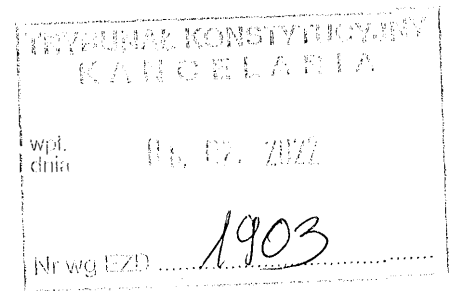




1001-8.TK.34.2022

(K 4/22)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z wnioskiem Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, złożonym na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, o „zbadanie zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (dalej także jako: ustawa; Dz. U. poz. 2105)”, w którym ustawie tej zarzucono niezgodność:

- „1) art. 27 – art. 38, art. 46 – art. 49 i art. 82 z art. 2 w związku z art. 217, art. 32 ust. 1 i art. 84 ust. 1 Konstytucji;
- 2) art. 27 ust. 1 w zakresie, w jakim osoba pełniąca funkcję publiczną, może zgłosić do opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów dochody i przychody, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie ustaw, o których mowa w art. 1, art. 2 albo art. 9 ustawy z art. 1 i art. 2 Konstytucji;
- 3) art. 39 – art. 45 z art. 2 Konstytucji”

- na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) postępowanie podlega umorzeniu z uwagi na utratę mocy obowiązującej przez zakwestionowane przepisy.

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 1 marca 2022 r. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Prezydent RP lub Wnioskodawca) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności z Konstytucją ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 2105, dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.).

W *petitum* wniosku Prezydent zarzucił niezgodność:

- przepisów art. 27 – 38, art. 46 – art. 49 i art. 82 ustawy z dnia 29 października 2021 r. z art. 2 w zw. z art. 217, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji;
- przepisu art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r. w zakresie, w jakim osoba pełniąca funkcję publiczną, może zgłosić do opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów dochody i przychody, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie ustaw, o których mowa w art. 1, art. 2 albo art. 9 zaskarżonej ustawy, z art. 1 i art. 2 Konstytucji;
- przepisów art. 39 - art. 45 ustawy z dnia 29 października 2021 r. z art. 2

Konstytucji.

W uzasadnieniu wniosku wskazano, iż wprowadzenie ustawy z dnia 29 października 2021 r. w założeniu ma służyć realizacji rządowego programu *Polski Ład* w zakresie rozwiązań podatkowych. Celem tego programu jest stworzenie sprawiedliwego systemu podatkowego (*vide* – uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, Sejm IX kadencji, dalej: projekt).

W ocenie Prezydenta RP, pomimo, iż założenia i cele, jakie legły u podstaw ustawy z dnia 29 października 2021 r. zasługują na aprobatę, analiza tej ustawy w aspekcie jej konstytucyjności wskazuje, iż *na tle przepisów normujących instytucję przejściowego ryczałtu od dochodów dochodzi do naruszenia konstytucyjnie chronionych wartości, w tym dobra wspólnego, o którym stanowi art. 1 Konstytucji, oraz zasad powszechności ponoszenia ciężarów publicznych i równości wobec prawa wyrażonych w art. 84 ust. 1 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, a także kolizji założeń stanowiących podstawę objęcia przejściowym ryczałtem od dochodów osób fizycznych niezależnie od tego, jaki jest ich status, z zasadami wynikającymi z Konstytucji* (uzasadnienie wniosku, str. 3).

Wnioskodawca wskazał, iż istota wprowadzanej instytucji przejściowego ryczałtu od dochodów polega na możliwości zgłoszenia do opodatkowania w odrębnej formie dochodów lub przychodów, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania na terytorium Polski na podstawie przepisów normujących podatki dochodowe. Przejściowy ryczałt od dochodów miałby zastosowanie do dochodów (przychodów) niezgłoszonych do opodatkowania na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128, ze zm., dalej: u.p.d.o.f.), ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1800, ze zm., dalej: u.p.d.o.p.) lub ustawy z dnia

20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2020 r., poz. 1905 ze zm., dalej: ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym).

Uzasadniając sformułowane we wniosku zarzuty niezgodności przepisów art. 27 – art. 38, art. 46 – 49 i art. 82 ustawy z dnia 29 października 2021 r. z art. 2 w zw. z art. 217, art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji podniesiono m.in., iż zawarte w ustawie z dnia 29 października 2021 r. *sformułowania (...) związane z instytucją przejściowego ryczałtu od dochodów budzą poważne zastrzeżenia. Można je sprowadzić do dwóch podstawowych punktów, tj. braku precyzyjnie, ustawowo określonego zakresu podmiotowego ryczałtu oraz braku precyzyjnie, ustawowo określonego zakresu przedmiotowego ryczałtu* (uzasadnienie wniosku, str. 18).

