

82/7/A/2006

**WYROK**

z dnia 20 lipca 2006 r.

**Sygn. akt K 40/05\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Marek Mazurkiewicz – przewodniczący

Jerzy Ciemniewski

Ewa Łętowska – sprawozdawca

Mirosław Wyrzykowski

Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu, na rozprawie w dniu 20 lipca 2006 r., wniosku Prokuratora Generalnego o zbadanie zgodności:

art. 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. Nr 155, poz. 1298) z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

**I**

**Artykuł 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. Nr 155, poz. 1298 oraz z 2006 r. Nr 64, poz. 448) są niezgodne z art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**II**

**Przepisy wymienione w części I tracą moc obowiązującą z dniem 31 grudnia 2006 r.**

Ponadto p o s t a n a w i a:

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na zbędność orzekania.**

UZASADNIENIE:

**I**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 28 lipca 2006 r. w Dz. U. Nr 136, poz. 970.

1. Przepisy ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. Nr 155, poz. 1298; dalej: ustawa o sporcie kwalifikowanym) wprowadziły zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych). Przepis art. 60 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym dodał w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 26d, który stanowi samodzielną podstawę prawną do odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków w wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, poniesionych przez podatnika – osobę fizyczną – na działalność klubów sportowych, spełniających warunki określone w tym przepisie.

Drugi z zakwestionowanych przepisów, art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym, w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych) dodał art. 18c, który taką samą możliwość przewidział dla osób prawnych.

Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że przepisy art. 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym są niezgodne z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji.

Uzasadniając wniosek Prokurator Generalny przedstawił historię procesu legislacyjnego ustawy o sporcie kwalifikowanym.

Sejm uchwalił tę ustawę 8 lipca 2005 r. i przekazał ją Senatowi w wersji, która nowelizowała ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, wyłącznie w zakresie ustanawiającym nowe zwolnienie od tych podatków, odpowiednio dla podatników prowadzących osobiście lub w formie spółki kluby sportowe oraz będących klubami sportowymi w rozumieniu ustawy o sporcie kwalifikowanym, w części dochodów przeznaczonych na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży – art. 60 i art. 61 (druk sejmowy nr 4131).

Senat, na 86 posiedzeniu 21 lipca 2005 r., wprowadził poprawki do tekstu ustawy uchwalonej przez Sejm poprzez dodanie nowych artykułów do znowelizowanych ustaw: art. 26d do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 60 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym) oraz art. 18c do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym). Przed głosowaniem nad poprawkami wprowadzającymi powyższe poprawki senatorowie zostali poinformowani, że wykraczają one poza materię ustawy uchwalonej przez Sejm oraz, że nie są wyjaśnione skutki ich przyjęcia dla budżetu państwa.

Sejm rozpatrzył poprawki wprowadzone przez Senat na 108 posiedzeniu, 28 lipca 2005 r. Komisja Kultury Fizycznej i Sportu wniosła o odrzucenie poprawek Senatu zawartych w art. 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym z uwagi na to, że przepisy te „(...) są rozszerzeniem podstawy prawnej dla darowizn na rzecz klubów sportowych (...)”, a że nie były przedmiotem prac komisji sejmowej ani decyzji Sejmu, z tego powodu budzą wątpliwości z punktu widzenia legislacyjnego i konstytucyjnego. Mimo tych zastrzeżeń, Sejm przyjął wyżej wskazane poprawki Senatu.

Prokurator Generalny, jako wnioskodawca w niniejszej sprawie, powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wyraził pogląd, że zmiany w ustawach podatkowych, polegające na dodaniu, odpowiednio: art. 26d do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 18c do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie mieszczą się w granicach kompetencji konstytucyjnej Senatu określonej w art. 121 ust. 2 Konstytucji. Uchwalenie przez Senat przepisu uzupełniającego ustawę, którego żadna wcześniejsza wersja nie była przedmiotem obrad Sejmu lub prac komisji sejmowych, nie może być traktowane jako „uchwalenie poprawki”, o której mowa w art. 121 ust. 2 Konstytucji. Poprawkę do ustawy należy bowiem rozumieć jako skorygowanie

