

Henryk Dzwonkowski

## **Opinia prawna w sprawie zgodności z Konstytucją RP poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>**

Legal opinion on the conformity with the Constitution of a Deputy's bill to Amend the Natural Persons' Income Tax Act and the Legal Persons' Income Tax Act (WAS-GiPU-120/14): In the author's view, the extension of investment tax allowance does not violate the principle of equality before the law, enshrined in Article 32 of Poland's Constitution. However, he raises doubts about Article 26c para. 2 of the bill which is imprecise. In consequence, it is possible to interpret it in a way that allows the taxpayer benefitting from innovation allowance to deduct initial value of fixed assets, intangible or legal assts, not only from income achieved from non-agricultural business activity, but also from other sources. According to the author, the bill does not meet the standards of sufficient definiteness of legal provisions, which is particularly applicable to tax law, thereby violating Article 2 in conjunction of Article 217 of the Constitution.

**Keywords:** constitution | income tax | bill

**Słowa kluczowe:** konstytucja | podatek dochodowy | projekt ustawy

Profesor doktor hab. nauk prawnych, profesor na Uniwersytecie Łódzkim;  
hdzwonkowski@poltax.pl.

### **Przedmiot opinii**

Przedmiotem opinii jest ocena prawna w zakresie zgodności z Konstytucją RP poselskiego projektu o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem autopoprawki z 9 października 2013 r.

<sup>1</sup> Opinia sporządzona 27 stycznia 2014 r. na zlecenie przewodniczącego Komisji Ustawodawczej; BAS-WASGiPU-120/14.

## Analiza prawna zagadnienia

1. W opinii prawnej z 6 czerwca 2013 r. stwierdzono niezgodność projektu z art. 32 Konstytucji, tj. zasadą równości, w zakresie w jakim wyłącza możliwość skorzystania z projektowanej ulgi inwestycyjnej przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Na podstawie autopoprawki z 9 października 2013 r. uległ zmianie tytuł projektu oraz rozszerzono zakres zastosowania tzw. kredytu na innowacje (w rzeczywistości stanowiącego ulgę podatkową) także na podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, przez wprowadzenie odpowiednich zmian w art. 26 c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.). W rezultacie projekt nie obejmuje już tylko osób prawnych i nie można mu postawić zarzutu nieuzasadnionego odmiennego traktowania podmiotów gospodarczych ze względu na różną formę prawną prowadzonej działalności. W związku z powyższym projekt nie stanowi naruszenia konstytucyjnej zasady równości.

2. Zgodnie z proponowanym art. 26c ust. 2 u.p.d.o.f. prawo do odliczeń przysługuje podatnikowi uzyskującemu dochody ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3. Przepis w powyższym brzmieniu jest dotknięty wadą niedookreśloności. Z prawa do odliczenia dwukrotnej wartości początkowej tych środków trwałych, wartości niematerialnych lub prawnych (kredyt na innowacje) może skorzystać podatnik uzyskujący dochody z prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej. Powstaje w tym wypadku pytanie, czy korzystający z ulgi na innowacje podatnik może odliczyć wartość początkową środka trwałego, wartości niematerialnych lub prawnych także od dochodów pochodzących z innych źródeł, jeżeli spełnia przesłankę uzyskiwania dochodów z działalności gospodarczej. Na gruncie obecnie obowiązującego art. 26c ust. 3 zdanie drugie u.p.d.o.f. stanowi się, że: „kwota odliczeń nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego z tego źródła”. W projekcie nie zawarto jednak odpowiednika tego przepisu. Tymczasem intencją ustawodawcy – jak wskazuje się w doktrynie prawa podatkowego – było to, aby kwota odliczenia w danym roku podatkowym nie mogła wynosić więcej niż wysokość dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej: *Powyzsze przepisy należy rozumieć w ten sposób, że w danym roku podatkowym można odliczyć co najwyżej kwotę odpowiadającą wysokości dochodu z działalności gospodarczej w danym roku podatkowym. Nie można poprzez dokonanie odliczenia „wygenerować” straty podatkowej*<sup>2</sup>. Na gruncie opiniowanego projektu nie ma natomiast pewności, czy tę samą zasadę należy stosować w wypadku odliczenia „kredytu na innowacje”. W rezultacie możliwa jest tego rodzaju interpretacja, zgodnie z którą podatnik korzystający z ulgi innowacyjnej może

<sup>2</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 1106.

odliczyć wartość początkową środka trwałego, wartości niematerialnych lub prawnych także od dochodów z pozostałych źródeł (ponad wysokość dochodów uzyskanych z pozarolniczej działalności gospodarczej). Artykuł 26c ust. 2 w proponowanym kształcie nie stanowi jednak jednoznacznie, czy podatnikowi rzeczywiście przysługuje takie prawo.

3. Autopoprawka we wprowadzonym kształcie budzi jednak poważne wątpliwości w zakresie zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji w związku z art. 217 Konstytucji.

