



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 18 października 2022 r.

Pozycja 56

POSTANOWIENIE

z dnia 11 października 2022 r.

Sygn. akt K 4/22

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Krystyna Pawłowicz – przewodniczący
Stanisław Piotrowicz
Justyn Piskorski
Wojciech Sych
Rafał Wojciechowski – sprawozdawca,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 11 października 2022 r., wniosku Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej o zbadanie zgodności:

- 1) art. 27 - art. 38, art. 46 - art. 49 i art. 82 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) z art. 2 w związku z art. 217, art. 32 ust. 1 i art. 84 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 27 ust. 1 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim osoba pełniąca funkcję publiczną, może zgłosić do opodatkowania przejściowym ryczałem 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 powołanej w punkcie 1, z art. 1 i art. 2 Konstytucji,
- 3) art. 39 - art. 45 ustawy powołanej w punkcie 1, z art. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W dniu 2 marca 2022 r. wpłynął do Trybunału Konstytucyjnego wniosek Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Prezydent) o zbadanie zgodności:

1) art. 27 - art. 38, art. 46 - art. 49 i art. 82 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodo-

wym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105; dalej: ustawa z 29 października 2021 r.) z art. 2 w związku z art. 217, art. 32 ust. 1 i art. 84 ust. 1 Konstytucji,

2) art. 27 ust. 1 ustawy z 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 ustawy z 29 października 2021 r., z art. 1 i art. 2 Konstytucji,

3) art. 39 - art. 45 ustawy z 29 października 2021 r. z art. 2 Konstytucji.

1.1. W pierwszej kolejności Prezydent zwrócił uwagę, że ustawa z 29 października 2021 r. jest aktem prawnym, który w założeniu ma służyć realizacji rządowego programu „Polski Ład” w zakresie rozwiązań podatkowych. Ustawa stanowi obszerną i złożoną nowelizację, która wprowadza zmiany w 26 ustawach i obejmuje zarówno materialnoprawne aspekty opodatkowania podatkami dochodowymi i obrotowymi, jak i część ogólną prawa podatkowego oraz zmiany mające wpływ na zakres obowiązków organów podatkowych, przedsiębiorców i konsumentów. Analiza zakresu oraz treści wprowadzanych zmian prowadzi do konkluzji, że skutki wejścia w życie uchwalonych przepisów będą istotnie wykraczać poza modyfikację i dostosowanie już funkcjonujących instytucji prawnopodatkowych do zmian rzeczywistości społeczno-gospodarczej uwarunkowanych czynnikami zewnętrznymi, w tym pandemią COVID-19. Ustawa wprowadza bowiem szereg rozwiązań stanowiących *novum* na gruncie polskiego prawa podatkowego, takich jak: nowa forma opodatkowania przychodu w postaci ryczałtu od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, minimalny podatek dochodowy, porozumienie inwestycyjne, opinia o stosowaniu preferencji czy przejściowy ryczałt od dochodów. Znacząca część wprowadzanych zmian, w tym również zmian obejmujących wdrożenie nowych instytucji prawnych, jest korzystna zarówno z perspektywy interesu publicznego, jak i biernych podmiotów stosunków prawnopodatkowych. Za takie zmiany należy uznać m.in.: podwyższenie do 120 000 zł kwoty, po której przekroczeniu ma zastosowanie stawka podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 32%, podwyższenie kwoty wolnej od podatku dochodowego od osób fizycznych do 30 000 zł, wprowadzenie tzw. ulgi na robotyzację, modyfikację zasad korzystania z preferencji podatkowej w postaci wspólnego opodatkowania małżonków, rozszerzenie zakresu tzw. ulgi rehabilitacyjnej czy wprowadzenie nowych regulacji dotyczących opodatkowania w grupie VAT. Prezydent wskazał jednak, że choć założenia i cele, jakie legły u podstaw uchwalonej ustawy, zasługują na aprobatę, analiza aspektów konstytucyjnych wskazuje, że 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.

