

WYROK*
z dnia 5 stycznia 1999 r.
Sygn. K. 27/98

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Teresa Dębowska-Romanowska – przewodnicząca
Lech Garlicki – sprawozdawca
Krzysztof Kolasiński
Andrzej Mączyński
Jadwiga Skórzewska-Łosiak

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 5 stycznia 1999 r. na rozprawie sprawy z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów o stwierdzenie, że:

art. 1 pkt 15 w związku z 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 – jest sprzeczny z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do Państwa, wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego, ustanowionej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

o r z e k a:

Art. 1 pkt 15 w związku z 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 zakresie odnoszącym się do ustanowienia przepisu art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. f) i ust. 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity z 1993 r. Dz.U. Nr 90, poz. 416; zm.: Dz.U. Nr 114, poz. 507, Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 43, poz. 163, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602, Nr 126, poz. 624 i 626; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 133, poz. 654; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 137, poz. 638, Nr 147, poz. 686, Nr 156, poz. 776; z 1997 r. Nr 28, poz. 153, Nr 30, poz. 164, Nr 71, poz. 449, Nr 85, poz. 538, Nr 96, poz. 592, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776, Nr 137, poz. 926, Nr 139, poz. 932, 933 i 934, Nr 141, poz. 943 i 945; z 1998 r. Nr 66, poz.

* Tekst sentencji opublikowany został w Dz.U. Nr 1, poz. 5

430, Nr 74, poz. 471, Nr 108, poz. 685, Nr 117, poz. 756, Nr 137, poz. 887, Nr 144, poz. 930), rozumiany jako nie wyłączający dopuszczalności zastosowania art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. e) powołanej wyżej ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. jako podstawy dla zmniejszenia podatku dochodowego przez podatnika, który – niezależnie od swego wieku – poniósł wydatki na odpłatne kształcenie w szkole wyższej jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie:

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił się 10 sierpnia 1998 r. do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności art. 9 ustawy z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w części, w jakiej uchylili ona 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 ustawy), a którzy kształcili się w szkole wyższej w dniu jej wejścia w życie, z art. 2 konstytucji.

W przekonaniu Rzecznika Praw Obywatelskich ustawodawca cofnął mocą zaskarżonej ustawy ulgi dla podatników kształcących się w szkołach wyższych po ukończeniu 35 lat, a jednocześnie nie zapewnił im ochrony ich prawa 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 nowelizacji, tj. przed 1 stycznia 1997 r. Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wnioskodawca podniósł, iż jednoznacznie wynika z niego, że klauzula demokratycznego państwa prawnego i wynikająca z niej zasada zaufania obywatela do państwa nakłada na ustawodawcę obowiązek formułowania nowych przepisów podatkowych w sposób, który gwarantuje poszanowanie “interesów w toku”, a więc przedsięwzięć gospodarczych i finansowych podjętych w stanie prawnym na dzień ich rozpoczęcia.

Zdaniem Rzecznika zaskarżona ustawa godzi w “interesy w toku” w ten sposób, że podważa prawo podatników do oczekiwania, iż podjęte przez nich działania objęte zakresem ulgi będą mogły być prowadzone do końca według reguł z dnia ich rozpoczęcia. Podatnicy powinni przy tak istotnych zmianach korzystać z odpowiedniego okresu przystosowawczego tak, aby ich “interesy w toku” mogły być w sposób właściwy dostosowane do nowego prawa, zakończone lub nie podejmowane. Jakkolwiek ustawodawcy nie można odmówić kompetencji do zmiany zasad prawa podatkowego, w tym zwłaszcza ustalania nowych reguł obliczania podatku, to jednak w żadnym razie zmiany takie nie powinny być ogłaszane w ostatnim dniu przedostatniego miesiąca kończącego się roku i wchodzić w życie z dniem 1 stycznia roku następnego.