czegoś już istniejącego, a więc jako czynność polegającą na modyfikacji przepisu lub jego uzupełnieniu albo na usunięciu błędu. Wprowadzenie zaś przepisu samodzielnie kształtującego kolejny tytuł odliczeń od podstawy opodatkowania jest zabiegiem kreującym nową instytucję w prawie podatkowym. Senat, uchwalając dodanie do ustaw podatkowych nowych przepisów, unormował materię nieobjętą przedmiotem regulacji uchwalonej przez Sejm. Jest to zatem kreowanie nowości normatywnej. Przekroczenie przez Senat konstytucyjnie dopuszczalnego zakresu poprawek należy uznać – zdaniem Prokuratora Generalnego – za naruszenie art. 118 ust. 1 Konstytucji. Nastąpiło bowiem obejście wymogu wprowadzenia zmian legislacyjnych wykraczających poza materię rozpatrywanej ustawy w drodze podjęcia odpowiedniej inicjatywy ustawodawczej. Jest to również sprzeczne z zasadą legalizmu wyartykułowaną w art. 7 Konstytucji, zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Ponadto Prokurator Generalny stwierdził, że zakwestionowane przepisy naruszają zasadę określoności przepisów prawa (art. 2 Konstytucji). Przepisy te są niejasne, nieprecyzyjne i budzą liczne wątpliwości interpretacyjne. Między innymi brak jest jasności co do rozumienia określenia „wydatki poniesione przez podatnika na działalność klubów sportowych”. Poza tym nie zostały sprecyzowane warunki, na jakich odliczenie miałyby następować, nie określono, na podstawie jakich dokumentów ma następować ustalenie poniesionych wydatków, a także nieprawidłowo wskazano limity dokonywanych odliczeń. Wątpliwości budzi także użyte pojęcie „dochodu”. Prokurator Generalny zauważył, że nie wiadomo ani w którym momencie (dokonania wydatków, czy odliczenia), ani przez jaki czas klub sportowy ma spełniać określone kryteria.

Zdaniem Prokuratora Generalnego wskutek wskazanej niejasności kwestionowanych przepisów podatnicy pozostają w niepewności co do zakresu podmiotowego i przedmiotowego przyznanych im ulg podatkowych. Ma to konsekwencje z punktu widzenia prawidłowego wykonania obowiązku podatkowego.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 28 marca 2006 r. przedstawił stanowisko, że art. 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym są niezgodne z art. 2, art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji. Marszałek Sejmu za zasadne uznał wszystkie argumenty Prokuratora Generalnego zawarte w uzasadnieniu wniosku do Trybunału Konstytucyjnego.

## II

Podczas rozprawy 20 lipca 2006 r. przedstawiciele uczestników postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone w pismach procesowych.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Przedmiot i wzorce kontroli.

Zakwestionowane normy (art. 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2, zamieszczone w rozdziale 8 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym, Dz. U. Nr 155, poz. 1298 ze zm.; dalej: ustawa o sporcie kwalifikowanym) mają charakter przepisów zmieniających inne ustawy. Artykuł 60 pkt 2 wprowadza zmiany do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) przez dodanie do jej tekstu art. 26d o następującym brzmieniu: „Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1,

odlicza się wydatki, w wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, poniesione przez podatnika na działalność klubów sportowych mających osobowość prawną i licencję sportową, skupiających co najmniej 50 zawodników, w tym 30 juniorów”. Z kolei art. 61 pkt 2 wprowadza zmiany do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.; dalej ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych) przez dodanie do jej tekstu art. 18c o następującym brzmieniu: „Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się wydatki, w wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, poniesione przez podatnika na działalność klubów sportowych mających osobowość prawną i licencję sportową, skupiających co najmniej 50 zawodników, w tym 30 juniorów”. Zgodnie z art. 82 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym obydwa te przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2006 r.

Wobec tych przepisów Prokurator Generalny formułuje dwojakiemu rodzaju zarzuty: po pierwsze – zarzut proceduralny dotyczący przekroczenia zakresu dopuszczalnych poprawek Senatu (art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji), po drugie – zarzut merytoryczny dotyczący naruszenia zasady określoności przepisów prawnych (art. 2 Konstytucji). W tej kolejności zarzuty te zostały rozpatrzone przez Trybunał Konstytucyjny.

## 2. Procedura uchwalenia zakwestionowanych przepisów.

2.1. Oparta na art. 188 pkt 1 Konstytucji kompetencja Trybunału Konstytucyjnego do orzekania o zgodności ustawy z Konstytucją obejmuje nie tylko badanie ustawy pod względem treści, ale i pod względem procedury uchwalenia: czy została ona wydana zgodnie z przepisami regulującymi postępowanie ustawodawcze (por. także art. 42 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym; Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.). Ze względu na postawienie przez Prokuratora Generalnego zarzutu proceduralnego wobec kwestionowanych przepisów ustawy o sporcie kwalifikowanym, zadaniem Trybunału Konstytucyjnego nie jest zestawienie ze sobą treści kwestionowanej normy ustawowej z treścią wskazanej jako wzorzec kontroli normy konstytucyjnej, ale zbadanie zgodności procedury uchwalenia kwestionowanych przepisów z wymaganiami wynikającymi ze wskazanych we wniosku przepisów Konstytucji. W tym celu konieczne jest dokonanie ustaleń faktycznych dotyczących przebiegu prac legislacyjnych.