Jedną z emanacji zasady demokratycznego państwa prawnego stanowi zasada dostatecznej określoności. Można z niej wyprowadzić nakaz stanowienia norm jasnych i zrozumiałych dla ich adresatów, pozwalających ustalić jednoznacznie ich treść, niebudzących wątpliwości interpretacyjnych i niepowodujących przez to rozbieżności w procesie ich stosowania.

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 9 października 2007 r. (sygn. akt SK 70/06), stwierdzono, że: *W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiedział się na temat tej zasady (...), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków.*

Zasada dostatecznej określoności nabiera szczególnego znaczenia, gdy dotyczy regulacji prawnych zezwalających organowi państwowemu na ingerencję w sferę praw i wolności jednostki. Jak trafnie podniósł Trybunał w wyroku z 29 stycznia 1992 r. (sygn. akt K 15/91): *Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji oraz tryb w jakim podmiot ograniczany w swoich prawach i wolnościach może bronić się przed nieuzasadnionym naruszeniem jego praw*<sup>3</sup>.

Obowiązek uiszczania danin publicznoprawnych o charakterze podatkowym jest wyrazem ingerencji państwa w sferę prawa własności obywateli. Zgodnie z art. 217 Konstytucji w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego<sup>4</sup> elementy konstrukcyjne (przedmiot i podmiot opodatkowania)

<sup>3</sup> OTK 1992, nr 1, poz. 8, s. 158.

<sup>4</sup> Zob. wyrok TK z 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98, OTK 1999, nr 7 poz. 156.

wania, podstawę opodatkowania, stawki oraz ulgi i zwolnienia) każdego podatku określa ustawa. Wprowadzając ulgę, ustawodawca ma na celu redukcję obciążenia podatkowego. Ulga jest korektą podstawy opodatkowania, stawki podatkowej lub kwoty podatku. Innymi słowy dostateczne określenie warunków korzystania z ulgi podatkowej jest konieczne, gdyż ustalenie, czy podatnik może w konkretnym stanie faktycznym skorzystać z ulgi czy nie, wpływa na wysokość obciążenia podatkowego, czyli na zakres ingerencji państwa w sferę prawa własności podatnika.

Jak trafnie stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09): *Należy przypomnieć, że w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych).*

Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego między innymi z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Z art. 217 Konstytucji wynika nie tylko obowiązek uregulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, ale także uczynienia tego w taki sposób, by „unormowanie ustawowe posiadało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności”<sup>5</sup>.

W odniesieniu do przedłożonej autopoprawki nie można mówić o spełnieniu zasady dostatecznej określoności w standardzie właściwym dla ustaw podatkowych. Przeniesienie z pewnymi modyfikacjami definicji badań i prac rozwojowych z ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. z 2010 r. nr 96, poz. 615) na grunt ustaw podatkowych nie stanowi rozwiązania problemów, na które wskazano w opinii z 6 czerwca 2013 r. Wątpliwości może budzić treść projektowanego art. 26c ust 9 u.p.d.o.f. W lit. a tej regulacji wskazuje się, że przez badania i prace rozwojowe dające prawo do odliczenia rozumie się prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce. Jak zo-

<sup>5</sup> Wyrok TK z 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98, OTK 1999, nr 7 poz. 156.

stało podniesione w opinii z 6 czerwca 2013 r., sformułowanie takie będzie powodowało trudności interpretacyjne w zakresie ustalenia, kiedy wiedza jest „zorientowana przede wszystkim na zastosowanie w praktyce” i jakiego rodzaju stany faktyczne mieszczą się w hipotezie projektowanego przepisu.

W lit. c z kolei podnosi się, że za badania i prace rozwojowe dające podstawę do odliczenia rozumie się także: *prace rozwojowe polegające na nabywaniu, łączeniu, kształtowaniu i wykorzystywaniu dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, w szczególności:*

- *tworzenie projektów, rysunków i planów oraz innej dokumentacji do tworzenia nowych produktów procesów i usług,*
- *opracowywanie prototypów o potencjalnym wykorzystaniu komercyjnym oraz projektów pilotażowych,*
- *działalność związana z produkcją eksperymentalną oraz testowaniem produktów procesów i usług.*

Użycie w przytoczonym fragmencie sformułowania „w szczególności” świadczy o otwartości katalogu działań o charakterze innowacyjnym, które mogą być kwalifikowane jako uprawniające do skorzystania z projektowanej ulgi. Regulacje prawa podatkowego powinny spełniać cechy jasności, precyzyjności i kompletności. Ustawa powinna wskazywać w sposób precyzyjny, po spełnieniu jakich, ściśle określonych warunków, podatnik uprawniony jest do skorzystania z ulgi podatkowej. Należy podtrzymać wniosek, że proponowane przepisy w obecnym kształcie pozwalają na dowolność interpretacyjną, która zagraża dochodom budżetu państwa z jednej strony i bezpieczeństwu prawnemu podatnika z drugiej.