Podsumowując wnioskodawca podkreślił, iż ustawodawca uchylając prawo do odliczeń wydatków poniesionych na odpłatne kształcenie w szkołach wyższych osób, które ukończyły 35 rok życia, nie zapewnił im poprzez odpowiednio sformułowane przepisy przejściowe by prawo to – w kształcie sprzed nowelizacji – mogły one zrealizować do końca, a w konsekwencji naruszył art. 2 konstytucji.

2. W stanowisku z 2 października 1998 r. Prokurator Generalny stwierdził, iż przepis art. 9 kwestionowanej ustawy nie jest niezgodny z art. 2 konstytucji.

Na wstępie Prokurator Generalny zauważył, że wbrew treści *petitum* wniosku, z jego uzasadnienia wynika, iż Rzecznik Praw Obywatelskich w istocie kwestionuje nie art. 9 ustawy, lecz art. 27a ust. 1 lit. f) w związku z ust. 10 tego przepisu w zakresie, w jakim dotyczy on podatników, którzy przed wejściem w życie nowelizacji rozpoczęli studia uprawniające do ulgi.

Prokurator Generalny wyraził pogląd, iż wnioskodawca wadliwie założył, że w dacie uchwalenia zaskarżonej ustawy istnieli podatnicy, którzy korzystali z ulgi z tytułu studiów w płatnej szkole wyższej na zasadach określonych art. 27a ust. 1 lit. f) nowelizacji. Tymczasem z tekstu jednolitego ustawy z 26 lipca 1993 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc tekstu w brzmieniu sprzed nowelizacji wynika, że było możliwe skorzystanie z ulgi z tytułu wydatków ponoszonych przez podatników na odpłatne doksztalcanie i doskonalenie zawodowe, jednakże ulga ta nie zawierała ograniczeń wiekowych, zaś studia w płatnej szkole wyższej spełniały warunek “odpłatnego doksztalcania”.

Powyższe rozumowanie dało Prokuratorowi Generalnemu podstawę do twierdzenia, iż mocą art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. e) nowelizacji ulga ta została zachowana, a zatem osoby korzystające z niej w poprzednim stanie prawnym (art. 26 ust. 1 pkt. 7) mogą z niej nadal korzystać. W stosunku do tej ulgi, ograniczenie wynikające z art. 27a ust. 10 nowelizacji nie ma zastosowania. Natomiast ulga, o którą chodzi wnioskodawcy, a która jest limitowana granicą wieku, została wprowadzona mocą art. 27a ust. 1 pkt. 3 lit. f) i ust. 10 nowelizacji, jako ulga zupełnie nowa.

W oparciu o taką interpretację Prokurator Generalny uznał zarzut naruszenia przez ustawodawcę zasad tworzenia prawa w demokratycznym państwie prawnym za bezpodstawny.

3. W piśmie z 2 października 1998 r. Minister Finansów wniósł o uznanie zakwestionowanego przepisu za zgodny z konstytucją i przedstawił interpretację tego przepisu w całości zbieżną ze stanowiskiem Prokuratora Generalnego.

Minister Finansów zauważył, że ulga na odpłatne doksztalcanie i doskonalenie zawodowe w kształcie sprzed wejścia w życie nowelizacji (dawny art. 26 ust. 1 pkt 7) przysługiwała od 1 stycznia 1992 r. Zasady jej funkcjonowania precyzował § 7 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 24 marca 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które za wydatki poniesione przez podatnika na jego odpłatne doksztalcanie i doskonalenie zawodowe, uznawało m.in. wydatki z tytułu doksztalcania w formach szkolnych i pozaszkolnych.

Dla wyjaśnienia pojęcia “formy szkolne i pozaszkolne” powołane rozporządzenie Ministra Finansów odsyłało do przepisów wydanych na podstawie art. 68 ust. 1 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty, tj. do rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej oraz Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 12 października 1993 r. w sprawie zasad i warunków podnoszenia kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego dorosłych. Z § 3 i § 8 ust. 1 tego ostatecznego aktu wykonawczego wynika, iż kształcenie dorosłych w formach szkolnych odbywa się m.in. w szkołach wyższych.