W odniesieniu do zakresu podmiotowego, w jakim miałyby zastosowanie przejściowy ryczałt od dochodów Wnioskodawca zwrócił uwagę, iż podmiotowość podatkowoprawną jest pojęciem normatywnym, co oznacza, że to przepisy prawa określają, kto może być podatnikiem. Wskazał przy tym, iż zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, ze zm., dalej: O.p.), podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca z mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Przepisy O.p. stanowią ponadto, że ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami także inne podmioty niż wymienione wyżej. Z przepisów O.p. wynika zatem jednoznacznie, że o tym, czy dany podmiot będzie podatnikiem decyduje treść prawa materialnego, które przesądza o zakresie podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy w danym podatku.

Prezydent RP podniósł, iż, w świetle regulacji z art. 27 ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 29 października 2021 r., można wyróżnić dwie kategorie podmiotów, w odniesieniu do których ma zastosowanie instytucja przejściowego ryczałtu. Pierwszą tworzą osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne

nieposiadające osobowości prawnej, bez względu na miejsce zamieszkania, siedziby, zarządu lub rejestracji, zwane dalej *podmiotami*. Do drugiej zaliczają się płatnicy, na których w świetle przepisów u.p.d.o.f. lub u.p.d.o.p. ciążył obowiązek poboru podatku od niezadeklarowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochodów. W płaszczyźnie normatywnej, odnośnie do adresatów przepisu art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r., ustawodawca zastosował przy tym zbiorcze określenie *podmioty*, nie posłużył się zaś terminem *podatnicy*. Z uwagi na to, iż celem wprowadzenia instytucji przejściowego ryczałtu od dochodów jest – zgodnie z art. 27 ust. 1 zaskarżonej ustawy – opodatkowanie takich dochodów lub przychodów, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zasadne jest przyjęcie, że adresatami tejże instytucji są podmioty, którym można przypisać status podatnika w rozumieniu art. 7 § 1 O.p. W treści zaskarżonej ustawy nie posłużono się sformułowaniem *podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych*, lecz sformułowaniem *osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej*, w związku z czym powstaje wątpliwość, czy z opodatkowania w formie przejściowego ryczałtu będą mogły skorzystać wszystkie kategorie podatników podatku dochodowego od osób prawnych czy tylko podmioty będące osobami prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej.

W ocenie Prezydenta RP, konsekwencją przyjęcia takiej konwencji terminologicznej jest to, że na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r. nie jest możliwie precyzyjne i jednoznaczne ustalenie zakresu podmiotowego instytucji przejściowego ryczałtu od dochodów.

W tym kontekście Prezydent RP wskazał, iż, zgodnie z art. 1a u.p.d.o.p., podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane podatkowymi grupami kapitałowymi. W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się zaś, że podatkowa grupa kapitałowa nie może

podlegać kwalifikacji jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Podmiot ten nie posiada bowiem wystarczającego wyodrębnienia i samodzielności, która pozwoliłaby zakwalifikować ją jako taką jednostkę. Stanowi formę tzw. zbiorowego podmiotu podatkowego, któremu status podatnika przysługuje wyłącznie na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. W myśl art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r., adresatami norm statuujących przejściowy ryczałt od dochodów są wyłącznie osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Krąg podmiotów będących adresatami wyrażonej w tym przepisie normy nie obejmuje zatem zbiorowych podmiotów podatkowych.

W związku z tym pojawiają się wątpliwości dotyczące tego, komu powinno przysługiwać prawo do złożenia wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów w sytuacji, w której z obowiązku zadeklarowania i wpłacenia podatku dochodowego od osób prawnych nie wywiązuje się podatkowa grupa kapitałowa.

We wniosku podkreślono, iż przyjęcie, wbrew brzmieniu analizowanego przepisu, że prawo do złożenia wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów przysługuje także podatkowym grupom kapitałowym, stanowiłoby przełamanie granicy wykładni, jaką stanowi sens użytych w tym przepisie wyrażeń, i nieuchronnie prowadziłoby do rozstrzygnięcia interpretacyjnego *contra legem*. Takie stanowisko wydaje się również niedopuszczalne w świetle konstytucyjnej zasady wyłączności ustawy w sprawach daninowych, a w szczególności wynikającego z art. 217 Konstytucji nakazu określania podmiotów opodatkowania w formie ustawy. Zwrócono ponadto uwagę, iż wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów o przejściowym ryczałcie od dochodów w stosunku do zbiorowych podmiotów podatkowych wynikają także z tego, iż ustawa z dnia 29 października 2021 r. nie zawiera przepisów określających sposób ustalania przedmiotu opodatkowania w odniesieniu do tychże podmiotów. Nie określa również zasad i trybu realizacji

