

Warszawa, dnia 31 lipca 2024 r.

BEOS-WPP-1605/24

Pan Poseł
Rafał Bochenek
Przewodniczący Komisji
do Spraw Petycji

Opinia prawna
na temat petycji nr BKSP-155-X-199/24
w sprawie zmiany art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów
normatywnych i niektórych innych aktów prawnych

I. Treść i cel petycji

Petycja została wniesiona w interesie publicznym. Postuluje się w niej „podjęcie inicjatywy legislacyjnej zmierzającej do zmiany ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych [...] poprzez dodanie do art. 4 ustawy ust. 4 w następującym brzmieniu: [...] Z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, akty normatywne, zmieniające na niekorzyść sytuację podatników i płatników należności publicznych, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzą w życie od dnia 1 stycznia kolejnego roku i nie wcześniej, niż po upływie miesiąca od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy”.

Jak wskazano w uzasadnieniu petycji: „[p]rzewidywalność zmian podatkowych jest kluczową wartością dla biznesu”, a „[z]askakiwanie zmianami podatkowymi w trakcie cyklu biznesowego jest jedną z przyczyn zamykania działalności bądź jej

przenoszenia w regiony przyjazne inwestorom”. W związku z tym „przepisy wpływające na działalność gospodarczą powinny być wprowadzane wyłącznie 1 stycznia”.

Z całokształtu petycji wynika, że proponowane w niej rozwiązania mają na celu m.in. przeciwdziałać wprowadzaniu zmian w zakresie prawa daninowego (w szczególności podatkowego) w trakcie trwania roku kalendarzowego oraz ustanawianiu zbyt krótkiej *vacatio legis* dla tych zmian.

II. Czy petycja mieści się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji (art. 2 ust. 3 ustawy o petycjach)?

Petycja dotyczy uchwalenia ustawy przez Sejm. Zgodnie z art. 95 ust. 1 Konstytucji władzę ustawodawczą w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sejm i Senat. Natomiast stosownie do art. 118 ust. 1 Konstytucji inicjatywa ustawodawcza przysługuje m.in. posłom. Artykuł 32 ust. 2 regulaminu Sejmu, w związku z art. 112 Konstytucji, precyzuje, że poselskie projekty ustaw mogą być wnoszone przez komisje sejmowe lub grupę co najmniej 15 posłów podpisujących projekt. Uwzględniając powyższe należy uznać, iż petycja mieści się w zakresie zadań i kompetencji Sejmu.

III. Wymogi formalne (art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o petycjach)

Petycja spełnia wymogi formalne określone w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870).

IV. Kwestie, które ekspert uznaje za istotne w związku z petycją

Jak wskazano wyżej, proponowane w petycji rozwiązania mają na celu m.in. przeciwdziałać wprowadzaniu zmian w zakresie prawa daninowego w trakcie trwania roku kalendarzowego oraz ustanawianiu dla nich zbyt krótkiej *vacatio legis*. W związku z tym szczególną uwagę należy zwrócić na art. 2 Konstytucji (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, ze zm.), zgodnie z którym „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Przepis ten ustanawia zasadę demokratycznego państwa prawnego. Jak wskazał

Trybunał Konstytucyjny, z jego utrwalonego orzecznictwa „wynika podporządkowanie legislacji podatkowej wymaganiom wynikającym z proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażających się w ogólnej zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz bezpieczeństwa prawnego”¹. Ponadto w ocenie sądu konstytucyjnego „obowiązek ustawodawcy przestrzegania tzw. proceduralnych wymogów zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) odnosi się oczywiście także do legislacji daninowej, tj. do nakładania innych niż podatkowe danin publicznych oraz określania ich konstrukcji prawnych”², choć – co należy dodać – zaznaczył on, iż „[w]yraźne wyodrębnienie podatków od innych danin publicznych, o których mowa w art. 217 Konstytucji, świadczy o tym, że nie może być mowy o bezrefleksyjnym stosowaniu wprost podatkowych wymogów proceduralnych do legislacji daninowej”³. Zdaniem Trybunału wymogi te winny być stosowane odpowiednio⁴.

Z zasady demokratycznego państwa prawnego Trybunał Konstytucyjny wyprowadza zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego⁵. Jak stwierdzono w uzasadnieniu wyroku z dnia 15 lutego 2005 r.: „[n]a gruncie Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. aktualny pozostaje pogląd wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w nawiązaniu do zasady demokratycznego państwa prawnego, że w zasadzie nie jest dopuszczalne dokonywanie zmian [...] obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego”⁶. „Zakaz dokonywania zmian prawnych w czasie trwania roku podatkowego z uwagi na swoją treść i funkcję dotyczy [...] tylko takich podatków i analogicznie także niepodatkowych danin publicznych, których wymiar dokonuje się w okresie rocznym”⁷. W judykaturze

¹ Zob. pkt III.8.2. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=3&dokument=9641&sprawa=8533> [dostęp: 29.07.2024 r.].

² Tamże.

³ Tamże.

⁴ Tamże.

⁵ Zob. np. pkt III.2. uzasadnienia wyroku TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=18&sprawa=3477> [dostęp: 29.07.2024 r.].

⁶ Zob. pkt III.4. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=343&sprawa=3754> [dostęp: 29.07.2024 r.]. Niemalże tak samo: pkt III.6. uzasadnienia wyroku TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=338&sprawa=2702> [dostęp: 29.07.2024 r.].

