



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

**Adam Bodnar**

**V.511.868.2014.PM**

**Pan  
dr Stanisław Karczewski  
Marszałek Senatu RP**

ul. Wiejska 6  
00-902 WARSZAWA

Pragnę wyrazić swoje zaniepokojenie niewykonaniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego [dalej również jako: TK lub Trybunał] z dnia 28 października 2015 r. (sygn. akt K 21/14) w sprawie kwoty wolnej od podatku oraz uchwaleniem w dniu 15 listopada 2016 r. przez Sejm RP ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk senacki: 327, dalej również jako: ustawa nowelizująca), a także zasygnalizować niebezpieczeństwa, które dostrzegam.

W przywołanym na wstępie orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, gwarantującego co najmniej minimum egzystencji, jest niezgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (teza I). Równocześnie Trybunał postanowił o utracie moc obowiązującej tego przepisu z dniem 30 listopada 2016 r. (teza II).

W wystąpieniu do Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2016 r. wskazałem, że wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego, w świetle obowiązującego prawa, powinno nastąpić najpóźniej z dniem 30 listopada 2016 r. nie tylko z uwagi na utratę mocy obowiązującej przepisu, lecz również obowiązek dokonywania zmian w prawie

---

<sup>1</sup> (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.)

podatkowym z uwzględnieniem odpowiedniego *vacatio legis* oraz poszanowania prawa obywateli do przejrzystego, jednoznacznego i pewnego prawa, gwarantowanego przez art. 2 Konstytucji RP.

Tymczasem, w dniu 15 listopada 2016 r. Sejm RP uchwalił ustawę nowelizującą, na mocy której, na podstawie jej art. 1, w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, po art. 52g dodaje się art. 52h w brzmieniu:

„Art.52h. 1. W latach 2016 i 2017 obowiązuje skala podatkowa, o której mowa w art. 27 ust. 1, w brzmieniu obowiązującym w 2015 r.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2016 r.”

Przywołana regulacja nie tylko nie stanowi wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., lecz przede wszystkim wprowadza do porządku prawnego przepis prawny stanowiący powtórzenie normy prawnej uznanej już uprzednio za niekonstytucyjną.

W tym kontekście pragnę odwołać się do orzecznictwa Sądu Najwyższego oraz sądów administracyjnych, dotyczących wprowadzie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, lecz adekwatnego do omawianej sytuacji, z uwagi na wprowadzenie przez prawodawcę do porządku prawnego przepisu prawnego uznanego uprzednio za niekonstytucyjny. Następnie pragnę zwrócić uwagę na możliwe konsekwencje.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 17 marca 2016 r. (sygn. akt V CSK 377/15) orzekł, że *jeżeli Trybunał Konstytucyjny stwierdził niezgodność określonego przepisu ustawy z Konstytucją, to sąd może odmówić zastosowania w rozpoznawanej sprawie identycznie brzmiącego przepisu tej ustawy. Zważył ponadto, że niezgodność z Konstytucją dotyczy określonej normy prawnej, którą przepis wyraża, a nie jednostek redakcyjnych, pełniących wyłącznie rolę porządkującą wewnątrz aktu prawnego, w którym się znajduje. Powinnością ustawodawcy jest przepis ten z ustawy usunąć wraz z ogłoszeniem wyroku Trybunału, gdyż w przeciwnym wypadku doszłoby się do karkołomnego wniosku o możliwości dowolnego zmieniania numeracji przepisów w ustawach, np. w razie tworzenia tekstu jednolitego i*

*omijania w ten sposób (nie wykonywania) wyroków Trybunału Konstytucyjnego. Za zbędną powinno się uznać potrzebę powtórnego rozpatrywania przez Trybunał zgodności, tym razem art. 70 § 8 ordynacji podatkowej z Konstytucją, skoro przepis ten, co do kwestii, z powodu której orzeczona została jego niekonstytucyjność, się nie zmienił.*