instrumentalnych obowiązków podatkowych wynikających z zastosowania tej formy opodatkowania w podatkowej grupie kapitałowej, ani nie odsyła w tym zakresie do odpowiedniego stosowania przepisów u.p.d.o.p. Podkreślono ponadto, że w przypadku przyjęcia, że prawo do złożenia wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów przysługuje spółkom kapitałowym tworzącym podatkową grupę kapitałową, po wejściu w życie uchwalonych przepisów doszłoby do kuriozalnej sytuacji, w której obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych ciążyłby bądź na podatkowej grupie kapitałowej, bądź na tworzących tę grupę spółkach, w zależności od tego, czy podatkowa grupa kapitałowa wywiązuje się z ciążącego na niej obowiązku zadeklarowania podatku. *Co więcej, w świetle przepisu statuwającego prawo do skorzystania z przejściowego ryczałtu także w odniesieniu do tych dochodów (przychodów), które jedynie w części nie zostały zadeklarowane, mogłaby powstać sytuacja, w której obowiązek podatkowy ciążyłby na podatkowej grupie kapitałowej (w zakresie dochodów/przychodów zadeklarowanych), a jednocześnie na spółkach wchodzących w skład tej grupy, które złożyły wniosek o opodatkowanie w formie ryczałtu (w zakresie dochodów/przychodów niezadeklarowanych)* [uzasadnienie wniosku, str. 23].

W opinii Wnioskodawcy, wskazane we wniosku mankamenty uchwalonego przepisu pozwalają wyrazić pogląd, iż regulacja ta jest niedopracowana pod względem legislacyjnym i nieprecyzyjna. Użyte w niej sformułowania nie uwzględniają wszystkich kategorii podatników podatku dochodowego od osób prawnych, a w konsekwencji nie określają w sposób należyty zakresu podmiotowego instytucji przejściowego ryczałtu od dochodów, co oznacza niepewność sytuacji prawnej adresatów zawartych w nich norm (tamże). W związku z tym, treść art. 27 ustawy z dnia 29 października 2021 r. nie odpowiada wymogom określoności przepisów prawa wynikającym z art. 2 Konstytucji. Regulacja ta nie spełnia także standardów zupełności unormowania w treści ustawy wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego,

w szczególności tych, które decydują o wysokości obciążenia daninowego, a zatem pozostaje w sprzeczności z art. 217 Konstytucji.

We wniosku zwrócono uwagę, iż użyte w przepisach art. 29 i art. 30 ustawy z dnia 29 października 2021 r. pojęcie *dochód* nie jest tożsame z pojęciem dochodu w znaczeniu, jakie nadają temu terminowi przepisy ustaw o podatkach dochodowych. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. zawiera bowiem własną, odrębną definicję tegoż pojęcia, wskazując pięć alternatywnych sposobów jego ustalania. Wyrażony w treści zaskarżonych przepisów sposób określenia dochodu dla celów opodatkowania ryczałtem co do zasady nawiązuje do tego, w jakich okolicznościach doszło do sytuacji, w której mimo powstania obowiązku podatkowego podatnik nie złożył deklaracji podatkowej i nie zapłacił należnego podatku, bądź uzyskał inną korzyść podatkową w rozumieniu przepisów O.p. Podniesiono, że, zgodnie z treścią art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r., przedmiotem opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów jest dochód odpowiadający wysokości przychodu, jaki byłby określony u podatnika na podstawie przepisów u.p.d.o.f., u.p.d.o.p. albo ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, pomniejszonego o wydatki poniesione bezpośrednio w celu jego uzyskania, jeżeli te wydatki nie zostały odliczone przy określaniu zobowiązania w podatku dochodowym w jakiegokolwiek formie, a przedstawione przez podmiot dowody poniesienia tych wydatków nie budzą wątpliwości.

Ustalenie dochodu dla celów przejściowego ryczałtu od dochodów wymaga zatem uprzedniego ustalenia kwoty przychodu oraz kwoty wydatków poniesionych bezpośrednio w celu uzyskania tego przychodu.

Przychodem, w rozumieniu art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r., jest przychód, jaki byłby określony u podatnika na podstawie przepisów u.p.d.o.f., u.p.d.o.p. albo ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. W ocenie Wnioskodawcy, z uwagi na to, że intencją prawodawcy było uwzględnienie takiej kwoty przychodu, która zostałaby wykazana przez