W powyższym stanie prawnym, zdaniem Ministra Finansów, nie zaszły żadne zmiany po wejściu w życie nowelizacji w tym sensie, że objęta nim ulga przysługuje przez cały okres obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym również w 1997 i 1998 roku. Nowelizacja ustawy z 21 listopada 1996 r. wprowadziła do formuły omawianej tu ulgi tylko jedną zmianę, która polega na tym, że wydatki nią objęte podlegają odliczeniu od podatku, a nie jak poprzednio od dochodu.

Natomiast art. 27a ust. 1 pkt. 3 lit. f) i ust. 10 pozwalający podatnikom którzy nie ukończyli 35 roku życia na odliczanie wydatków poniesionych przez nich na odpłatne

kształcenie w szkołach wyższych, w rozumieniu przepisów o szkolnictwie wyższym, jest zupełnie nowym przepisem ustanawiającym dodatkową ulgę. Tak więc podatnicy, którzy przed wejściem w życie nowelizacji, to jest 1 stycznia 1997 r., rozpoczęli naukę w szkole wyższej i jednocześnie ukończyli 35 lat, wydatki na kształcenie w tej szkole mogli, i nadal mogą odliczać (a podstawą tych odliczeń jest obecnie art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. e). Do tej kategorii podatników nie ma zastosowania art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. f) i ust. 10, którego regulacja dotyczy stanów faktycznych zaistniałych dopiero po tej dacie.

Reasumując Minister Finansów zauważył, że w powyższym stanie faktycznym i prawnym brak jest podstaw do przyjęcia, iż art. 9 ustawy uchylił z dniem 1 stycznia 1997 r. przepisy dotyczące ulg na odpłatne kształcenie w szkołach wyższych w odniesieniu do podatników, którzy ukończyli 35 rok życia, a którzy kształcili się w dniu wejścia w życie ustawy w szkole wyższej, a w rezultacie że narusza on konstytucyjną zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

II

Na rozprawie 5 stycznia 1998 r. Rzecznik Praw Obywatelskich podtrzymał wniosek i zarazem sprecyzował zakres zaskarżenia wskazany w *petitum* wniosku stwierdzając, iż przedmiotem zaskarżenia obejmuje on art. 1 pkt 15 w związku z art. 9 nowelizacji w zakresie, w jakim dotyczy regulacji będącej podstawą dla zmniejszania podatku dochodowego przez podatnika – który niezależnie od swojego wieku – poniósł wydatki na odpłatne kształcenie w szkole wyższej – art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. e) i f) oraz ust. 10.

Przedstawiciel Sejmu stwierdził, iż nie zachodzi, w jego przekonaniu, niezgodność zakwestionowanych przepisów z konstytucją. Ulga przewidziana w art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. e) uległa wprawdzie modyfikacji, ale nie zmieniło to celu ani charakteru tej ulgi. Nie ma przeszkód prawnych, aby z ulgi tej mogli nadal korzystać podatnicy, którzy kształcą się odpłatnie w szkole wyższej. Dodanie nowego podpunktu f) do omawianego przepisu nastąpiło w wyniku poprawki Senatu, a w Sejmie uznano to za dodatkowy instrument mobilizowania młodych ludzi do kształcenia się. Nie było natomiast intencją ustawodawcy pozbawianie kogokolwiek ulg, które są przewidziane w podpunkcie e).