2.2. Prezes Rady Ministrów na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji przedstawił Sejmowi projekt ustawy o sporcie kwalifikowanym wraz z projektami aktów wykonawczych (druk sejmowy nr 4131). Projekt ten nie zawierał propozycji zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast w rozdziale 8 („Zmiany w przepisach obowiązujących”) zawierał art. 53 w brzmieniu następującym: „Art. 53. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) w art. 17 w ust. 1c pkt 1 otrzymuje brzmienie: «1) przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach, z wyłączeniem spółek, o których mowa w art. 74 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 33, poz. 388, z późn. zm.), oraz z wyłączeniem osób prawnych będących klubami sportowymi w rozumieniu ustawy z dnia ..... o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. ... Nr ..., poz. ...), w części dochodów wydatkowanych na działalność związaną z udziałem w szkoleniu i współzawodnictwie sportowym dzieci i młodzieży, w tym realizację celów edukacyjnych i wychowawczych». W uzasadnieniu tego projektu wskazano, że proponowana zmiana art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma na celu zwolnienie od podatku dochodowego osób prawnych, będących klubami sportowymi w rozumieniu ustawy o sporcie

kwifikowanym, w części dochodów wydatkowanych na działalność związaną z udziałem w szkoleniu i współzawodnictwie sportowym dzieci i młodzieży, w tym realizację celów edukacyjnych i wychowawczych. Podkreślono przy tym, że proponowane zmiany nie będą związane ze zmniejszeniem wpływów budżetowych, gdyż w przypadku klubów sportowych działających w dotychczasowych formach prawnych tego rodzaju zwolnienie obowiązuje, zaś dla klubów działających w nowych formach prawnych, większość wydatków na działalność w zakresie sportu i tak kwalifikowana byłaby jako koszty uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zaznaczono też, że projekt ustawy nie przewiduje zwolnień dla innych podmiotów niż kluby sportowe, a zatem preferuje podatkowo wyłącznie te podmioty, które bezpośrednio zajmować się będą działalnością związaną z udziałem w szkoleniu i współzawodnictwie sportowym dzieci i młodzieży.

Marszałek Sejmu skierował powyższy projekt do Komisji Kultury Fizycznej i Sportu. Komisja ta po przeprowadzeniu pierwszego czytania oraz rozpatrzeniu tego projektu wniosła o uchwalenie projektu ustawy, w którym w rozdziale 8 „Zmiany w przepisach obowiązujących” zamieszczono: 1) art. 60 w następującym brzmieniu: „W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) w art. 21 w ust. 1 dodaje się pkt 121 w brzmieniu: «121) dochody podatników prowadzących osobiście lub w formie spółki klub sportowy w rozumieniu ustawy z dnia ..... o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. Nr ..., poz. ...), w części przeznaczony na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży»” oraz 2) art. 61 w następującym brzmieniu: „W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 654, z późn. zm.) w art. 17 w ust. 1 dodaje się pkt 43 w brzmieniu: «43) dochody podatników będących klubami sportowymi w rozumieniu ustawy z dnia ..... o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. Nr ..., poz. ...), w części przeznaczony na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży»” (druk sejmowy nr 4269).

Podczas rozpatrywania sprawozdania Komisji Kultury Fizycznej i Sportu o rządowym projekcie ustawy o sporcie kwalifikowanym (pkt 23. porządku dziennego, Sprawozdanie Stenograficzne ze 107 posiedzenia Sejmu 6 lipca 2005 r.) poseł sprawozdawca Tadeusz Tomaszewski wyjaśnił, że komisja wprowadziła nowe zwolnienie dla osób fizycznych prowadzących działalność w formie klubów sportowych, ale też tylko wtedy, gdy dochody te są przeznaczone na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży. Komisja uznała, że „skoro w sporcie kwalifikowanym mogą funkcjonować zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, dla prawnych stworzono tę możliwość, a dla fizycznych nie. Co do tego stanowisko rządu jest odmienne. Niemniej jednak na tym etapie prac komisja uznała, że jest to zasadne; chodzi o równość wobec prawa podmiotów uczestniczących w tym samym obszarze działalności gospodarczej czy publicznej”.

Na 107 posiedzeniu Sejmu odbyło się głosowanie nad przyjęciem w całości projektu ustawy o sporcie kwalifikowanym w brzmieniu proponowanym przez Komisję Kultury Fizycznej i Sportu wraz z przyjętymi zmianami.

Marszałek Sejmu zgodnie z art. 121 ust. 1 Konstytucji przesłał Marszałkowi Senatu do rozpatrzenia przez Senat uchwaloną przez Sejm 8 lipca 2005 r. ustawę o sporcie kwalifikowanym. W uchwalonej ustawie w rozdziale 8 „Zmiany w przepisach obowiązujących” zamieszczono: 1) art. 60 w następującym brzmieniu: „W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) w art. 21 w ust. 1 po pkt 78 dodaje się pkt 78a w brzmieniu: «78a) dochody podatników prowadzących osobiście lub w formie spółki klub sportowy w rozumieniu ustawy z dnia ..... o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. Nr ..., poz. ...), w części przeznaczony na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży»” oraz 2) art.

61 w następującym brzmieniu: „W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) w art. 17 w ust. 1 po pkt 5 dodaje się pkt 5a w brzmieniu: «5a) dochody podatników będących klubami sportowymi w rozumieniu ustawy z dnia ..... o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. Nr ..., poz. ...), w części przeznaczony na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży»” (druk senacki nr 1046).

Uchwalona przez Sejm ustawa o sporcie kwalifikowanym została skierowana przez Marszałka Senatu do Komisji Nauki, Edukacji i Sportu. Po rozpatrzeniu ustawy na posiedzeniu 14 lipca 2005 r. komisja wniosła o uchwalenie projektu uchwały Senatu, w którym – jeżeli chodzi o art. 60 i art. 61 uchwalonej przez Sejm ustawy o sporcie kwalifikowanym – zaproponowano zmianę art. 61 polegającą na zastąpieniu w pkt 5a wyrazów „w rozumieniu ustawy z dnia ..... o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. Nr ..., poz. ...)” zastępuje się wyrazami «w rozumieniu ustawy z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej (Dz. U. z 2001 r. Nr 81, poz. 889, z późn. zm.)»”.

W związku ze zgłoszeniem nowych wniosków podczas debaty nad ustawą o sporcie kwalifikowanym 20 lipca 2005 r. (Sprawozdanie Stenograficzne z 86 posiedzenia Senatu) ustawa została skierowana ponownie do komisji, która przygotowała sprawozdanie. W sprawozdaniu tym zamieszczono treść poprawki nr 29 i 30, zgłoszonych przez senatorów R. Jarzembowskiego i Z. Gołąbka. Treść tych poprawek była następująca (druk senacki nr 1046Z):

– poprawka 29: w art. 60 w zdaniu wstępnym przed wyrazami „w art. 21” dodaje się wyrazy „wprowadza się następujące zmiany” pozostała treść oznacza się jako pkt 1 i dodaje się pkt 2 w brzmieniu: „2) dodaje się pkt 26c w brzmieniu: «Art. 26c. Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1, odlicza się wydatki, w wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, poniesione przez podatnika na działalność klubów sportowych mających osobowość prawną i licencję sportową, skupiających co najmniej 50 zawodników, w tym 30 juniorów»” oraz

– poprawka 30: w art. 61 w zdaniu wstępnym przed wyrazami „w art. 17” dodaje się wyrazy „wprowadza się następujące zmiany:” pozostała treść oznacza się jako pkt 1 i dodaje się pkt 2 w brzmieniu: „2) dodaje się art. 18b w brzmieniu: «Art. 18b. Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się wydatki, w wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, poniesione przez podatnika na działalność klubów sportowych mających osobowość prawną i licencję sportową, skupiających co najmniej 50 zawodników, w tym 30 juniorów»”.

Senat na 86 posiedzeniu 21 lipca 2005 r. przyjął te poprawki (33 senatorów głosowało za, 31 – przeciw, 8 wstrzymało się od głosu, 1 nie głosował; głosowanie nr 218). Przed głosowaniem wicemarszałek Jolanta Danielak zwróciła uwagę, że poprawki te wykraczają poza materię uchwalonej ustawy oraz, że nie są przewidziane skutki ich przyjęcia dla budżetu państwa.

Uchwała Senatu z 21 lipca 2005 r. w sprawie ustawy o sporcie kwalifikowanym, zgodnie z art. 121 ust. 2 Konstytucji, została przekazana do rozpatrzenia przez Sejm (druk sejmowy nr 4336). Jeżeli chodzi o art. 60 i art. 61 ustawy o sporcie kwalifikowanym, Senat ostatecznie zaproponował następujące ich brzmienie (poprawka nr 21 i 22):

– w art. 60 w zdaniu wstępnym przed wyrazami „w art. 21” dodaje się wyrazy „wprowadza się następujące zmiany:” pozostała treść oznacza się jako pkt 1 i dodaje się pkt 2 w brzmieniu: „2) dodaje się art. 26d w brzmieniu: «Art. 26d. Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1, odlicza się wydatki, w wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, poniesione przez podatnika na działalność klubów sportowych mających osobowość prawną i licencję sportową, skupiających co najmniej 50 zawodników, w tym 30 juniorów»” oraz

– w art. 61 w zdaniu wstępnym przed wyrazami „w art. 17” dodaje się wyrazy „wprowadza się następujące zmiany:” pozostałą treść oznacza się jako pkt 1 i dodaje się pkt 2 w brzmieniu: „2) dodaje się art. 18c w brzmieniu: «Art. 18c. Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się wydatki, w wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, poniesione przez podatnika na działalność klubów sportowych mających osobowość prawną i licencję sportową, skupiających co najmniej 50 zawodników, w tym 30 juniorów»”.

Marszałek Sejmu skierował uchwałę Senatu do Komisji Kultury Fizycznej i Sportu w celu rozpatrzenia. Komisja wniosła o odrzucenie poprawek nr 21 i 22 (druk sejmowy nr 4379). Poseł sprawozdawca wskazał, że poprawki te „są rozszerzeniem podstawy prawnej dla darowizn na rzecz klubów sportowych (...)”, a także stanowisko Biura Legislacyjnego, które informowało o tym, że nie były one przedmiotem prac komisji sejmowej ani decyzji Sejmu i z tego powodu budzą wątpliwości z punktu widzenia legislacyjnego i konstytucyjnego. Jednocześnie zaznaczył, że z punktu widzenia merytorycznego są one „godne rozważenia” (zob. Sprawozdanie Stenograficzne ze 108 posiedzenia Sejmu 29 lipca 2005 r.).

Na 108 posiedzeniu Sejm, wobec niezyskania większości bezwzględnej, przyjął wskazane poprawki Senatu. Kwestionowane we wniosku przepisy ustawy o sporcie kwalifikowanym weszły zatem do tekstu ustawy w trybie art. 121 ust. 3 Konstytucji, a mianowicie wskutek nieodrzczenia przez Sejm poprawek wniesionych przez Senat.

3. Ocena zgodności procedury uchwalenia zakwestionowanych przepisów z art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji.

### 3.1. Problem konstytucyjny.

Zarzuty sformułowane we wniosku Prokuratora Generalnego oraz analiza procesu legislacyjnego wskazują, że podstawowym zagadnieniem w niniejszej sprawie jest rozstrzygnięcie, czy poprawki Senatu, polegające na nadaniu art. 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym wskazanej treści, mieszczą się w granicach dopuszczalnych przez Konstytucję. Chodzi tu w szczególności o rozstrzygnięcie, czy Senat przekroczył przewidzianą konstytucyjnie kompetencję do podjęcia uchwały zawierającej poprawki do ustawy uchwalonej przez Sejm (art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji), i w konsekwencji czy doszło do złamania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji).

3.2. Zakres dopuszczalnych poprawek Senatu w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

3.2.1 Problematyka dopuszczalnego zakresu i pojęcia poprawek Senatu była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego. Na szczególną uwagę zasługują wydane w pełnym składzie: orzeczenie z 23 listopada 1993 r. (sygn. K 5/93, OTK w 1993 r., cz. II, poz. 39), orzeczenie z 22 września 1997 r. (sygn. K. 25/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 35), wyrok z 23 lutego 1999 r. (sygn. K. 25/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 23) oraz wyrok z 19 czerwca 2002 r. (sygn. K 11/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 43). Wszystkie te rozstrzygnięcia dają wyraz konsekwentnej linii orzeczniczej, której istotą jest nadanie konstytucyjnych ram instytucji poprawki, tak aby nie zatracić jej odrębności wobec instytucji inicjatywy ustawodawczej. Prawo wnoszenia projektów ustaw ma charakter w zasadzie nieograniczony, a ustalenie zakresu treściowego projektu i jego rozmiarów zależy od woli projektodawcy, którym może być także Senat (art. 118 ust. 1 Konstytucji). Przy tym uwzględnić należy rozróżnienie pomiędzy „głębokością” a

„szerokością” poprawki, zgodnie z którym „głębokość” poprawki dotyczy materii zawartej w projekcie ustawy albo w uchwalonej już ustawie, zaś „szerokość” poprawek pozwala określić granice przedmiotowe regulowanej materii. Należy się przy tym kierować ogólną zasadą, że im bardziej zaawansowany jest proces ustawodawczy, tym mniejsza swoboda w określaniu granic poprawek, zwłaszcza w aspekcie ich „szerokości”.

Analiza dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego pozwala na sformułowanie następujących zasad dotyczących instytucji prawnej poprawek Senatu – dekodowanych z treści art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji, które mają podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy:

– poprawki dotyczyć mogą wyłącznie materii, która była przedmiotem ustawy przekazanej Senatowi, w związku z czym Senat nie jest uprawniony do zastępowania treści ustawy treścią zupełnie inną, ponieważ ta może być wyłącznie przedmiotem nowej inicjatywy ustawodawczej. W przeciwnym razie poprawkę uznać należałoby za obejście konstytucyjnych przepisów o inicjatywie ustawodawczej. Innymi słowy – związek między ustawą uchwaloną a poprawką ma wymiar nie tylko formalny, ale i merytoryczny, polegający na tym, że konkretne poprawki muszą pozostawać w odpowiednim powiązaniu z ustawą, muszą zmierzać do modyfikacji treści przekazanej ustawy, a nie do stworzenia w zasadzie nowego projektu;