podatnika w deklaracji podatkowej, gdyby podatnik w sposób należyty wywiązywał się z ciężących na nim obowiązków, istnieją wątpliwości co do tego, *jaki stan prawny podatnik winien przyjmować za punkt odniesienia do oceny poszczególnych stanów faktycznych* (uzasadnienie wniosku, str. 25). Przepisy ustaw o podatkach dochodowych ulegają bowiem częstym zmianom, a niewywiązywanie się przez podatników z ciężących na nich obowiązków podatkowych mogło trwać przez okres dłuższy niż rok podatkowy. Tymczasem, w świetle zaskarżonych przepisów, podatnicy mogą uwzględniać w treści wniosku o zastosowanie ryczału dochody uzyskane do dnia 31 grudnia 2022 r., nie później jednak niż do dnia złożenia wniosku, wynikające ze zdarzeń mających miejsce przed dniem 1 lipca 2021 r. W treści kwestionowanej ustawy nie określono natomiast od jakiej daty początkowej podatnicy powinni uwzględniać zdarzenia przy określaniu wysokości dochodu. W konsekwencji, wnioski mogą dotyczyć wszystkich zaległości podatkowych, które powstały w następstwie uzyskania dochodu do dnia 31 grudnia 2022 r. i które nie uległy jeszcze przedawnieniu. W ocenie Prezydenta RP, na tle takiego uregulowania nie jest jasne, czy zawarte w art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r. określenie *dochód odpowiadający wysokości przychodu, jaki byłby określony u podatnika na podstawie przepisów ustaw zmienianych w art. 1, art. 2 albo art. 9* należy rozumieć w taki sposób, że kwota owego przychodu powinna być ustalana według stanu prawnego obowiązującego w tym roku podatkowym, w którym powstał obowiązek podatkowy, czy też w oparciu o przepisy obowiązujące w dniu 31 grudnia 2022 r. lub w momencie składania wniosku o zastosowanie przejściowego ryczału od dochodów. W konsekwencji procedura ustalenia przez podatników oraz weryfikacji przez organy podatkowe przedmiotu i podstawy opodatkowania w przejściowym ryczałcie od dochodów jawi się jako zadanie niezwykle skomplikowane. Brak jasności w przedmiotowym zakresie rodzi również obawy, że ostateczne rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych

pozostawione zostanie organom stosującym prawo, co w sposób oczywisty narusza konstytucyjną zasadę państwa prawnego.

Prezydent RP zarzucił ponadto, iż wątpliwości interpretacyjne rodzi również sposób określenia drugiego z elementów kalkulacyjnych podstawy opodatkowania w przejściowym ryczałcie od dochodów, czyli wydatków.

W tym kontekście we wniosku wskazano, iż w regulacji zawartej w art. 29 ustawy z dnia 29 października 2021 r. prawodawca nie odwołuje się do kategorii kosztów uzyskania przychodów *w rozumieniu u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p.*, lecz posługuje się określeniem *wydatki*, które nie jest tożsame z pojęciem *koszty uzyskania przychodów*. W konsekwencji do wydatków podlegających odliczeniu od przychodu, o których mowa w art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r., nie będą miały zastosowania przepisy dotyczące zasad ustalania i potrącania kosztów uzyskania przychodów, jak również przepisy zawierające obszerne katalogi wydatków, których w świetle ustaw o podatkach dochodowych nie uważa się za koszty uzyskania przychodów. Określając kategorię wydatków uwzględnianych w procesie liczbowego oznaczenia podstawy opodatkowania ustawodawca posłużył się zwrotem nieostrym znaczeniowo zwrotem *poniesione bezpośrednio w celu jego uzyskania*. W sytuacji, w której mnogość i zmienność form aktywności przynoszących dochód przesądzają o braku możliwości stworzenia katalogu wydatków odliczanych od przychodu, sam fakt posłużenia się w treści kwestionowanej ustawy zwrotem nieostrym znaczeniowo nie budzi zastrzeżeń. O ile jednak przepisy u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. zawierają szereg regulacji dotyczących sposobu uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów poszczególnych kategorii wydatków, w odniesieniu do wydatków stanowiących element kalkulacyjny podstawy opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów takich regulacji nie wprowadzono. W świetle przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. np. nie jest jasne, jak należy określić kwotę wydatków związanych z odpłatnym zbyciem rzeczy lub praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych

świadczeń. Brak jest również w tej ustawie przepisu precyzującego, w jaki sposób należy określić kwotę podlegających odliczeniu wydatków, jeżeli podatnik poniósł wydatki ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz wydatki związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie wydatków przypadających na poszczególne źródła. Nie wiadomo również, jak przeliczać na złote wydatki poniesione w walutach obcych. We wniosku zwrócono też uwagę, iż zaskarżone przepisy regulujące przedmiot opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów nie zawierają żadnych norm określających, za jaki okres bądź w jakiej dacie wydatki winny być potrącane. Nie precyzują również, jaki dzień uznawany jest za dzień poniesienia takiego wydatku.

W ocenie Prezydenta RP, *brak jednoznacznego rozstrzygnięcia w ustawie abolicyjnej o przedmiocie opodatkowania, a ściślej o wysokości poniesionych wydatków, które mają - obok ustalonego przychodu - przesądzić o wysokości obciążenia, wydaje się oczywiście sprzeczny z art. 2 i art. 217 Konstytucji (uzasadnienie wniosku, str. 28).*

We wniosku podniesiono ponadto, iż intencją projektodawcy przy wprowadzaniu regulacji zawartej w art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r., było zachęcenie podatników do określenia skutków podatkowych swoich czynności na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby wyłącznym bądź głównym celem tych czynności nie było osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. *W tym kontekście niejasne wydaje się użyte w analizowanym przepisie określenie „dochód odpowiadający wysokości przychodu”. Przedmiotem opodatkowania w podatkach dochodowych, co do zasady, jest bowiem dochód, a jedynie w niektórych sytuacjach przychód. (...). Do kategorii dochodu nawiązują również postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w tym postanowienia zawierające traktatowe klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania. Na tle analizowanej*

regulacji aktualność zachowują również uwagi dotyczące wątpliwości, jaki stan prawny podatnik winien przyjmować za punkt odniesienia do oceny poszczególnych stanów faktycznych (uzasadnienie wniosku, str. 29).