Przedstawiciel Ministra Finansów podtrzymała stanowisko zajęte na piśmie. Wskazała, że Ministerstwo rozumie rozważane przepisy jako wzajemnie się uzupełniające. Podatnicy, którzy kształcą się odpłatnie w szkole wyższej, a nie ukończyli jeszcze 35 lat, mogą korzystać z nowej ulgi, przewidzianej w podpunkcie f), korzystniejszej od ulg przewidzianych w przepisach poprzednich. Natomiast podatnicy, którzy już ukończyli 35 lat nie mogą wprawdzie korzystać z ulgi, przewidzianej w podpunkcie f), ale – tak samo, jak w poprzednim stanie prawnym – mogą korzystać z ulgi przewidzianej w podpunkcie e). Dotyczy to zarówno podatników, którzy rozpoczęli studia przed wejściem w życie ustawy z 1996 r. – ich prawo do ulgi nie uległo więc zmianie, a tym samym nie można mówić o naruszeniu interesów w toku. Dotyczy to też podatników, którzy rozpoczęli studia pod rządami nowelizacji z 1996 roku.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymała stanowisko zajęte na piśmie. Stwierdziła, że ustawę należy interpretować w sposób wskazany przez Ministra Finansów i to pozwala na uznanie jej konstytucyjności. Gdyby bowiem uznać, że nowy podpunkt f) pozbawia osoby powyżej 35 lat ulgi związanej z odpłatnym kształceniem się w szkole wyższej, to – w odniesieniu do osób, które podjęły te studia przed wejściem w życie ustawy z 1996 r. – byłoby to naruszenie “interesów w toku”, sprzeczne z art. 2 konstytucji.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje:

1. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – w brzmieniu sprzed wejścia w życie nowelizacji z 21 listopada 1996 r. przewidywała (w art. 26 ust. 1 pkt 7) możliwość odliczenia od dochodu podatnika kwot wydatków poniesionych przez podatnika na odpłatne doksztalcanie i doskonalenie zawodowe. Stosownie do \square 7 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 marca 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 35, poz. 173 ze zm.), za wydatki poniesione na odpłatne doksztalcanie i doskonalenie zawodowe uznano m.in. wydatki z tytułu “doksztalcania w formach szkolnych i pozaszkolnych, określonych w przepisach w sprawie zasad i warunków podnoszenia kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego dorosłych”. Z kolei rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej oraz Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 12 października 1993 r. w sprawie zasad i warunków podnoszenia kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego dorosłych (Dz.U. Nr 103, poz. 472 ze zm.) wskazało (\square 2 ust. 1), iż “przez podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego dorosłych rozumie się kształcenie w szkołach dla dorosłych i szkołach wyższych...”. Tym samym, na gruncie omawianego stanu prawnego, podatnik, który kształcił się w szkole wyższej mógł korzystać z ulgi podatkowej, o której była mowa w art. 26 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zakres i kształt tej ulgi wyznaczały dalsze postanowienia art. 26 ust. 1 pkt 7, ale nie ustalały one żadnej granicy wieku, po przekroczeniu której podatnik nie mógłby już korzystać z możliwości odliczenia od dochodu kwot poniesionych na odpłatne kształcenie w szkołach wyższych.

Nowelizacja z 21 listopada 1996 r. dokonała zasadniczej zmiany sposobu obliczania ulg podatkowych. W nowym stanie prawnym utrzymano wprawdzie większość dotychczas istniejących ulg, ale przyjęto, iż odliczenie następuje dopiero na etapie obliczania podatku. Nie wdając się w szersze omawianie tego nowego mechanizmu należy tylko przypomnieć, że sama zasada jego wprowadzenia była już przedmiotem uwagi Trybunału Konstytucyjnego i nie wzbudziła zastrzeżeń co do zgodności z konstytucją (*wyrok z 25 listopada 1997 r., K. 26/97, OTK ZU Nr 5–6/1997, s. 441 i n.*). Nie jest to zresztą kwestionowane w niniejszej sprawie przez Rzecznika Praw Obywatelskich.

Ustawa z 21 listopada 1996 r. dokonała też jednak zmiany w materialnym kształcie ulg dotyczących odpłatnego doksztalcania i doskonalenia zawodowego. Nowy art. 27a ust. 1 pkt 3 zachował dotychczasową ulgę związaną z “odpłatnym doksztalcaniem i doskonaleniem zawodowym podatnika” (lit. e) i wprowadził nową, nieznaną wcześniejszym przepisom, ulgę związaną z “odpłatnym kształceniem w szkołach wyższych, w rozumieniu przepisów o szkolnictwie wyższym” (lit. f). Gdy chodzi o tę ostatnią ulgę, to ustalono też wysokość wydatków, które mogą być podstawą odliczenia (art. 27a ust. 3 pkt. 1 lit. h) oraz wprowadzono – nieznaną ujęciu ulgi, o której była mowa w lit. e) – ograniczenie wiekowe, bo prawo do odliczeń przyznano tylko osobom, które nie ukończyły 35 roku życia (art. 27a ust. 10).