– istotne ograniczenie zakresu przedmiotowego prawa do wnoszenia poprawek wynika także z art. 118 ust. 3 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem jednocześnie z przedłożeniem Sejmowi projektu ustawy wnioskodawca ma obowiązek przestawić skutki finansowe wykonania ustawy. Wymaganie to powiązane jest z treścią art. 219 Konstytucji, z którego wynika, że dochody i wydatki państwa określa ustawa budżetowa lub w wyjątkowych przypadkach ustawa o prowizorium budżetowym. *Ratio legis* art. 118 ust. 3 Konstytucji jest zatem przede wszystkim dążenie do zapewnienia zgodności proponowanej ustawy z ustawą budżetową. Konstytucja nie wymaga natomiast, aby przy składaniu poprawek wnioskodawca był zobowiązany do przedstawienia skutków finansowych jej przyjęcia. Niezależnie od tego, że wymaganie, o którym mowa w art. 118 ust. 3 Konstytucji, nie może być traktowane w sposób nadmiernie drobiazgowy, tj. jako obowiązek przedstawienia szczegółowych wyliczeń skutków wykonania każdego z przepisów ustawy, stwierdzić należy, że ogólne określenie tych skutków przez wnioskodawcę stanowi istotny element ściśle związany z projektem ustawy. Wyznacza ono „ramy finansowe” projektu ustawy, które mają istotny wpływ na wyznaczenie ram przedmiotowych projektu. Jeżeli proponowane poprawki powodują, że w istotny sposób wzrosną koszty wykonania ustawy przewidziane przez określenie w projekcie koniecznych wydatków z budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub środków będących w dyspozycji instytucji publicznych, uznać należy, iż propozycja taka nie ma charakteru jedynie poprawki, ale jest to propozycja mająca w istocie charakter nowej inicjatywy ustawodawczej (por. w szczególności wyrok pełnego składu z 24 marca 2004 r., sygn. K 37/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 21);

– ograniczony zakres poprawek w odniesieniu do Senatu wynika także stąd, że poprawki realizowane przez Senat w trybie art. 121 ust. 2 Konstytucji są wnoszone na końcowym etapie postępowania ustawodawczego, czego szczególnym wyrazem jest to, iż Senat wnosi poprawki nie do projektu ustawy, ale do już uchwalonej ustawy;

– poprawki senackie w granicach materii objętej ustawą mogą przewidywać rozwiązania alternatywne (przeciwstawne w stosunku do treści przyjętej przez Sejm). Z tym, że owa alternatywność (przeciwstawność) materii zawartej w poprawce Senatu odnosić się musi wyłącznie do tekstu ustawy, który został przekazany Senatowi. Jeżeli zatem Senat otrzymuje tekst ustawy nowelizującej, to może proponować alternatywne rozwiązania tylko w zakresie tej ustawy, nie zaś w zakresie ustawy nowelizowanej, to



bowiem ustawa nowelizująca i tylko ona została przekazana Senatowi przez Marszałka Sejmu. Jeżeli więc ustawa nowelizująca obejmuje tylko jakiś wybrany aspekt materii zawartej już w ustawie nowelizowanej, to alternatywność i przeciwstawność dotyczyć może tylko tego aspektu, który Sejm zdecydował się wyrazić w ustawie nowelizującej. Obejmowanie „przy okazji” zmiany ustawy nowelizowanej poprawkami uchwalanymi w trybie art. 121 ust. 2 Konstytucji materii nie wyrażonych wprost w treści ustawy nowelizującej stanowi obejście art. 118 ust. 1, art. 119 i art. 121 Konstytucji;

– w sytuacji stwierdzenia przekroczenia przez Senat dopuszczalnego zakresu poprawek, ich nieodrzućenie przez Sejm nie powoduje konwalidacji takiego uchycienia. Przyjęcie odmiennego założenia oznaczałoby w konsekwencji, że parlament może swobodnie modyfikować bezwzględnie wiążące go normy i zasady Konstytucji. Należy tu zwrócić uwagę, że w trakcie rozpatrywania przez Sejm stanowiska Senatu wobec określonej ustawy wykluczone jest wnoszenie jakichkolwiek poprawek (art. 121 ust. 3 Konstytucji).

3.2.2. Art. 7 Konstytucji wyklucza domniemywanie kompetencji organów konstytucyjnych, a zatem przekroczenie przez Senat granic poprawek wnoszonych w trybie art. 121 ust. 2 Konstytucji należy kwalifikować także jako naruszenie tego przepisu Konstytucji.

Konstytucyjnie uregulowane zasady trybu ustawodawczego, jako proceduralne gwarancje stanowionego prawa w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji), nie mieszczą się w zakresie autonomii Sejmu i Senatu i nie mogą stanowić podstawy dla ustawodawczej „drogi na skróty”. Jest to ważna gwarancja dla społeczeństwa w demokratycznym państwie prawnym stanowienia prawa ze szczególną rozważą, przy istnieniu i przestrzeganiu instytucjonalnych warunków wszechstronnego rozważenia zgłaszanych propozycji legislacyjnych, zanim staną się one obowiązującym prawem (por. orzeczenie z 9 stycznia 1996 r., sygn. K. 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1).

