz przepis te ulgi uchylający. Trybunał związany granicami wniosku wypowiedział się jedynie w sprawie sposobu uchylenia przyznanej ulgi podatkowej, co nie jest tym samym, czym byłaby ewentualna wypowiedź na temat zgodności z konstytucją przepisu przyznającego ulgę podatkową.

e) TK pragnie w zakończeniu zwrócić uwagę, iż zaskarżony przepis – mimo, że dotyczy materii podatkowej – pomieszczony został w ustawie poświęconej m.in. wykonywaniu budżetu państwa w roku 2001. Ma więc ona regulować epizodycznie, na okres roczny, materię prawnobudżetową, którą normują już odrębne ustawy. W ten sposób regulacja podatkowa znalazła się nie tylko w ustawie epizodycznej, której skutki prawne sięgają jednak poza rok 2001, ale nadto, w akcie prawnym poświęconym normowaniu zupełnie innych kwestii, aniżeli kwestie podatkowe.

TK przypomina, iż w orzecznictwie swym krytycznie oceniał praktykę tzw. “obładowywania” ustaw budżetowych regulacjami nie mającymi z treścią tych ustaw bezpośredniego związku. Podobnie w odniesieniu do normowania materii podatkowej należy wysunąć postulat, aby regulacja jej następowała w ustawach podatkowych. Przemawia za tym autonomiczność tej materii oraz to, że w świetle art. 217 Konstytucji norma prawnopodatkowa powinna się charakteryzować kompletnością na poziomie ustawowym.

Przyjęcie takiej praktyki legislacyjnej jest pożądane ze względu na dobro i bezpieczeństwo prawne obywateli, przejrzystość prawa podatkowego, zaś Sejmowi dałoby możliwość kompleksowej regulacji spraw podatkowych.

f) W konkluzji TK pragnie stwierdzić, że niniejszy wyrok nie rozstrzyga o dopuszczalności ewentualnych zmian dotyczących regulacji podatkowych w badanej dziedzinie na przyszłe lata podatkowe – 2002, 2003. Regulacja ta z całą pewnością musiałaby uwzględniać zasady prawidłowej legislacji, ochrony praw nabytych i odpowiedniej *vacatio legis*.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji