



SENAT RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Zapis stenograficzny
(257)

45. posiedzenie
Komisji Ustawodawczej
w dniu 28 maja 2008 r.

VII kadencja

Porządek obrad:

1. Rozpatrzenie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r. dotyczącego ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (sygnatura akt SK 39/06).

(Początek posiedzenia o godzinie 10 minut 31)

(Posiedzeniu przewodniczy przewodniczący Krzysztof Kwiatkowski)

Przewodniczący Krzysztof Kwiatkowski:

Witam serdecznie.

Otwieram posiedzenie Komisji Ustawodawczej.

Rozpatrzymy na nim wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r. dotyczący ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Oddaję głos przedstawicielom Biura Legislacyjnego Senatu.

**Ekspert do spraw Legislacji
w Biurze Legislacyjnym w Kancelarii Senatu
Marek Jarentowski:**

Dzień dobry.

Informacja prawna dotyczy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygnatura akt SK 39/06. Ten wyrok dotyczy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wyrok z 27 listopada 2007 r. dotyczy dokładnie zdania pierwszego w ust. 1 w art. 19 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2000 r.

W wyroku tym Trybunał orzekł o niezgodności wspomnianego artykułu ustawy z Konstytucją w zakresie, w jakim pomija element normy określający, że wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży wartość stanowiąca przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy jest pomniejszona o należny podatek od towarów i usług.

Przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy stanowił, iż przychodem ze sprzedaży nieruchomości, jeżeli sprzedaż nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej, jest jej wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży pomniejszonej o koszty sprzedaży. W przeciwieństwie do tego artykułu inny artykuł tej ustawy, art. 14 ust. 1, stanowi, iż jeżeli sprzedaż nieruchomości następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej, za przychód uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. Art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze można więc uznać za wyjątek od ogólnego przepisu art. 14 z dwóch powodów.

Po pierwsze, inny ogólny przepis, dokładnie art. 11 ust. 1 mówi, iż przychodem są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Nazywa się to zasadą kasową. Chodzi tu o fragment: są otrzy-

mane lub postawione do dyspozycji podatnika. Art. 19 ust. 1 stanowi zaś, iż przychodem ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży pomniejszonej o koszty sprzedaży. Jest to zasada memoriałowa. W przypadku sprzedaży nieruchomości, praw majątkowych oraz innych rzeczy obowiązek podatkowy wynika z ceny, a nie z faktycznego dysponowania pieniędzmi, tak jak to było poprzednio, w art. 11.

Druga różnica między ogólnymi regułami a art. 19 ust. 1 dotyczy kosztów pomniejszających przychód. Art. 9 ust. 2 ustawy mówi, iż dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania. Art. 19 ust. 1 zamiast o „kosztach uzyskania przychodu” mówi o „kosztach sprzedaży”.

Określenie „koszty uzyskania przychodu” wyjaśnione jest w art. 22 ustawy. W skład kosztów uzyskania przychodu nie wchodzi należny podatek od towarów i usług. Dlatego w art. 14 ust. 1 ustawodawca, chcąc odjąć ten podatek od przychodu, musiał to wyraźnie zaznaczyć. Nie zrobił tego jednak w art. 19 ust. 1, o którym tu mówimy. Użył w nim określenia „koszty sprzedaży”. Nie jest ono niestety nigdzie zdefiniowane, a koszty te w sposób zasadniczy wpływają na ustalenie przychodu.

Można twierdzić, że cena jest wartością brutto i elementem tej ceny jest podatek od towarów i usług. Nie można więc uznać, że od przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym odejmuje się najpierw podatek od towarów i usług. Powstaje jednak problem wynikający z brzmienia art. 1 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, iż podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa. Dlaczego więc podatnik miałby płacić podatek dochodowy od czegoś, co stanowi dochód budżetu państwa?

Nie można też uznać, że od przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych należy najpierw odliczyć należny podatek od towarów i usług i dopiero od tej kwoty obliczyć podatek dochodowy, ponieważ, jak już wskazano, ustawodawca, w sytuacji, gdy miał zamiar wprowadzić taką regulację, wyraźnie o tym powiedział, jak w art. 14 ust. 1. Niewiele też wyjaśnia samo określenie „koszty sprzedaży”, bo brakuje definicji tego określenia.

W tej sprawie mamy więc sytuację braku precyzyjnego określenia istotnego elementu przepisu prawnego, co prowadzi do niejasności i niekompletności normy. W konsekwencji, w związku z niejasnością przepisów art. 19 ust. 1, w praktyce organów administracji podatkowej i orzecznictwie sądów administracyjnych występowała niejednolitość. Niektóre sądy czy organy administracji podatkowej uznawały odliczenie od przychodu z tytułu sprzedaży nieruchomości należnego podatku od towarów i usług, inne nie. Chodzi o to, że pan X, składając zeznanie podatkowe, zanim zapłacił podatek dochodowy od osób fizycznych, mógł sobie od tego przychodu odliczyć VAT, który zapłacił od sprzedaży nieruchomości, a pan Y nie mógł już tego zrobić, bo przez tę nieprecyzyjność jego urząd skarbowy czy sąd administracyjny, uważał inaczej.

Jeśli chodzi o przepis konstytucji, z którym mamy porównać ten artykuł, to jest to przede wszystkim art. 2 konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym”. Z tego artykułu wywodzi się konieczność konstruowania przepisów w sposób precyzyjny, jasny i niebudzący wątpliwości w praktyce. W powiązaniu z art. 84 konstytucji, który mówi o obowiązku płacenia podatków, dotyczy to w szczególności prawa podatkowego, zwłaszcza tego, które mówi o obowiązku samoobliczenia podatku. W sytuacji, gdy przepis jest nieprecyzyjny, podatnik może być narażony

na powstanie zaległości podatkowej, a nawet na odpowiedzialność karnoskarbową, z czego może sobie nie zdawać sprawy. Przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze jest więc niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 konstytucji.

Ponadto art. 217 konstytucji stanowi, iż „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Jeśli czytać go łącznie z art. 2 konstytucji, to oznacza to konieczność takiego konstruowania przepisów, by nie pozostawiać swobody w tym zakresie organom skarbowym. Niejasny przepis podatkowy może bowiem powodować, że faktycznie o jego treści będzie decydował urzędnik skarbowy. W konsekwencji przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze jest także niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 konstytucji.

Trybunał uznał też art. 19 ust. 1 za niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 konstytucji, ponieważ niezgodne z konstytucją naruszenie zasad legislacyjnych może stanowić niezgodną z konstytucją ingerencję w prawo własności, chronione właśnie przez art. 64 konstytucji.

Jednakże na długo przed wydaniem orzeczenia, o którym mówimy, bo już w 2000 r., w ustawie o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw dokonano nowelizacji tego art. 19 ust. 1. Ustawa ta zmieniła art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze oraz dodała do tego ustępu zdanie trzecie. Zdanie pierwsze otrzymało nowe brzmienie: „Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia”. Dodane zdanie trzecie ma następującą treść: „Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio”. Przywoływany art. 14 ust. 1 brzmi następująco: „U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.” W art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze określenie „sprzedaż” zastąpiono określeniem „odpłatne zbycie”, a w dodanym zdaniu trzecim, poprzez odwołanie do art. 14 ust. 1, postanowiono o pomniejszeniu przychodu o należny podatek od towarów i usług.

System prawa został więc dostosowany do zawartych w uzasadnieniu wyroku postulatów przez wymienioną nowelizację ustawy. Trybunał zdecydował się jednak wydać orzeczenie o przepisie, który utracił moc, ponieważ w omawianym przypadku było to konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw, skarżący nie miałby bowiem innej możliwości dochodzenia swoich praw.

Trybunał w sentencji wyroku stwierdził, że przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze jest niezgodny z konstytucją „w zakresie, w jakim pomija element normy określający, że wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży wartość stanowiąca przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy jest pomniejszona o należny podatek od towarów i usług”.

Przepis art. 19 ust. 1 został o podobną w skutkach treść poszerzony we wspomnianej ustawie z 2000 r. W aktualnym stanie prawnym obowiązuje przepis pozbawiony wad wcześniejszego unormowania. Na mocy wyroku zainteresowane podmioty, w tym także podmiot, który był przyczyną tego wyroku jako korzystający ze skargi konstytucyjnej... Nie, przepraszam, jeśli dokładnie pamiętam, to chyba było pytanie prawne wojewódzkiego sądu administracyjnego... Na mocy wyroku zainteresowane podmioty mają możliwość wznowienia postępowania, co wynika z art. 190 ust. 4 konstytucji.

Wniosek jest taki, że ten wyrok nie wymaga wykonania.

Przewodniczący Krzysztof Kwiatkowski:

Bardzo serdecznie dziękuję.

Jeżeli dobrze pamiętam, panie Marku, to pierwszy raz pan przedstawiał...

(Ekspert do spraw Legislacji w Biurze Legislacyjnym w Kancelarii Senatu Marek Jarentowski: Tak.)

Bardzo dziękuję za wnikliwe przedstawienie wyroku Trybunału.

Tym spośród członków komisji, którzy jeszcze tego nie wiedzą, powiem, że mamy już dwóch legislatorów, którzy się opiekują komisją. Dziękuję za to dzisiejsze wystąpienie. Podejrzewam, że teraz pan Piotr będzie częściej korzystał z pańskiej pomocy.

Otwieram dyskusję.

Dyskusja zakończy się przyjęciem uchwały komisji o tym, że nie ma potrzeby procedowania nad tym wyrokiem.

Czy ktoś z państwa senatorów chciałby zabrać głos na temat tego wyroku Trybunału Konstytucyjnego?

Skoro nie, poddaję pod głosowanie projekt uchwały mówiący o tym, że nie ma potrzeby procedowania.

Kto z państwa senatorów jest za przyjęciem uchwały? (6)

Jednogłośnie za. Ogromnie dziękuję.

Ja mam jeszcze pytanie, nie zamykam formalnie posiedzenia komisji. Rozpatrywaliśmy wyrok z 27 listopada. Mam pytanie do przedstawicieli Biura Legislacyjnego: ile jeszcze mamy wyroków z grudnia? Czy jest szansa, żebyśmy do końca czerwca rozpatrzyli wszystkie wyroki z roku 2007? Bo wtedy byśmy mieli taką cezurę, że udało nam się zamknąć ostatni rok kalendarzowy.

Będę miał jeszcze jedną sprawę, do przedyskutowania z członkami komisji. Z rzeczy, którymi się zajmowaliśmy, była jedna, której nie zamknęliśmy w żaden formalny sposób. Chodzi mi o asesorów. Nie wiem, czy do tego nie wrócić – mieliśmy posiedzenie, na którym to przedstawiliśmy – żeby to zakończyć postanowieniem sygnalacyjnym, tak żebyśmy każdy z wyroków z roku 2007 zamknęli w sposób formalny.

Panie Piotrze, jeśli można prosić...

**Główny Ekspert do spraw Legislacji
w Biurze Legislacyjnym w Kancelarii Senatu
Piotr Radzewicz:**

Dziękuję bardzo.

Istotne rozróżnienie, które chciałbym wprowadzić i o którym chciałbym państwu powiedzieć, jest takie, że mamy kilka wyroków z roku 2007, które nie będą wymagały wykonania, czyli do których nie będą potrzebne projekty ustaw. Jeżeli chodzi o wyroki z grudnia 2007 r., które będą wymagały inicjatywy ustawodawczej, to wydaje mi się, że do tego terminu, o którym mówił pan przewodniczący, uda się nam z tym uporać. Nie wiem, jaki będzie rytm prac komisji, ale zakładam, że mogą to być jeszcze dwa, trzy...