### 3.3. Wnioski.

Odnosząc powyższe stwierdzenia do ustalonego stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy, stwierdzić należy, że poprawki Senatu, polegające na nadaniu wskazanej treści art. 60 pkt 1 i art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym, wykroczały poza konstytucyjnie dopuszczalne ramy, co w konsekwencji oznacza, że wskazane przepisy ustawy o sporcie kwalifikowanym są niezgodne z art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji.

W projekcie ustawy o sporcie kwalifikowanym, wniesionym przez Radę Ministrów do Sejmu, projektodawca proponował zmianę przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, polegającą na zwolnieniu od podatku części dochodów osiągniętych przez osoby prawne będące klubami sportowymi w rozumieniu ustawy o sporcie kwalifikowanym, wydatkowanych na działalność związaną z udziałem w szkoleniu i współzawodnictwie sportowym dzieci i młodzieży, w tym realizację celów edukacyjnych i wychowawczych. W uzasadnieniu projektu wyraźnie podkreślano, że proponowane zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie będą związane ze zmniejszeniem wpływów budżetowych. W trakcie prac sejmowych rozszerzono zakres tego zwolnienia także na dochody osiągnięte przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, prowadzących osobiście lub w formie spółki klub sportowy w rozumieniu ustawy o sporcie kwalifikowanym, w części przeznaczony na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży. A zatem w trakcie prac sejmowych rozszerzono jedynie zakres podmiotowy przewidzianego w projekcie rządowym zwolnienia podatkowego.

Tymczasem poprawki senackie wprowadziły w obydwu ustawach, tzn. ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób

prawnych, odmienną instytucję ulgi podatkowej, tzn. możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania przez wszystkich podatników danego podatku wydatków na działalność niektórych klubów sportowych.

Oceniając z punktu widzenia formalnego wskazane poprawki Senatu, należy wziąć przede wszystkim pod uwagę, że poprawki te dotyczyły ustawy nowelizowanej przez ustawę nowelizującą, uchwaloną przez Sejm. Senat może zaś proponować alternatywne rozwiązania tylko w zakresie uchwalonej ustawy, nie zaś w zakresie ustawy nowelizowanej. Ustawa nowelizująca, czyli uchwalona ustawa o sporcie kwalifikowanym, przewidywała zwolnienia podatkowe w ograniczonym zakresie. Zatem alternatywność i przeciwstawność poprawek Senatu mogłaby dotyczyć tylko tej materii ustawy nowelizowanej. Tymczasem poprawki Senatu wprowadziły do ustawy nowelizowanej instytucję o odmiennym charakterze, skutkach prawnych i faktycznych. Senat objął zatem zakresem poprawki materię, która w ogóle nie była przedmiotem ustawy przekazanej mu przez Sejm.

Ponadto ważkie znaczenie ma to, że skutki finansowe takich zmian wyraźnie wykraczały poza „ramy finansowe” projektu ustawy, na co zresztą wielokrotnie zwracano uwagę już podczas prac legislacyjnych.

Niezależnie od *ratio* poprawek senackich, należy zaznaczyć, że właściwą drogą do wprowadzenia takich uregulowań do porządku prawnego, byłoby skorzystanie przez Senat z przysługującego mu prawa inicjatywy ustawodawczej. Oczywiście jest to droga dłuższa i wymagająca znacznie większego zaangażowania legislacyjnego (projekt musi przejść przez wszystkie etapy procedury ustawodawczej w Sejmie – art. 119 Konstytucji). Niemniej jednak należy podkreślić, że po to ustawodawca konstytucyjny wprowadził dwie odrębne instytucje – prawo inicjatywy ustawodawczej i prawo do wnoszenia poprawek, aby dać podmiotom uprawnionym możliwość wybrania optymalnej drogi realizacji określonych interesów na różnych etapach postępowania ustawodawczego. Nie sposób zaś istoty tego modelu sprowadzić tylko do instytucji poprawki. Instytucja poprawki nie może bowiem zastąpić aktywnego działania Senatu. Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie podkreślał, że obecny konstytucyjny model relacji między Sejmem a Senatem sprowadza się więc nie tyle do zakresu poprawek, jakie Senat może wnieść w trybie art. 121 ust. 2 Konstytucji, ile do jego aktywności ustawodawczej (zob. powoływany wyrok o sygn. K 11/02).