W ocenie Wnioskodawcy, wątpliwości co do zgodności z nakazem określoności przepisów prawa daninowego budzi także pojęcie *kapitału przeniesionego lub posiadanego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej*, użyte w przepisach art. 29 ust. 1 pkt 3 i pkt 4 ustawy z dnia 29 października 2021 r. Ustawa ta nie precyzuje bowiem, co należy rozumieć pod tymże pojęciem. W treści przepisów art. 29 ust. 1 pkt 3 i pkt 4 ustawy z dnia 29 października 2021 r. nie zawarto także żadnych dyspozycji dotyczących sposobu określania wartości takiego kapitału, ani nie określono kategorii przychodów zaliczanych do przychodu z kapitału przeniesionego lub posiadanego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wątpliwości co do zgodności z nakazem określoności przepisów prawa oraz nakazem uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego budzi także sposób określenia przedmiotu opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów w art. 29 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 października 2021 r., zgodnie z którym przedmiotem owego opodatkowania może być również *dochód odpowiadający wartości korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 ustawy zmienianej w art. 7, innej niż wymieniona w pkt 1-3*. Obowiązująca definicja legalna *korzyści podatkowej* nie stanowi bowiem tzw. definicji klasycznej (treściowej), a jedynie wskazuje postacie, jakie owa korzyść może przybrać. Z treści regulacji zawartej w art. 29 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 października 2021 r. w żaden zaś sposób nie wynika to, jak należy ustalać wartość uzyskanej korzyści podatkowej. W przypadku korzyści częściowej, tj. korzyści polegającej na odsunięciu w czasie powstania zobowiązania podatkowego, nie jest również jasne, na jaki moment owa korzyść winna być ustalona. *Trudno zatem uznać, że zdarzenie prawnopodatkowe, jakim jest osiągnięcie korzyści podatkowej, zostało zdefiniowane w sposób, który odpowiada wymogom, jakie w granicach porządku konstytucyjnego muszą*

spełniać przepisy określające przedmiot opodatkowania (uzasadnienie wniosku, str. 32). W świetle art. 217 Konstytucji zdarzenia prawnopodatkowe muszą być zaś mierzalne i dające się wyrazić ilościowo, w taki sposób, aby można było do nich zastosować stawkę podatkową. Przedmiot i stawka podatku muszą być zatem skonstruowane tak, aby w momencie powstania zobowiązania poznawalna była wysokość należnej kwoty podatku.

Wnioskodawca zwrócił uwagę, iż z treści przepisów art. 35 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r. wynika jednoznacznie, że to podatnik powinien wybrać, określić i zastosować metodologię ustalenia dochodu stanowiącego przedmiot opodatkowania w przejściowym ryczałcie od dochodów. W ocenie Wnioskodawcy *[o]znacza to, że przepisy ustawy nie zawierają norm pozwalających na kwantyfikację przedmiotu opodatkowania, eo ipso nie jest możliwe takie odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego, które prowadziłyby do obliczenia jednej i jedynej kwoty należnego podatku (uzasadnienie wniosku, str. 32, 33). Podatnicy znajdujący się w sytuacjach istotnie podobnych z punktu widzenia określonych przepisów ustawy podatkowej mogą zatem ustalać wielkość podstawy opodatkowania w różny sposób, według odmiennych, przyjętych przez siebie metodologii, a tym samym ustalać różne kwoty należnego ryczałtu. W konsekwencji, ostateczne rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych pozostawione jest organowi stosującemu prawo, co zdaje się naruszać zasadę państwa prawnego.*

Odnosząc się do zarzutów dotyczących przepisów normujących przedmiot opodatkowania w przejściowym ryczałcie o dochodzie Wnioskodawca zwrócił ponadto uwagę na sprzeczność norm zawartych w treści art. 29 ust. 1 pkt 1 i 3 oraz art. 35 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r. W świetle pierwszego z tych przepisów, o wydatki pomniejszany jest przychód, natomiast dochód stanowi różnicę pomiędzy przychodem a wydatkami poniesionymi bezpośrednio w celu jego uzyskania. Z treści art. 35 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r. wynika zaś jednoznacznie, że podatnik wnosi

o pomniejszenie o poniesione wydatki dochodu, a nie przychodu. W ocenie Wnioskodawcy, wskazana niezgodność świadczy o tym, że wymienione przepisy przeczą postulatowi spójności systemu prawa.