Jeżeli chodzi o orzecznictwo sądów administracyjnych to przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 15 marca 2016 r. (sygn. akt III SA/Wa 12/16, wyrok prawomocny) zauważył, że *skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12), dotyczące niezgodności art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej [dalej również jako: O.p. – przypis własny] w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP można rozciągnąć na treść przepisu w brzmieniu, który nie był przedmiotem oceny Trybunału. Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 20 stycznia 2016 r. (sygn. akt I Sa/ Łd 1161/15, wyrok prawomocny) stwierdził, że *przepis art. 70 § 8 ordynacji podatkowej nie był wprawdzie formalnie przedmiotem orzekania (nie stanowił bowiem podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia), lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12.**

Z uzasadnień przytoczonych orzeczeń Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wynika, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczy wprost stanu prawnego obowiązującego w okresie od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. Jednak w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia Trybunał Konstytucyjny wyraził jasno stanowisko, iż choć zakwestionowany przepis od 1 stycznia 2003 r. nie miał już zastosowania do nowych zabezpieczeń należności podatkowych z uwagi na utratę mocy obowiązującej, zawarta w nim norma prawna została powtórzona i rozszerzona (o zastaw skarbowy) w art. 70 § 8 ordynacji podatkowej. Ten ostatni przepis nie był wprawdzie formalnie przedmiotem orzekania (nie stanowił bowiem podstawy ostatecznego rozstrzygnięcia), lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, które zostały podniesione w wyroku TK. Trudno sobie wyobrazić bardziej jednoznaczną wskazówkę interpretacyjną niż stwierdzenie, że niekonstytucyjność art. 70 § 6 w stanie prawnym do 31 grudnia 2002 r. należy odpowiednio odnieść do art. 70 § 8 obowiązującego od 1 stycznia 2003 r. W ocenie sądów administracyjnych pogląd TK jest całkowicie

wystarczający, by przyjąć, iż Trybunał uznał za niekonstytucyjny ten ostatni przepis, a w konsekwencji, by uznać, że nie stoi on na przeszkodzie uleganiu przedawnieniu zobowiązań zabezpieczonych hipoteką.

W świetle przywołanych poglądów judykatury nie budzi wątpliwości, że sądy administracyjne, powszechne oraz Sąd Najwyższy rozpoznając konkretną sprawę albo podejmując uchwałę mogą odmówić stosowania normy prawnej, która mimo uznania jej za niekonstytucyjną i wyeliminowania z porządku prawnego, została ponownie wprowadzona do systemu prawnego przez prawodawcę. W związku z tym, nieuwzględnienie przez ustawodawcę orzeczenia Trybunału i ponowne wprowadzenie do systemu prawa kwoty wolnej od podatku w dotychczasowym kształcie, bez uwzględnienia wytycznych TK w tym względzie, może spowodować sytuację, w której sądy za kwotę wolną od podatku będą uznawać kwotę równoważną minimum egzystencji.

Przypomnieć pragnę, iż Trybunał w swoim orzeczeniu podkreślił, że nie jest racjonalna regulacja prawa podatkowego, która zakłada stałą kwotę zmniejszającą podatek na poziomie 3091 zł, w sytuacji gdy ustawa o pomocy społecznej określa, że osobą żyjącą w ubóstwie jest ta, której dochód roczny nie przekracza 7608 zł - w przypadku osoby samotnie gospodarującej, albo 6168 zł w przypadku dochodu na osobę w rodzinie. W ocenie Trybunału kwota wolna powinna być co najmniej równa minimum egzystencji.

W praktyce oznacza to, że obywatele świadomi swoich praw będą mogli wszczynać postępowania podatkowe.

W świetle całokształtu przywołanych okoliczności, pozwalam sobie przedstawić Panu Marszałkowi do rozważenia powyższe wątpliwości związane z niewykonaniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego, w związku z zaplanowanym na dzień 28 listopada 2016 r. rozpatrzeniem przez Senat RP ustawy z dnia 15 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.