



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

10 sierpnia 1998r.
Warszawa.....

RPO/261387/98/YI/AC-Z

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY WARSZAWA

Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 188 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (Dz.U.1997r. nr 78, poz.483), art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471).

WNOSZĘ

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że art. 9 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 137, poz. 638) - w części, w jakiej uchyla z dniem 1 stycznia 1997 r. przepisy dotyczące ulg na odpłatne kształcenie w szkołach wyższych w odniesieniu do podatników, którzy ukończyli 35 rok życia (art. 1 pkt 15), a którzy kształcili się w dniu wejścia w życie tej ustawy w szkole wyższej - narusza konstytucyjną zasadę zaufania obywatela do Państwa wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego ustanowionej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

I. Zmiany ustawodawcze - nawet w okresie transformacji ustrojowej, przez jaką przechodzi Polska - nie powinny naruszać podstawowych zasad tworzenia prawa w demokratycznym państwie prawnym. Należy do nich m.in. takie formułowanie przepisów nowych ustaw, by w sytuacji, gdy ustawodawca decyduje się na cofnięcie istniejącej ulgi podatkowej, zabezpieczone były interesy podatników, którzy w zaufaniu do poprzedniego stanu prawnego podjęli określone działania.

W państwie prawnym ustawodawca powinien w szczególności liczyć się ze stanem prawnym, na tle którego ukształtowały się określone zwyczaje i określona wiedza. Stąd też - odbierając lub zmniejszając ulgi albo zwolnienia podatkowe - ustawodawca powinien dokonać tego w taki sposób, aby nie narażać interesów podatników znajdujących się w toku realizacji. W takim przypadku okres potrzebny na przygotowanie się podatników do zamierzonych zmian powinien być odpowiednio wydłużony.

W zaskarżonej ustawie, ustawodawca - cofając ulgi dla podatników kształcących się w szkołach wyższych po ukończeniu 35 lat - nie zapewnił ochrony praw podatników do odliczenia wydatków na odpłatne kształcenie w szkole wyższej także po ukończeniu 35 roku życia, w sytuacji gdy podatnik rozpoczął naukę przed wejściem w życie przepisów zaskarżonej ustawy, a więc liczył się z obowiązującym poprzednio stanem prawnym.

II. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał (m.in. orzeczenie T.K. z dnia 25 listopada 1997 r. K 26/97), iż klauzula demokratycznego państwa prawnego i wynikająca z niej zasada zaufania obywatela do państwa nakładają na ustawodawcę obowiązek takiego formułowania nowych przepisów podatkowych, które szanuje "interesy w toku", a więc przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte pod rządami przepisów poprzednich. Obowiązek uwzględniania interesów w toku może być oczywiście relatywizowany przez powołanie się na argument ryzyka gospodarczego, które odnosi się także do zmian stanu prawnego. Obowiązki temu należy jednak przypisać bardziej kategoryczny charakter w tych wszystkich sytuacjach, w których ustawodawca wyznaczył pewien okres czasu, w którym miało być możliwe prowadzenie interesów według z góry ustalonych zasad bądź reguł.

Cofnięcie ulg podatkowych dla uczących się po ukończeniu 35 roku życia nie dotyczy sfery ryzyka gospodarczego. W takim wypadku ustawodawcę powinna wiązać zasada zaufania obywatela do państwa, a w szczególności zasada lojalności

państwa wobec obywatela. Jeżeli w przepisie prawa zapewniono obywatela, że obowiązywać go będą pewne reguły, a obywatel - kierując się tym zapewnieniem - rozpoczął konkretne działania, to reguł tych nie należy zmieniać na niekorzyść obywatela bez odpowiedniego okresu dostosowawczego.

Wśród licznych ostatnio protestów, jakie po zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych otrzymał Rzecznik Praw Obywatelskich, znajdują się także takie, w których obywatele powołują się na zaskakujące ich budżet wydatki, jakie ponieśli w związku z niemożliwymi do przewidzenia zmianami przepisów o ulgach podatkowych. Skarżący twierdzą, że gdyby wcześniej znali treść zmian dotyczących podatkowych ulg, które w nowym stanie prawnym prowadzą do zwiększonych, a nieprzewidywalnych przez nich kosztów, nie decydowałiby się na podjęcie odpłatnej nauki w szkole wyższej lub odłożyliby tę decyzję na później.