W ocenie Prezydenta RP, zbiór przepisów dotyczących przejściowego ryczału od dochodu zawiera ponadto luki konstrukcyjne w zakresie, w jakim uprawniają płatnika do zgłoszenia dochodów i przychodów do opodatkowania przejściowym ryczałem od dochodów. Z uwagi na to, że płatnik nie jest podmiotem stosunku prawnopodatkowego oraz nie reprezentuje podatnika, tym samym nie może również złożyć wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałem od dochodów w imieniu podatnika, od którego obowiązany był pobrać podatek, jak i w imieniu własnym. W związku z tym powstaje wątpliwość, co w istocie stanowić ma przedmiot wniosku składanego przez płatnika, o którym mowa w art. 32 ustawy z dnia 29 października 2021 r. We wniosku podniesiono ponadto, iż z brzmienia art. 46 tej ustawy wynika, że złożenie wniosku przez płatnika skutkuje zwolnieniem go z odpowiedzialności podatkowej za podatek niepobraný lub pobraný w niższej wysokości oraz z odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W sytuacji, gdy materialnym warunkiem zaistnienia tych skutków jest zapłata w całości przejściowego ryczału od dochodów pojawiają się wątpliwości dotyczące tego, jak należy rozumieć wymóg zapłaty ryczału w sytuacji, w której wniosek składa płatnik. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. nie zawiera żadnych regulacji określających zasady ustalania zaliczek na podatek w odniesieniu do dochodu stanowiącego przedmiot opodatkowania ryczałem.

Według Wnioskodawcy, przepisy normujące instytucję przejściowego ryczału od dochodów wiążą określone skutki prawne z czynnością złożenia wniosku i zapłatą przejściowego ryczału od dochodów przez płatnika, a jednocześnie nie zawierają reguł wskazujących, w jaki sposób płatnik musi dokonać tych czynności. *W konsekwencji uzasadnione wydaje się stanowisko, że w zakresie, w jakim adresatami zawartych w tych przepisach norm są płatnicy,*

nie są one możliwe do zastosowania, co rodzi uzasadnione wątpliwości co do zgodności z zasadą określoności przepisów prawa (uzasadnienie wniosku, str. 37).

Wnioskodawca podkreślił ponadto, iż wątpliwości interpretacyjne budzi także sposób określenia podstawy opodatkowania, określony w przepisach normujących zakres przedmiotowy przejściowego ryczału od dochodów. W tym kontekście zauważył, iż z treści art. 30 i art. 82 ustawy z dnia 29 października 2021 r. wynika, że podatnik może uwzględnić dochody będące następstwem zdarzeń zaistniałych przed dniem 1 lipca 2021 r. i dochodów osiągniętych do dnia 31 grudnia 2022 r., nie później jednak niż do dnia złożenia wniosku. W treści powołanej regulacji nie określono natomiast, w oparciu o jaki stan prawny należy ustalać wysokość dochodu osiągniętego w poszczególnych latach. *Brak precyzji w zakresie sposobu ustalenia przedmiotu opodatkowania nie został zatem zniwelowany w drodze przepisu określającego jego kwantyfikację (tamże).*

Odnosząc się do zarzutu naruszenia wzorca z art. 32 ust. 1 Konstytucji Wnioskodawca podniósł m.in., iż ustawa z dnia 29 października 2021 r. *zakłada różnicowanie sytuacji prawnopodatkowej osób, które nie zadeklarowały osiągniętego dochodu (przychodu) i zostały pociągnięte do odpowiedzialności zgodnie z obowiązującymi przepisami, oraz tych, którym udało się dotychczas uniknąć odpowiedzialności* (uzasadnienie wniosku, str. 39). W Jego ocenie, kryterium wyróżniającym grupę podmiotów, która mogłaby skorzystać z preferencji w postaci przejściowego ryczału od dochodów, jest to, że podmiotom tym udało się dotąd unikać odpowiedzialności podatkowej, a zatem, adresaci skarżonej regulacji skuteczniej niż pozostali ukrywali swe dochody albo w inny sposób oddalali wszczęcie wobec nich postępowania podatkowego lub postępowań kontrolnych.

We wniosku powołano argumentację wskazującą na ewidentne uprzywilejowanie podmiotów uprawnionych do skorzystania z przewidzianej w zaskarżonych przepisach instytucji przejściowego ryczału od dochodów