(Przewodniczący Krzysztof Kwiatkowski: To jeszcze dzisiaj byśmy się spotkali, na przykład za godzinę. Ten harmonogram będę chciał skonsultować telefonicznie z członkami komisji i przyjąć, żeby nam się udało...)

Dobra informacja jest taka, że gdy uda się skończyć wyroki grudniowe, to praktycznie zaczniemy od wyroków lutowych, bo styczeń był takim miesiącem, w któ-

rym Trybunał orzekł zgodność albo... Wyroków styczeniowych jest generalnie mało. To jest pierwsza sprawa.

Druga sprawa to asesory. Postanowienie sygnalizacyjne było przy przedwojennych obligacjach Skarbu Państwa. Co do asesorów to komisja zorganizowała publiczną otwartą debatę i rzeczywiście wyrok jako taki nie został opracowany według modelu, który przyjęliśmy, czyli my państwu nie przedstawiliśmy informacji. Przyjęliśmy metodę alternatywną wobec postanowienia sygnalizacyjnego, taką, że również w tym przypadku służby prawne Senatu nie są w stanie państwu zaprojektować rozwiązania we własnym zakresie, na własną odpowiedzialność, według własnego pomysłu. Zaproponowaliśmy wysłuchanie publiczne, z którego będzie publikacja wraz z wnioskami końcowymi. Czy zasadne jest, aby również wyrok dotyczący asesorów opracować i być może dodatkowo skierować postanowienie sygnalizacyjne, jest kwestią otwartą. Ja jestem gotów to opracować i możemy tak zrobić.

Przewodniczący Krzysztof Kwiatkowski:

To umówmy się, jest przed 11.00... Czy o godzinie 12.00 będziemy w stanie zapoznać się z wyrokami z końca 2007 r.?

(Główny Ekspert do spraw Legislacji w Biurze Legislacyjnym w Kancelarii Senatu Piotr Radziejewicz: Tak, ja państwu wydrukuję tabelę w ciągu kilkunastu minut.)

To w zasadzie jest dobra informacja dla członków komisji, bo ona świadczy o tym, że nasze prace są zauważane i doceniane jako właśnie przejaw inicjatywy, ale także realizacja obowiązków Senatu. Bo ja już zaczynam dostawać właśnie takie pytania: a czy wróćcie jeszcze do asesorów, żeby to jakoś zamknąć? Można powiedzieć, że wszystkie strony się uczą, że my jesteśmy podmiotem inicjującym te sprawy. Więc umówmy się, że jeszcze do tematu wrócimy.

Na najbliższym posiedzeniu komisji, które, przypomnę, odbędzie się 3 czerwca o godzinie 12.00 wspólnie z Komisją Rodziny i Polityki Społecznej, postaram się przedstawić państwu harmonogram naszych prac aż do tego posiedzenia sierpniowego. Przyjmuję także uwagi i sugestie z państwa strony, bo państwa plany nie muszą w 100% pokrywać się z przerwą wakacyjną Senatu. Jestem więc otwarty na sugestie. My dzisiaj popracujemy nad harmonogramem tak, żeby go państwu przedstawić na posiedzeniu czerwcowym.

Czy jeszcze w sprawach różnych i wolnych wnioskach ktoś z państwa senatorów ma jakieś pytania, uwagi, opinie?

(Wypowiedź poza mikrofonem)

Panie Profesorze, to ja pana porywam zaraz na początku. Odnotuję sobie te dni i będziemy to uwzględniać w projektowaniu prac.

(Wypowiedź poza mikrofonem)

Dobrze.

Formalnie zamykam posiedzenie.

Gdyby ktoś z członków komisji chciał mnie o coś zapytać, to ja dzisiaj do godziny 14.00 będę w sekretariacie komisji i jestem do państwa dyspozycji.

(Koniec posiedzenia o godzinie 10 minut 48)

Kancelaria Senatu

Opracowanie i publikacja:

Biuro Prac Senackich, Dział Stenogramów

Druk: Biuro Informatyki, Dział Edycji i Poligrafii

Nakład: 5 egz.

ISSN 1643-2851