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że redakcyjna strona tych przepisów prowadzi do niejasności interpretacyjnych. Jak wynika z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, uznał on, że istnieje możliwość takiego rozumienia nowej ustawy, które prowadziłoby do uznania, że w ogóle pozbawia ona prawa do ulgi podatkowej osób, które kształcą się w szkole wyższej, a już ukończyły 35 rok życia. Zarówno Minister Finansów, jak i Prokurator Generalny uznali natomiast, że ulgi, o których mowa w pkt. 3 lit. e) i 3 lit. f)

nie wykluczają się wzajemnie. Jeżeli więc podatnik nie mieści się w zakresie podmiotowym ulgi, którą wprowadzono w pkt. 3 lit. f), to – tak, jak poprzednio – może on część wydatków poniesionych na odpłatne kształcenie w szkole wyższej odliczać od podatku na podstawie ulgi, o której mowa w pkt. 3 lit. e).

Taka interpretacja ustawy, o której mówi wnioskodawca, prowadzi do postawienia zarzutu niezgodności nowych przepisów z art. 2 konstytucji. Skoro bowiem nowa ulga, którą wprowadzono w pkt. 3 lit. f) wykluczałaby zastosowanie dawnej ulgi z pkt. 3 lit. e) do osób, które ukończyły już 35 lat życia, a w dniu wejścia w życie ustawy z 21 listopada 1996 r. już kształciły się – na zasadach odpłatności – w szkole wyższej, to w odniesieniu do tych osób doszłoby do naruszenia “interesów w toku”, a na to nie pozwala art. 2 konstytucji. Wnioskodawca nie podnosił natomiast pytania, czy wprowadzenie takiego zróżnicowania wiekowego jest dopuszczalne na gruncie art. 32 konstytucji i z tego względu Trybunał Konstytucyjny nie podejmuje w niniejszej sprawie problematyki zasady równości.

2. Na wstępie należy przypomnieć generalne stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, iż ustawodawca “może nowelizować prawo, także na niekorzyść obywateli, jeżeli odbywa się to w zgodzie z konstytucją” (*orzeczenie z 19 listopada 1996 r.*, K. 7/95, OTK ZU Nr 6/1996, s. 418). Odpowiada to ogólniejszemu przeświadczeniu, iż ustawodawcy przysługuje prawo decyzji w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. “Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzacją stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa” (*orzeczenie z 24 maja 1994 r.*, K. 1/94 OTK w 1994 r., cz. I, s. 77; zob. też orzeczenia: *z 7 grudnia 1993 r.*, K. 7/93, OTK w 1993 r. cz. II, s. 410 i *z 14 grudnia 1993 r.*, K. 8/93, OTK w 1993 r. cz. II, s. 418). Innymi słowy, uznać należy, “że ustawodawca ma swobodę powiększania obowiązków podatkowych obywateli, chyba że zakres tych obciążeń stanie się tak szeroki, iż podatek stanie się instrumentem konfiskaty mienia” (K. 26/97, *jw.*, s. 448). Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. W prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada sprawiedliwości podatkowej, wyrażająca się m.in. powszechnością i równością opodatkowania. “Ustawodawca może zatem – przestrzegając konstytucyjnej zasady stanowienia prawa – zarówno rozszerzać uprawnienia określone w art. 26 (obecnie art. 27a) ustawy podatkowej oraz promować inne kierunki działania podatników, jak też te uprawnienia znosić, bądź nawet likwidować” (*orzeczenie z 12 stycznia 1995 r.*, K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 29).