w stosunku do znajdujących się w podobnej sytuacji podatników, którzy z uprawnienia tego nie mogą skorzystać – zarówno w płaszczyźnie podatkowej, jak i w sferze odpowiedzialności karnej skarbowej (*vide* – uzasadnienie wniosku, str. 40 – 45). W tym zakresie wskazano m.in. na przepis art. 31 ustawy z dnia 29 października 2021 r. przewidujący stawkę podatkową w przejściowym ryczałcie od dochodu w wysokości 8% podstawy opodatkowania, tj. niższą aniżeli wysokość stawek podatkowych przewidzianych w przepisach u.p.d.o.f., u.p.d.o.p. oraz ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym. Wskazano też na przewidzianą w art. 48 ustawy z dnia 29 października 2021 r. możliwość zastosowania ulgi podatkowej w stosunku do podmiotów, które skorzystały z opodatkowania w formie przejściowego ryczałtu od dochodów i które dokonały określonych w tej ustawie inwestycji, która to ulga nie ma zastosowania w stosunku do podatników, którzy dokonają takich samych inwestycji, lecz nie skorzystali z instytucji przejściowego ryczałtu od dochodów, ponieważ uiszczali podatki zgodnie z prawem. Zwrócono ponadto uwagę na przepis art. 46 pkt 1 tej ustawy, zgodnie z którym sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego działający w imieniu podmiotu, który złożył wniosek oraz od zgłoszonego dochodu w całości zapłacił przejściowy ryczałt od dochodów, nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych.

W ocenie Prezydenta RP, wynikające z kwestionowanych przepisów odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych nie pozostają w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią tych przepisów oraz nie służą realizacji tego celu i treści. W tym aspekcie w uzasadnieniu wniosku stwierdzono m.in., iż *projektodawca nie wykazał, że zastosowanie instytucji przejściowego ryczałtu od dochodu w sposób widoczny i oplatalny zwiększy dochody budżetowe, a sam program jest spójny z mającym ogólne zastosowanie systemem kontroli przestrzegania i egzekwowania prawa. Skoro konstrukcja*

prawna przejściowego ryczału od dochodów nie spełnia wymogów, które w świetle dotychczasowych doświadczeń różnych państw mają decydujące znaczenie dla powodzenia programu dobrowolnego ujawniania, uzasadnienia dla odstępowania od równego traktowania podmiotów trudno poszukiwać w związku owego różnicowania z celem skarżonych przepisów. Wskazane wyżej braki nie pozwalają bowiem na stwierdzenie, że cel wyrażony w treści uzasadnienia oraz w materiałach z procesu legislacyjnego znalazł odzwierciedlenie w treści uchwalonych przepisów (uzasadnienie wniosku, str. 47). We wniosku zwrócono uwagę, iż przy wprowadzaniu kwestionowanego zróżnicowania nie zachowano odpowiednich proporcji pomiędzy wagą interesu, któremu ma ono służyć, a wagą interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Wskazano, iż ani w treści uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej ani w treści pozostałych materiałów z procesu legislacyjnego nie wskazano, że naruszenie przez ustawę fundamentalnych zasad porządku prawnego oraz nierozzerwalnie z tym związane osłabienie autorytetu państwa służy ochronie interesu finansowego państwa (tamże). Podkreślono ponadto, iż z treści materiałów legislacyjnych nie wynika, aby różnicowanie podatników dokonywało się dla realizacji konstytucyjnej wartości, jaką jest równowaga budżetowa. Czynnika uzasadniającego odmienne traktowanie podmiotów podobnych tym bardziej nie sposób poszukiwać w zasadzie sprawiedliwości społecznej. Na tle zaskarżonych przepisów zachodzi bowiem sytuacja, w której adresatami norm prawnych zawierających korzystniejsze rozwiązania, są osoby, których zachowanie należy ocenić negatywnie.

We wniosku wskazano również na szczególne uprzywilejowanie osób korzystających z instytucji przejściowego ryczału w stosunku do osób, które, wbrew ciążącemu na nich obowiązkowi, nie zadeklarowały należnego podatku i poniosły z tego tytułu odpowiedzialność podatkową w oparciu o przepisy rozdziału 5a u.p.d.o.f. normujące opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia przez przepisy art. 27 - art. 38, art. 46 - art. 49 i art. 82 ustawy z dnia 29 października 2021 r. wzorca z art. 84 Konstytucji Wnioskodawca wskazał m.in., iż *[c]hodzi (...) w szczególności o ten aspekt wyrażonej w tym przepisie zasady, który odnosi się do równości i powszechności obciążeń podatkowych. Podmioty, które skorzystają z instrumentu, jakim jest przejściowy ryczałt od dochodów, nie zapłacą podatku w wymiarze przewidzianym dla wszystkich. Zaskarżone przepisy bowiem, wbrew systemowi ponoszenia ciężarów podatkowych na zasadach ogólnych, stwarzają grupie podmiotów uchylających się od ich płacenia sytuację wyjątkową. Płacąc jednorazowy podatek, zostaną one w praktyce zwolnione z powszechnego obowiązku podatkowego i dodatkowo skorzystają z preferencyjnej względem innych podatników stawki opodatkowania w wysokości 8% (uzasadnienie wniosku, str. 56).*