1.2. Prezydent podniósł, że ustawa będąca przedmiotem kontroli konstytucyjności, stanowi ewidentne nawiązanie do ustawy forsowanej przed laty o zbliżonej, co do istoty, regulacji prawnej dotyczącej tzw. abolicji podatkowej, a mianowicie ustawy z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy – Kodeks karny skarbowy (dalej: ustawa z 2002 r.). Powyższa ustawa została zaskarżona prewencyjnym wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego, zarzucającym temu unormowaniu naruszenie trzech zasad konstytucyjnych: zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasadę sprawiedliwości społecznej wyra-

żonej w art. 2 Konstytucji, zasady powszechności ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie, zawartej w art. 84 Konstytucji, oraz zasady równości wobec prawa wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji. Trybunał wyrokiem z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02 (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83), podzielił zarzuty Prezydenta, uznając za niezgodne z Konstytucją zarówno unormowanie tzw. abolicji podatkowej, jak i wprowadzenie obowiązku składania przez osoby fizyczne zamieszkujące lub przebywające w Polsce deklaracji majątkowej. W obecnym wniosku Prezydent zwrócił uwagę, że pomiędzy ustawą z 2002 r. a ustawą z 29 października 2021 r. zachodzi wiele podobieństw, które dotyczą przede wszystkim: reguły dobrowolności działania podatnika; ograniczenia działania regulacji w czasie; zastosowania bardzo daleko posuniętych preferencji dla podatnika, korzystającego z mechanizmów wskazanych w regulacji, i ich ewidentnego oraz dwojakiego uprzywilejowania wobec podatników, którzy w przeszłości: a) rzetelnie płacili podatek dochodowy według wyższych stawek; b) działali nierzetelnie i w konsekwencji ponieśli odpowiedzialność podatkową i/lub karnoskarbową.

1.3. Uzasadniając zarzut niezgodności art. 27 - art. 38, art. 46 - art. 49 i art. 82 ustawy z 29 października 2021 r. z art. 2 w związku z art. 217, art. 32 ust. 1 i art. 84 ust. 1 Konstytucji, Prezydent zauważył, że sformułowania zawarte w ustawie z 29 października 2021 r., związane z instytucją przejściowego ryczału od dochodów, budzą poważne zastrzeżenia. Można je sprowadzić do dwóch podstawowych punktów, tj. braku precyzyjnie, ustawowo określonego zakresu podmiotowego ryczału oraz braku precyzyjnie, ustawowo określonego zakresu przedmiotowego ryczału.

Odnosząc się do zakresu podmiotowego ryczału, Prezydent podniósł, że w zaskarżonej regulacji można wyróżnić dwie kategorie podmiotów, w odniesieniu do których może mieć zastosowanie instytucja przejściowego ryczału. 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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ciążył obowiązek poboru podatku od niezadeklarowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochodów. Zwraca uwagę to, że w płaszczyźnie normatywnej w odniesieniu do pierwszej ze wskazanych grup adresatów ustawodawca nie posługuje się terminem „podatnicy”, lecz stosuje zbiorcze określenie „podmioty”. Ze względu na to, że w treści ustawy nie posłużono się określeniami „podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych” i „podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych”, lecz sformułowaniem „osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej”, pojawia się wątpliwość, czy z opodatkowania w formie przejściowego ryczału będą mogły skorzystać wszystkie kategorie podatników podatku dochodowego od osób prawnych czy tylko podmioty będące osobami prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej. W świetle art. 7 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, ze zm.), ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Takie szczególne uregulowania zawiera ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm.). Zgodnie z treścią tego aktu, podatnikami mogą być bowiem również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane podatkowymi grupami kapitałowymi. Konsekwencją przyjęcia wskazanej wyżej konwencji terminologicznej jest to, że na tle analizowanego przepisu nie jest możliwe precyzyjne i jednoznaczne ustalenie zakresu podmiotowego instytucji przejściowego ryczału od dochodów. Zgodnie z brzmieniem ustawy z 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 pojawia się pytanie, 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. Użyte w ustawie z 29 października 2021 r. 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. W konsekwencji uzasadnione wydaje się stanowisko, że treść art. 27 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 zdaje się pozostawać w sprzeczności z art. 217 Konstytucji. Z kolei zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów, które skorzystałyby z instytucji przejściowego ryczałtu od dochodów i osób, które zapłaciły należny podatek w terminie nie znajduje – w ocenie Prezydenta – uzasadnienia w świetle aksjologii, zasad czy norm Konstytucji. W związku z powyższym nasuwa się konkluzja, że treść skarżonych regulacji rodzi zasadnicze wątpliwości również co do zgodności art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Odnosząc się do zakresu przedmiotowego ryczałtu, Prezydent zwrócił uwagę, że w świetle analizowanych przepisów podatnicy mogą uwzględniać w treści wniosku o zastosowanie ryczałtu dochody uzyskane do 31 grudnia 2022 r., nie później jednak niż do dnia złożenia wniosku, wynikające ze zdarzeń mających miejsce przed 1 lipca 2021 r. (art. 82 ustawy z 29 października 2021 r.). W treści ustawy z 29 października 2021 r. nie określono natomiast daty początkowej. W konsekwencji, wnioski mogą dotyczyć wszystkich zaległości podatkowych, które powstały w następstwie uzyskania dochodu do 31 grudnia 2022 r. i które nie uległy jeszcze przedawnieniu. Na tle takiego uregulowania nie jest jasne, czy zawarte w art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z 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 musi być ustalana według stanu prawnego obowiązującego w tym roku podatkowym, w którym powstał obowiązek podatkowy, czy też wysokość przychodu należy określać w oparciu o przepisy obowiązujące 31 grudnia 2022 r. lub w momencie składania wniosku o zastosowanie przejściowego ryczałtu od dochodów. Należy nadto zauważyć, że gdyby przyjąć, iż przychód ma być ustalany według stanu prawnego obowiązującego w poszczególnych latach podatkowych, 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 powyższym zakresie rodzi również obawy, że podatnicy będą stosować rozbieżne rozwiązania, a ostateczne rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych pozostawione zostanie organowi stosującemu prawo, co w sposób oczywisty narusza zasadę państwa prawnego. Wątpliwości interpretacyjne rodzi również – zdaniem Prezydenta – sposób określenia drugiego z elementów kalkulacyjnych podstawy opodatkowania w przejściowym ryczałcie od dochodów, czyli wydatków. Konstrukcja „wydatków” stanowiących element kalkulacyjny podstawy opodatkowania w przejściowym ryczałcie od dochodów jest w pewnym stopniu wzorowana na koncepcji kosztów uzyskania przychodów, nie są to jednak pojęcia tożsame. W sytuacji, w której mnogość i zmienność form aktywności przynoszących dochód przesądzą o braku możliwości stworzenia katalogu wydatków odliczanych od przychodu, sam fakt posłużenia się w treści ustawy zwrotem nieostrym znaczeniowo nie budzi zastrzeżeń. Należy jednak zauważyć, że o ile przepisy obu ustaw o podatkach do-

chodowych 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 przedłożonych przepisów nie jest np. 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. Przedłożone przepisy nie zawierają także norm, których dyspozycje wskazywałyby, w jaki sposób należy ustalać kwoty „wydatków” w innych specyficznych sytuacjach, m.in. w przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną rzeczy i praw będących przedmiotem wkładu do takiej spółki. Ustawa z 29 października 2021 r. nie zawiera również 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. Zaskarżone regulacje 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 wydatku. Brak jednoznacznego rozstrzygnięcia w ustawie z 29 października 2021 r. 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. Prezydent zwrócił również uwagę na sprzeczność norm zawartych w treści art. 29 ust. 1 pkt 1 i 3 oraz art. 35 ust. 2 pkt 2 ustawy z 29 października 2021 r. oraz na lukę konstrukcyjną dotyczącą przedmiotu ryczałtu w sytuacji, gdy podmiotem składającym wniosek o jego zastosowanie jest płatnik.

Oceniając zaś zaskarżoną regulację z perspektywy art. 84 Konstytucji, Prezydent wskazał, że brak jest konstytucyjnie uzasadnionych przesłanek wprowadzenia przejściowego ryczałtu od dochodów. Instytucja ta, choć teoretycznie dopuszczalna w ramach demokratycznego porządku prawnego jako przejaw zasady równowagi budżetowej i swobody władzy ustawodawczej w kształtowaniu prawa podatkowego, narusza podstawowe zasady polskiego ładu konstytucyjnego. Standardem państwa prawnego jest bowiem powszechny obowiązek płacenia podatków, a odstępstwem od tej zasady nie może być ustanowienie preferencyjnych zasad ponoszenia ciężarów publicznych dla osób osiągających nieujawnione dochody.

1.4. Uzasadniając zarzut niezgodności art. 27 ust. 1 ustawy z 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 ustawy z 29 października 2021 r., z art. 1 i art. 2 Konstytucji, Prezydent podniósł, że objęcie zakresem podmiotowym przejściowego ryczałtu od dochodów osób pełniących funkcje publiczne budzi zasadnicze wątpliwości konstytucyjne. Przedmiot przejściowego ryczałtu od dochodów może obejmować zdarzenia mające miejsce przed objęciem funkcji publicznej przez daną osobę. Następnym przyjętego przez ustawodawcę sposobu określenia zakresu podmiotowego jest możliwość zgłoszenia dochodów lub przychodów do opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów także przez osoby, które pełnią funkcje publiczne. Osoba pełniąca funkcję publiczną, w okresie jej pełnienia, opodatkowana jest podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przed objęciem funkcji publicznej rodzaj opodatkowania osoby fizycznej, której powierzono następnie pełnienie funkcji publicznej, zależy od sytuacji indywidualnej danej osoby będącej podatnikiem. Budowanie autorytetu państwa i zaufania obywateli do jego organów wymaga 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 świetle poważne wątpliwości konstytucyjne, co do zgodności z art. 1 Konstytucji oraz wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą sprawiedliwości społecznej, budzi 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. W przekonaniu Prezydenta nie znajduje uzasadnienia wprowadzenie do systemu prawnego regulacji stanowiących podstawę prawną uzyskania przez osobę pełniącą funkcję publiczną korzyści związanych ze zwolnienia od odpowiedzialności karnej i skarbowej w związku z podjętymi wcześniej czynnościami naruszającymi porządek prawny Rzeczypospolitej Polskiej.

1.5. Uzasadniając zarzut niezgodności art. 39 - art. 45 ustawy z 29 października 2021 r. z art. 2 Konstytucji Prezydent zauważył, że przepisy te dotyczą organizacji i funkcjonowania Rady do Spraw Repatriacji Kapitału (dalej: Rada), a w przypadku orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności z Konstytucją przepisów zakwestionowanych w pkt 1 *petitum* wniosku art. 39 - art. 45 ustawy z 29 października 2021 r. nie miałyby w istocie wartości normatywnej ponieważ, na mocy wyroku Trybunału Konstytucyjnego, usunięte z systemu prawnego zostałyby 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 z dnia 29 października 2021 r., 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, pozostaje w sprzeczności, zdaniem Prezydenta, z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 25 marca 2022 r. poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

3. Prokurator Generalny, w piśmie z 4 lipca 2022 r., zajął stanowisko, zgodnie z którym postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), z uwagi na utratę mocy obowiązującej przez zakwestionowane przepisy.

Prokurator Generalny wskazał, że w niniejszej sprawie niedopuszczalne jest merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny wniosku Prezydenta. 1 lipca 2022 r. weszła w życie ustawa z 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1265; dalej: ustawa z 9 czerwca 2022 r.). Na mocy art. 13 pkt 1 ustawy z 9 czerwca 2022 r. uchylono art. 27 - art. 49 ustawy z 29 października 2021 r. Na mocy zaś art. 13 pkt 4 ustawy z 9 czerwca 2022 r. uchylono art. 82 ustawy z 29 października 2021 r. Przepisy zakwestionowane we wniosku Prezydenta, dotyczące możliwości skorzystania z opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów, nie były stosowane przed ich uchyceniem, gdyż ustawodawca w art. 33 ustawy z 29 października 2021 r. określił, że wniosek o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów może być złożony w terminie od 1 października 2022 r. Przepisy ustawy z 9 czerwca 2022 r. także nie przewidują dalszego stosowania zakwestionowanych we wniosku Prezydenta przepisów ustawy z 29 października 2021 r. do stanów prawnych z przeszłości, teraźniejszości czy przyszłości.

4. Marszałek Sejmu, w piśmie z 8 lipca 2022 r., wniósł o umorzenie postępowania w całości na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK, ze względu na utratę mocy obowiązującej przez zaskarżone przepisy przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny.

Marszałek Sejmu zauważył, że zaskarżone przepisy weszły w życie 1 stycznia 2022 r. Jednocześnie 1 lipca 2022 r. weszła w życie ustawa z 9 czerwca 2022 r. Na podstawie art. 13 pkt 1 ustawy z 9 czerwca 2022 r. zostały uchylone art. 27 - art. 49 ustawy z 29 października 2021 r., natomiast zgodnie z art. 13 pkt 4 ustawy z 9 czerwca 2022 r. uchylony został także art. 82 ustawy z 29 października 2021 r. Oznacza to, że wszystkie zaskarżone we wniosku Prezydenta przepisy utraciły moc prawną z dniem 1 lipca 2022 r.. Co więcej, zgodnie z treścią art. 32 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r., objęcie podmiotu podatkiem ryczałtowym miało nastąpić na jego wniosek złożony do właściwego organu podatkowego. Z kolei w myśl art. 33 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. wniosek miały być składane w terminie od 1 października 2022 r. do 31 marca 2023 r. Powyższe oznacza, że mimo formalnego wyjścia w życie przepisów regulujących kwestie podatku ryczałtowego, do 1 października 2022 r. nie mogły one wywołać skutków prawnych, albowiem do tego dnia niemożliwe było złożenie przez adresatów uchylonych przepisów wniosków o objęcie ich abolicją podatkową.

W dalszej kolejności Marszałek Sejmu podniósł, że kwestionowane przez Prezydenta przepisy ustawy z 29 października 2021 r. przewidywały utworzenie Rady. W myśl art. 37 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. Rada miała wydawać na wniosek podatników / płatników opinie co do skutków podatkowych w przejściowym ryczałcie od dochodów, w indywidualnych sprawach podatkowych. Zgodnie z kwestionowanymi przepisami, organem powołującym członków Rady miał być minister właściwy do spraw finansów, przy czym powołanie miało nastąpić nie później niż do 1 października 2022 r. Z dostępnych Sejmowi materiałów nie wynika, aby w okresie obowiązywania ustawy z 29 października 2021 r. nastąpiło powołanie przez ministra właściwego do spraw finansów Rady. Także inne okoliczności przesądzają, że nie została nawet wdrożona procedura powoływania członków Rady. W tym kontekście trzeba zauważyć, że powołanie członków Rady powinno poprzedzać zgłoszenie kandydatów, co wymagałoby uprzedniego zamieszczenia w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów ogłoszenia o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady. Ogłoszenie takie, w okresie obowiązywania ustawy z 29 października 2021 r., nie zostało zamieszczone. Co więcej, w ustawie z 9 czerwca 2022 r. nie przewidziano żadnych przepisów przejściowych dotyczących Rady, jak również przepisów regulujących skutki prawne opinii wydanych przez Radę. Niepowołanie Rady oznacza, że w okresie obowiązywania zaskarżonej ustawy nie mogło dojść do wydania opinii – w trybie art. 37 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. – co do skutków podatkowych w przejściowym ryczałcie od dochodów. W konsekwencji wszystkie kwestionowane w niniejszym postępowaniu przepisy utraciły moc prawną i nie wywołują skutków prawnych do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, Trybunał Konstytucyjny zobligowany jest do oceny – na każdym etapie postępowania – czy w sprawie nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa, implikująca konieczność umorzenia postępowania (por. ostatnio w sprawach zainicjowanych wnioskami: postanowienia z: 21 czerwca 2022 r., sygn. K 5/18, OTK ZU A/2022, poz. 40; 15 marca 2022 r., sygn. K 9/18, OTK ZU A/2022, poz. 16). Jedną z takich przesłanek jest, zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji

i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), utrata mocy obowiązującej przez akt normatywny w zakwestionowanym zakresie przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Wyjątek od tej zasady jest uregulowany w art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK, który wskazuje, że Trybunał nie umarza postępowania ze wskazanej przyczyny, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK nie miał zastosowania w niniejszym postępowaniu, które zostało zainicjowane nie skargą konstytucyjną, ale wnioskiem Prezydenta.

Ocena, czy zachodzi uregulowana w art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK przesłanka umorzenia postępowania wymagała ustalenia, czy w rzeczywistości nastąpiło wyłączenie z systemu prawa danego przepisu. Formalne uchycenie przepisu nie zawsze prowadzi bowiem do utraty jego mocy obowiązującej.

Jak przypominał Trybunał w wyroku z 17 stycznia 2019 r., sygn. K 1/18 (OTK ZU A/2019, poz. 6), zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, wypracowanym jeszcze na gruncie art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470, ze zm.) oraz art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.), dopiero po ustaleniu, że uchylony przepis nie może być zastosowany do żadnych sytuacji z przeszłości, teraźniejszości i przyszłości, w szczególności nie wywiera już określonych skutków dla obywateli, można umorzyć postępowanie ze względu na utratę przez niego mocy obowiązującej. O utracie mocy obowiązującej można bowiem mówić dopiero wtedy, gdy dany przepis nie może być w ogóle stosowany (zob. w szczególności wyrok pełnego składu TK z 16 marca 2011 r., sygn. K 35/08, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 11 oraz przywołane tam orzecznictwo).

Zaskarżone przez Prezydenta przepisy 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 29 października 2021 r.) weszły w życie, zgodnie z art. 89 tej ustawy, 1 stycznia 2022 r. Zostały one natomiast uchylone przez art. 13 pkt 1 i 4 ustawy 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 9 czerwca 2022 r.) 1 lipca 2022 r. Przepisy te, dotyczące opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów, dochodów lub przychodów, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, ze zm.), ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, ze zm.) albo ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1993) między innymi w związku z nieujawnieniem w całości lub w części tych dochodów (przychodów) (tzw. abolicja podatkowa), mimo formalnego obowiązywania przez okres 6 miesięcy, nie wywołały jednak w tym czasie żadnych skutków prawnych. Zgodnie bowiem z art. 33 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r., składanie wniosków o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów, miało być możliwe dopiero od 1 października 2022 r. Jest to termin późniejszy niż termin utraty mocy obowiązującej przez zaskarżone przepisy ustawy z 29 października 2021 r. Jednocześnie przewidziana w art. 37 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. Rada do Spraw Repatriacji Kapitału nie została powołana do dnia utraty mocy obowiązującej przez regulujące ją przepisy. Przepisy ustawy z 9 czerwca 2022 r. nie przewidują również dalszego stosowania zakwestionowanych przepisów ustawy z 29 października 2021 r. do jakichkolwiek stanów faktycznych w przyszłości. Doprowadziło to Trybunał do wniosku, że zaskarżone przez Prezydenta przepisy ustawy z 29 października 2021 r. utraciły moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał i jednocześnie, że nie mogą one być zastosowane do żadnych sytuacji z przeszłości,

teraźniejszości i przyszłości, w szczególności nigdy nie wywierały, nie wywierają i nie będą wywierały skutków dla obywateli. Z tego powodu Trybunał umorzył niniejsze postępowanie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK z powodu utraty mocy obowiązującej przez akt normatywny w zakwestionowanym zakresie przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

Na zakończenie Trybunał zauważył, że w uzasadnieniu do projektu ustawy z 9 czerwca 2022 r. projektodawca odnotował złożenie przez Prezydenta wniosku do Trybunału, będącego przedmiotem niniejszego postępowania, przychylając się do argumentacji zaprezentowanej przez Prezydenta w tym wniosku: „Uwzględniając przedstawioną przez Prezydenta RP argumentację oraz po ponownej analizie treści art. 27 - 49 ustawy z dnia 29 października 2021 r., proponuje się uchylenie tych przepisów oraz przepisu art. 82 wskazanej ustawy, określającego zakres ich stosowania” (rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2186/IX kadencja, s. 59).

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.