Ta daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób “równowazona” istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad “przyzwoitej legislacji”. Zasady te – stanowiące przejaw ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa – wyrażają się m.in. obowiązkiem ustawodawcy do ustanawiania “odpowiedniej” *vacatio legis* oraz do należytego formułowania przepisów przejściowych. “W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela, a obywatel powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich działań i decyzji, niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań” (*orzeczenie z 3 grudnia 1996 r.*, K. 25/95, OTK ZU Nr 6/1996, s. 501). Gdy chodzi o legislację podatkową, to w dotychczasowym orzecznictwie wskazano już, że nie jest, w zasadzie,

dopuszczalne dokonywanie zmian obciążeń podatkowych w ciągu roku (*orzeczenie z 29 marca 1994 r., K. 13/93, OTK w 1994 r. cz. I, s. 49–50*), zmiany takie, gdy chodzi o obecne ukształtowanie podatku dochodowego od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (*orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., K. 28/95, OTK ZU Nr 3/1995, s. 204–205*).

W dotychczasowym orzecznictwie uznano również, że legislacja podatkowa musi być też kształtowana z uwzględnieniem ochrony tzw. “interesów w toku”. “Skoro bowiem jej efekty dla obywatela przybierają konkretny wymiar finansowy i często łączą się z uszczupleniem jego dochodów, ustawodawca musi kształtować nowe regulacje podatkowe z uwzględnieniem faktu, że podatnik – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne, a różne jego interesy znajdować się mogą w toku. Nie można oczywiście przypisywać ochronie tych interesów charakteru absolutnego, bo zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. W każdym razie jednak w sytuacjach, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać takich <reguł gry> przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca” (*K. 26/97, jw., s. 449*). W tej kwestii Trybunał Konstytucyjny sformułował trzy przesłanki, przy spełnieniu których powstaje po stronie ustawodawcy obowiązek poszanowania “interesów w toku”: “1) przepisy prawa muszą wyznaczać pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (w prawie podatkowym horyzont ten musi przekraczać okres roku podatkowego); 2) przedsięwzięcie to – ze swej natury – musi mieć charakter rozłożony w czasie...; 3) obywatel musi faktycznie rozpocząć określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania owych przepisów” (*K. 26/97, jw., s. 450*). W takiej sytuacji jest obowiązkiem ustawodawcy ustanowienie takich przepisów przejściowych, by umożliwić dokończenie owych przedsięwzięć stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo by stworzyć inne możliwości dostosowania się podatnika do zmienionej sytuacji prawnej. Naruszenie – tak rozumianego – obowiązku poszanowania “interesów w toku” (a najczęstszą postacią takiego naruszenia jest brak jakichkolwiek przepisów przejściowych) można zaś traktować jako naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa, która to zasada była i jest jednym z podstawowych składników wyrażonych w jej art. 2.

W oparciu o powyższe ustalenia orzecznicze, które Trybunał Konstytucyjny w pełni podtrzymuje, dokonać należy oceny konstytucyjności przepisów zakwestionowanych przez Rzecznika Praw Obywatelskich.

3. Trybunał Konstytucyjny uważa, że gdyby przyjąć, że badane w tej sprawie przepisy muszą być interpretowane w taki sposób, jak przyjmuje to w swym wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich, to można byłoby mówić o naruszeniu nakazu poszanowania “interesów w toku”, a tym samym pojawiałoby się pytanie o zgodność takiego uregulowania z art. 2 konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza jednak, że taka interpretacja ustawy nie jest jedynie możliwą drogą rozumienia przepisów w niej zawartych. Możliwe jest też bowiem przyjęcie – jak wskazuje to Minister Finansów, że “podatnicy, którzy przed wejściem w życie ustawy z dnia 21 listopada 1996 r., tj. przed dniem 1 stycznia 1997 r., rozpoczęli naukę w szkole wyższej i jednocześnie ukończyli 35 lat, wydatki na kształcenie się w tej szkole mogli i nadal mogą odliczać na podstawie art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. e) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. w ramach ulgi na odpłatne dokończenie i doskonalenie zawodowe”. Przy takim ujęciu interpretacyjnym sytuacja prawna podatników kształcących się odpłatnie w szkole wyższej nie uległaby pogorszeniu, bo – niezależnie od wieku – zawsze mogliby korzystać z ulgi, jaka przysługiwała im w poprzednim stanie