Uzasadniając zarzuty niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r. w zakresie określonym w pkt 2 *petitum* wniosku, z art. 1 i art. 2 Konstytucji Wnioskodawca podniósł m.in., iż następstwem przyjętego przez ustawodawcę sposobu określenia zakresu podmiotowego instytucji przejściowego ryczałtu od dochodów jest możliwość zgłoszenia dochodów lub przychodów do opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów także przez osoby, które pełnią funkcje publiczne. Przypomniał przy tym, iż zapłata przejściowego ryczałtu od dochodu w sferze prawa karnego skarbowego uwalnia osobę, która zapłaciła ten ryczałt od odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku dochodowego od osób fizycznych lub zryczałtowanego podatku dochodowego. Na płaszczyźnie prawa podatkowego zapłata przejściowego ryczałtu od dochodów od dochodu zgłoszonego we wniosku skutkuje zaś zwolnieniem tego dochodu z podatku dochodowego. Skutki te dotyczą także osób pełniących funkcje publiczne.

W ocenie Prezydenta RP, objęcie zakresem podmiotowym zakwestionowanej ustawy osób pełniących funkcje publiczne budzi zasadnicze wątpliwości konstytucyjne. Budowanie autorytetu państwa i zaufania obywateli do jego organów wymaga bowiem tworzenia prawa w sposób wykluczający akceptację działań osób pełniących funkcje publiczne polegających na czynnościach naruszających porządek prawny, w tym działań, których następstwem jest uzyskanie w sposób niezgodny z prawem korzyści majątkowych. Takie regulacje prawne obniżają poziom zaufania do osób pełniących funkcje publiczne. W tym kontekście regulacja prawna, na mocy której ustawodawca przyznał osobom pełniącym funkcje publiczne uprawnienie do opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów uzyskanych przez te osoby dochodów i przychodów jest niezgodna z art. 1 Konstytucji oraz wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej. W przekonaniu Wnioskodawcy *nie znajduje uzasadnienia wprowadzenie do systemu prawnego regulacji stanowiących podstawę prawną uzyskania przez osobę pełniącą funkcję publiczną korzyści związanych ze zwolnieniem od odpowiedzialności karnej i skarbowej w związku z podjętymi wcześniej czynnościami naruszającymi porządek prawny Rzeczypospolitej Polskiej* (uzasadnienie wniosku, str. 65).

Odnosząc się do podniesionego we wniosku zarzutu niezgodności przepisów art. 39-45 ustawy z dnia 29 października 2021 r. z art. 2 Konstytucji Wnioskodawca podniósł m.in., iż przepisy te nie miałyby w istocie wartości normatywnej w razie orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności z ustawą zasadniczą przepisów zakwestionowanych w pkt 1 *petitum* tegoż wniosku, tj. przepisów art. 27 – art. 38, art. 49 i art. 82 kwestionowanej ustawy. W takim przypadku zostałyby bowiem usunięte z systemu prawnego *jednostki redakcyjne ustawy, do których odnosi się regulacja prawna zakwestionowana w pkt 3 petitum wniosku. Przepisy te bowiem służą wyłącznie zapewnieniu możliwości realizacji przez podmiot, o którym mowa w art. 37 ust. 1, uprawnienia*

do uzyskania opinii Rady co do skutków podatkowych w przejściowym ryczałcie od dochodów, w jego indywidualnej sprawie. Pozostawienie w systemie prawnym przepisów, które nie mogłyby być zastosowane, w opinii Wnioskodawcy, stoi w sprzeczności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji (uzasadnienie wniosku, str. 67).

W niniejszej sprawie niedopuszczalne jest merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny wniosku Prezydenta RP.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 lutego 2014 r., sygn. K 52/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 25; 11 października 2017 r., sygn. K 14/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 69; 9 kwietnia 2019 r., sygn. K 17/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 13; 1 grudnia 2021 r., sygn. U 1/21, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 70).

Zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 2393), postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, *jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.*

W dniu 1 lipca 2022 r. weszła w życie ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1265; dalej ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r.).

Na mocy art. 13 pkt 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. uchylono przepisy art. 27-49 ustawy z 29 października 2021 r. Na mocy zaś art. 13 pkt 4 ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. uchylono art. 82 ustawy z dnia 29 października 2021 r.

Podnieść trzeba, iż przepisy zakwestionowane we wniosku Prezydenta dotyczące możliwości skorzystania z opodatkowania przejściowym ryczałtem od

dochodów nie były stosowane przed ich uchyleniem, gdyż ustawodawca w art. 33 ustawy z dnia 29 października 2021 r. określił, iż wniosek o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów może być złożony w terminie od dnia 1 października 2022 r.

Przepisy ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. także nie przewidują dalszego stosowania zakwestionowanych we wniosku Prezydenta RP przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. do stanów prawnych z przeszłości, teraźniejszości czy przyszłości.

Tym samym zasadne jest przyjęcie, iż w niniejszej sprawie została spełniona przesłanka utraty mocy obowiązującej zaskarżonych przepisów określona w art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, co stanowi podstawę umorzenia postępowania.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hermand
Zastępca Prokuratora Generalnego