#### 4. Zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 2 Konstytucji.

Uznanie, że art. 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym zostały wprowadzone do porządku prawnego z naruszeniem konstytucyjnie określonej procedury, jest wystarczającą przesłanką stwierdzenia ich niekonstytucyjności. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażany był pogląd, że w takiej sytuacji można zaniechać oceny merytorycznej zakwestionowanych przepisów. Należy wziąć pod uwagę, że skutkiem stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny, iż art. 60 pkt 2 i art. 61 pkt 2 ustawy o sporcie kwalifikowanym są niezgodne z art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji jest utrata mocy obowiązującej przez te przepisy.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny uznał, że ocena zarzutu niezgodności z art. 2 Konstytucji (a dokładniej – z wynikającą z tego przepisu zasadą określoności przepisów prawnych) jest zbędna. Ewentualny pozytywny wynik badania zasadności tego zarzutu nie może zapobiec nastąpieniu skutków związanych z uznaniem kontrolowanych przepisów za niezgodne z Konstytucją. Na marginesie Trybunał Konstytucyjny zwraca tylko uwagę, że wątpliwości interpretacyjne wskazywane we wniosku Prokuratora Generalnego stały się powodem do wydania przez Ministra Finansów wyjaśnień w trybie

art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. (zob. Interpretacja Nr PB-3/MD-8213-318/2005-43/2006 Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 2006 r. w sprawie stosowania odliczeń wydatków na działalność klubów sportowych przez podatników [...]; Dz. Urz. MF. Nr 1, poz. 9).

## 5. Konkluzja i skutki orzeczenia.

5.1. Trybunał Konstytucyjny w niniejszej sprawie nie oceniał merytorycznie konstytucyjności rozwiązania polegającego na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych przez podatników na działalność klubów sportowych. Trybunał Konstytucyjny rozstrzygając o zasadności wniosku Prokuratora Generalnego brał pod uwagę wyłącznie naruszenie określonego przez Konstytucję trybu ustawodawczego. Merytoryczne racje i celowość wprowadzenia do systemu podatków dochodowych ulgi podatkowej związanej z wydatkami na działalność klubów sportowych pozostawała całkowicie poza zakresem niniejszej sprawy.

5.2. Wadliwość procedury uchwalenia zaskarżonej ustawy nie oznacza, że zakwestionowane normy nie korzystają z domniemania konstytucyjności. Wchodząc do porządku prawnego kształtowały one świadomość prawną i zaufanie adresatów. Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje pogląd, że „w systemie wartości składających się na pojęcie demokratycznego państwa prawnego, zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa zajmuje nadrzędne miejsce. Demokratyczne państwo prawne, przyznając obywatelom uprawnienia, nie może prowadzić z nimi „gry”, polegającej na tworzeniu uprawnień pozornych czy niemożliwych do realizacji ze względów prawnych czy faktycznych albo ze względu na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień” (wyrok TK z 18 grudnia 2002 r., sygn. K 43/01, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 96). Zasada ta wymaga, aby osoby działające w zaufaniu do domniemania wykreowanego przez ustawę, która następnie okazała się niekonstytucyjna, w tym wypadku z uwagi na wadliwość trybu jej uchwalenia, nie były narażone na ryzyka będące konsekwencją niekonstytucyjności, którą spowodowały nieprawidłowe działania legislatywy. Podatnicy mogli bowiem zakładać, że ich stosunki gospodarcze, ukształtowane w świadomości istnienia zakwestionowanych ulg będą skuteczne. Okoliczność, że procedura legislacyjna okazała się wadliwa, nie może tego zaufania, mającego konstytucyjne zakotwiczenie w art. 2 Konstytucji, niweczyć w taki sposób, aby orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wywierało skutki retroaktywne, od daty wejścia w życie ustawy. Z tej przyczyny Trybunał Konstytucyjny zdecydował się na określenie daty, z którą następuje usunięcie wadliwie uchwalonych norm z systemu prawnego. Datę tę określono na koniec 2006 r. Tak więc likwidacja wadliwie wprowadzonej do obrotu prawnego ulgi następuje od 1 stycznia 2007 r. Natomiast rozliczenie podatku dochodowego za 2006 r. będzie uwzględniało istnienie ulgi wprowadzonej w ustawie o sporcie kwalifikowanym w niekonstytucyjny sposób.

5.3. Aktualny na gruncie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. pozostaje pogląd wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w nawiązaniu do zasady demokratycznego państwa prawnego, że w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian samych obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego. Ponadto zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (por. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6). Zasady te odnoszą się do działania ustawodawcy, jednakowoż mają one znaczenie dla kształtowania praktyki Trybunału Konstytucyjnego, który – orzekając o niekonstytucyjności norm – pełni

funkcje ustawodawcy negatywnego. Z tej przyczyny odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej ustanowionych w wadliwy sposób przepisów ustawy o podatku dochodowym, pełni gwarancyjną funkcję, właściwą dla wymagań odnoszących się do daty wprowadzania zmian w prawie podatkowym oraz wymaganej minimalnej *vacatio legis* umożliwiającej odpowiednio wczesną notyfikację tych zmian szerokiej publiczności.

6. Zważywszy powyższe okoliczności Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.