prawnym. Tylko zaś ulga nowa byłaby podmiotowo ograniczona do osób, które nie ukończyły jeszcze 35 lat życia, ale to nie miałyby znaczenia dla problemu ochrony “interesów w toku”.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że jeżeli językowe sformułowanie badanego przepisu pozwala na ustalenie takiego rozumienia tego przepisu, które pozwoli na uznanie jego zgodności z konstytucją, to nie ma bezwzględnej konieczności orzekania, że przepis taki jest niezgodny z konstytucją. Zastosowaniu techniki wykładni ustawy w zgodzie z konstytucją należy przyznawać pierwszeństwo, bo koresponduje ono z domniemaniem konstytucyjności ustaw – “zawsze znajdować ona powinna miejsce w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, pod warunkiem..., że pozwalają na to reguły wykładni odniesione do brzmienia właściwych przepisów” (*orzeczenie z 24 lutego 1997 r., K. 19/96, OTK ZU Nr 1/1997, s. 43* – zob. też *orzeczenia TK z: 18 października 1994 r., K. 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, s. 48; 4 października 1995 r., K. 8/95, OTK w 1995 r. cz. II, s. 29; 3 grudnia 1996 r., K. 25/95, OTK ZU Nr 6/1996, s. 504; także orzeczenie SN z 20 IX 1996 r., III CZP 106/96, OSP 1997, z. 1, poz. 10*). Powyższe stanowisko zachowało pełną aktualność na gruncie nowej konstytucji, tym bardziej, że jej art. 190 ust. 1 odniósł do wszystkich orzeczeń TK przymiot ostateczności i mocy powszechnie obowiązującej. Oznacza to, że wyrok Trybunału, w którego sentencji uznaje się badany przepis za zgodny z konstytucją, ale tylko pod warunkiem, że przepis ten będzie rozumiany w sposób wskazany tejże sentencji, ma w całości charakter powszechnie obowiązujący. Tylko w taki sposób (w takim rozumieniu) mogą więc przepis ten stosować zarówno organy administracji (rządowej czy samorządowej), jak też sądy. Tylko wówczas posłużenie się techniką wykładni ustawy w zgodzie z konstytucją ma sens, bo gwarantuje, że utrzymanie mocy obowiązującej przepisu i przyzwolenie na jego dalsze stosowanie nie doprowadzi w przyszłości do takiego wypaczenia jego rozumienia, które nadałoby mu treść sprzeczną z konstytucją. Wymaga tego choćby zasada pewności prawa.

W sprawie niniejszej Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że nie ma przeszkód logiczno-językowych, by postanowieniom art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. e) i pkt 3 lit. f) nadać takie rozumienie, jak przyjmują Minister Finansów i Prokurator Generalny. Tym samym przepisy te należy rozumieć jako wzajemnie się nie wykluczające. Oznacza to, że art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. e) należy rozumieć jako nadal dający podstawę do wykorzystania ulgi podatkowej przez tych podatników, którzy kształcą się odpłatnie w szkole wyższej, a już ukończyli 35 lat życia. Oznacza to też, że art. 27a ust. 1 pkt 3 lit. f) nie można rozumieć, jako wykluczającego możliwość wskazanych wyżej podatników do wykorzystania ulgi, o której mowa w pkt. 3 lit. e). Przy takim rozumieniu powyższych przepisów nie ma podstaw do uznania, iż zmiany wprowadzone wejściem w życie ustawy z 21 listopada 1996 r. stanowiły niedopuszczalną konstytucyjnie ingerencję w nakaz poszanowania “interesów w toku”. Trybunał Konstytucyjny uznaje więc, że taka interpretacja badanych przepisów pozwala na stwierdzenie ich zgodności z art. 2 konstytucji, a potwierdzenie tej interpretacji w sentencji wyroku nadaje jej cechy trwałości, wykluczając na przyszłość zmiany poglądów przez aparat skarbowy czy inne organy stosujące ustawę.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.