⁷ Zob. pkt III.8.3. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12.

sądu konstytucyjnego wyjaśniono, że zakaz ten „związany jest ściśle zarówno z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony bezpieczeństwa prawnego oraz należytego zabezpieczenia tzw. interesów w toku, jak również z obowiązkiem ustanowienia przez ustawodawcę stosownej *vacatio legis* [zasady te oraz wspomniany tu obowiązek wywodzone są z art. 2 Konstytucji – przyp. R.D.]. Jest ich uszczegółowieniem w odniesieniu do prawa daninowego. Wobec szczególnego natężenia władztwa państwa w stosunku prawnopodatkowym zakaz ten pełni istotną funkcję gwarancyjną dotyczącą ochrony prawnej interesów jednostki. Jego treścią jest bowiem zabezpieczenie możliwości rozporządzania przez jednostkę swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych opublikowanych i znanych podatnikowi jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego”⁸. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału konstytucyjna ochrona interesów podatnika nie ma charakteru absolutnego⁹.

Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywodzony jest nie tylko zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego, ale także nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*¹⁰. Celem tego nakazu „jest zapewnienie adresatom prawa czasu na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania”¹¹. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny: „[w] odniesieniu do różnych regulacji »odpowiednia« będzie różna *vacatio legis*; badanie konstytucyjności w tym zakresie następuje *a casu ad casum*. »Odpowiedniość« *vacationis legis* należy rozpatrywać w kontekście możliwości zapoznania się z treścią nowych przepisów przez adresatów i pokierowania swoimi sprawami z ich uwzględnieniem [...] Ostateczna ocena zależy od całokształtu okoliczności, w tym od przedmiotu i treści nowych unormowań, a także

⁸ Zob. pkt III.2. uzasadnienia wyroku TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01.

⁹ Zob. pkt III.6. uzasadnienia wyroku TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01.

¹⁰ Zob. np. V.3. uzasadnienia wyroku TK z dnia 22 września 2005 r., Kp 1/05, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=796&sprawa=3911> [dostęp: 30.07.2024 r.], gdzie stwierdzono: „[n]akaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, stanowi jedną z norm składających się na treść zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa”.

¹¹ Zob. pkt III.4.1.1. uzasadnienia wyroku TK z dnia 12 grudnia 2012 r., K 1/12, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=8559&sprawa=8356> [dostęp: 30.07.2024 r.].

kręgu podmiotów, których dotyczą ustanowione unormowania”¹². W stosunku do legislacji podatkowej (daninowej) w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego został wskazany wymóg zachowania co najmniej miesięcznej *vacatio legis* ¹³. Jak stwierdzono w wyroku z dnia 15 lutego 2005 r.: „[p]ewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego [...] ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy zwiększaniu obciążeń daninowych należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy, co najmniej miesięczny okres do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami” ¹⁴. W świetle stanowiska sądu konstytucyjnego „zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego”¹⁵, a „zasada ta ma zastosowanie także do zmian dotyczących innych podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne” ¹⁶. W uzasadnieniu wyroku z dnia 28 października 2009 r. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że jego linia orzecznicza, zgodnie z którą zmiany w systemie podatkowym powinny być publikowane nie później niż na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego, jest „na tyle utrwalona, że można tu mówić o funkcjonowaniu określonego standardu konstytucyjnego”¹⁷. Z kolei w uzasadnieniu wyroku z dnia 15 lipca 2013 r. wskazano, że „Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu do zmian w zakresie prawa podatkowego (daninowego) wymaga [...] konsekwentnie spełnienia standardu miesięcznej *vacatio legis* (w stosunku do podatków rozliczanych w skali rocznej dodatkowo rozpoczynającej się przed końcem roku rozliczeniowego)”¹⁸.

¹² Tamże.

¹³ Zob. pkt III.8.5. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12.

¹⁴ Zob. pkt III.7. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04. Por. pkt III.8.5. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12.

¹⁵ Zob. pkt III.6. uzasadnienia wyroku TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01; pkt III.4. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04.

¹⁶ Zob. pkt III.4. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04.

¹⁷ Zob. pkt III.5.1. uzasadnienia wyroku TK z dnia 28 października 2009 r., Kp 3/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=3&dokument=805&sprawa=5068> [dostęp: 30.07.2024 r.]. Por. G. Wierczyński, Art. 4 [w:] *Komentarz do ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, WK 2016, pkt 4.1. [dostęp w Lex: 30.07.2024 r.].

¹⁸ Zob. pkt III.8.5. uzasadnienia wyroku TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12.

V. Wnioski końcowe

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego z art. 2 ustawy zasadniczej wynika zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego oraz nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Wymogi te odnoszą się także do ustanawiania niepodatkowych danin publicznych. Ich niedochowanie może stanowić podstawę zakwestionowania zgodności z Konstytucją danej regulacji. W związku z tym wydaje się, że nie istnieje potrzeba normowania tych kwestii na poziomie ustawy zwykłej. Wprowadzenie regulacji ustawowej proponowanej w petycji nie jest wskazane również dlatego, że nieuwzględnienia ona niuansów wynikających z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (np. dotyczących nieabsolutnego charakteru zakazu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego czy ograniczenia tego zakazu do danin publicznych, których wymiar dokonuje się w okresie rocznym).

Autor:

dr Rafał Dubowski
ekspert ds. legislacji
w Biurze Ekspertyz
i Oceny Skutków Regulacji

Akceptowała:

Dyrektor Biura Ekspertyz
i Oceny Skutków Regulacji

Marzena Laskowska

Deskryptory bazy REX: Konstytucja, Podatek, Petycja

Weryfikacja: Wojciech Odrowąż-Sypniewski