III. Nie kwestionując prawa ustawodawcy do dokonywania zmian w systemie ulg podatkowych, Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że w omawianej sprawie nastąpiło naruszenie "interesów w toku", co do których obywatel miał prawo oczekiwać, że do końca będą mogły być prowadzone według reguł, jakie ustawodawca ustalił w chwili ich rozpoczęcia. Istotne zmiany zasad pomniejszenia podatku dochodowego o kwotę wydatków poniesionych na odpłatne kształcenie w szkołach wyższych nie powinny być ogłaszane w ostatnim dniu przedostatniego miesiąca kończącego się roku i wchodzić w życie z dniem 1 stycznia roku następnego, gdyż te ograniczenia, gdyby były znane w odpowiednim czasie zainteresowanym podatnikom, mogłyby zaważyć na podjęciu przez nich decyzji o nie rozpoczynaniu odpłatnych studiów wyższych lub też pozwoliłyby na dokonanie odpowiednich zmian w już podjętych zobowiązaniach w celu przystosowania ich interesów do nowego prawa. Podatnik powinien przy tak istotnych zmianach korzystać z odpowiedniego czasu (*vacatio legis*), aby wszelkie będące w toku interesy mogły być przez niego w sposób właściwy przystosowane do nowego prawa, zakończone lub nie podejmowane.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zwracał uwagę na wymagania, jakie przepisy konstytucyjne narzucają wprowadzaniu w życie nowych uregulowań prawnych, zwłaszcza w zakresie, w jakim zawierają one rozwiązania mniej korzystne dla ich adresatów. Zasada państwa prawnego, a zwłaszcza wynikające z niej zasady zaufania obywatela do państwa, pewności prawa oraz ochrony praw nabytych nakazują takie wprowadzanie w życie nowych przepisów, by ich adresaci dysponowali dostateczną ilością czasu na odpowiednie pokierowanie swoimi

sprawami i dostosowanie się do zmienionej sytuacji prawnej (orzeczenie T.K. z dnia 15 lipca 1996 r., K. 5/96).

Trybunał Konstytucyjny wskazywał także, iż nakazem konstytucyjnym jest nie tylko ustanowienie *vacatio legis*, ale też nadanie tej instytucji odpowiedniego wymiaru czasowego (K. 1/94, K. 2/94 i P. 1/95). Na tym tle Trybunał uznał, że okres *vacatio legis* musi być "odpowiedni" do treści i charakteru nowych przepisów. Choć art. 4 ustawy z 30 grudnia 1950 r. o wydawaniu Dziennika Ustaw i Dziennika Urzędowego "Monitor Polski" ustanawia -jako zasadę- okres 14 dni dla wejścia ustawy w życie, to jednak Trybunał Konstytucyjny uznał, że jest to tylko niezbędne minimum i że długość terminu *vacatio legis* podlega ocenie na tle każdej konkretnej regulacji (K. 8/95 i powołane tam orzeczenia wcześniejsze). Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa nakazuje ustawodawcy należyte zabezpieczenie "interesów w toku" (K. 5/96). Według stanowiska Trybunału Konstytucyjnego wyrażonego w orzeczeniu z dnia 29 marca 1994 r. (K. 13/93), w którym Trybunał Konstytucyjny podzielił pogląd Rzecznika Praw Obywatelskich, należy wymagać, aby ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej tworzone było nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownego *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy. Podatnicy powinni mieć bowiem czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym.

Szczególnie ważne znaczenie posiada pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego w prawie regulującym daniny publiczne. Pewność prawa, jak to wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny (m.in. w orzeczeniu z dnia 2 marca 1993r., K 9/92), oznacza nie tyle stabilność przepisów prawnych, która w tej dziedzinie w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i stanowionego przez niego prawa. Służy zatem w konsekwencji realizacji zasady demokratycznego państwa prawnego. Pewność przepisów prawa w zakresie danin publicznych ma też ścisły związek z aktywnością zawodową podmiotów, które są obowiązane do płacenia tych danin.

Ustawodawca uchylając prawo do odliczeń wydatków poniesionych na odpłatne kształcenie w szkołach wyższych osób, które ukończyły 35 rok życia, nie zapewnił - jak to należało uczynić - by osoby, które nabyły to prawo mogły je wykorzystywać do określonego czasu. Tak, jak zmian w podatku płaconym w skali rocznej nie można wprowadzać w toku danego roku podatkowego (K. 5/96), tak -

zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich - istotnych zmian w zasadach funkcjonowania podatku (a do nich należy system odliczeń i wielkość ulg podatkowych) nie można wprowadzać dopiero w końcowych miesiącach poprzedniego roku kalendarzowego, a ulg dotyczących studiów wyższych w toku studiów, a przynajmniej w toku roku akademickiego Zmiany ustaw podatkowych powinny być bowiem dokonywane z takim wyprzedzeniem czasowym, który umożliwi podatnikom na dostosowanie swego zachowania do nowej treści prawa.

Z tych wszystkich względów wnoszę, jak w sentencji wniosku.

Prof. dr hab. Adam Zieliński