



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 22 listopada 2022 r.

**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych
oraz niektórych innych ustaw
(druk nr 871)**

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Celem uchwalonej przez Sejm w dniu 16 listopada 2022 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych oraz niektórych innych ustaw, określanej dalej jako „opiniowana ustawa”, jest – według deklaracji projektodawcy wyrażonej w uzasadnieniu jej projektu albo przedstawionej podczas sejmowego postępowania ustawodawczego – przede wszystkim:

- 1) obniżenie kosztów finansowania emisji obligacji ustawowo gwarantowanych przez Skarb Państwa poprzez wyłączenie z podstawy opodatkowania podatkiem od niektórych instytucji finansowych banków krajowych, oddziałów banków zagranicznych, oddziałów instytucji kredytowych oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych wartości aktywów w postaci papierów wartościowych ustawowo objętych gwarancją Skarbu Państwa;
- 2) zwiększenie efektywności, przejrzystości i płynności rynku kapitałowego poprzez wyłączenie z podstawy opodatkowania podatkiem od niektórych instytucji finansowych banków krajowych, oddziałów banków zagranicznych, oddziałów instytucji kredytowych oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych wartości aktywów wynikających z tzw. transakcji repo, której przedmiotem są skarbowe papiery wartościowe;

- 3) wspieranie działań służących ochronie środowiska poprzez wyłączenie uprawnień podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych do tzw. ulgi podatkowej na robotyzację w odniesieniu do wydatków poniesionych w zakresie działalności niekorzystnie oddziałującej na środowisko;
- 4) liberalizacja stabilizującej reguły wydatkowej w odniesieniu do ponoszonych w bieżącym roku skutków finansowych wynikających z dodatkowych działań nakierowanych na wsparcie podmiotów dotkniętych kryzysem energetycznym lub zapewnienie bezpieczeństwa energetycznego, wsparcie świadczeniobiorców w związku ze wzrostem inflacji oraz finansowanie sił zbrojnych.

2. Opiniowana ustawa nowelizuje:

- 1) ustawę z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1685);
- 2) ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.);
- 3) ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.);
- 4) ustawę z dnia 23 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Prawo ochrony środowiska (Dz. U. poz. 1747 i 2127).

II. Przebieg prac legislacyjnych

Opiniowana ustawa została uchwalona w oparciu o projekt wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów 9 listopada 2022 r. (druk sejmowy nr 2767). 15 listopada 2022 r. Sejm, po odrzuceniu wniosku o odrzucenie projektu opiniowanej ustawy w pierwszym czytaniu, skierował go do Komisji Finansów Publicznych, która przedstawiła sprawozdanie tego samego dnia (druk sejmowy nr 2784). Podczas drugiego czytania projektu opiniowanej ustawy, które odbyło się 16 listopada 2022 r., zgłoszono do niego ponownie wnioski o odrzucenie, a także 2 poprawki (druk sejmowy nr 2784–A), które zostały przyjęte w trzecim czytaniu. W toku sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano w projekcie opiniowanej ustawy zmian, które znacząco zmieniałyby meritum jego pierwotnego zakresu.

III. Zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej

1. Istnieją przesłanki do wyrażenia oceny, że art. 1 opiniowanej ustawy, który nowelizuje ustawę o podatku od niektórych instytucji finansowych, jest niezgodny z zasadą demokratycznego państwa prawnego określoną w art. 2 Konstytucji.

1.1. Stosownie do informacji przedstawionej w ocenie skutków regulacji (str. 3) projekt opiniowanej ustawy nie był przedmiotem konsultacji publicznych i opiniowania. Tymczasem materie objęte zakresem zmienianych przepisów art. 5 ust. 7 i 9 ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych oddziałują bezpośrednio na banki krajowe, oddziały banków zagranicznych, oddziały instytucji kredytowych oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w zakresie ustalania ich podstawy opodatkowania. Implikowało to obowiązek przedstawienia projektu opiniowanej ustawy na etapie rządowego procesu legislacyjnego:

- 1) izbom gospodarczym – na podstawie art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 30 maja 1989 r. o izbach gospodarczych (Dz. U. z 2019 r. poz. 579),
- 2) reprezentatywnym organizacjom pracodawców – na podstawie art. 16 ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców (Dz. U. z 2022 r. poz. 97)

– przy czym nie jest uprawnione niedochowanie powołanego wymogu z powołaniem się na zastosowanie odrębnego trybu postępowania, o którym mowa w rozdziale 8 działu III Regulaminu pracy Rady Ministrów, gdyż przepisy uchwały Rady Ministrów (tj. aktu normatywnego o charakterze wewnętrznym) nie wyłączają obowiązków określonych w ustawach.

1.2. Podniesioną wadliwość proceduralną należy traktować jako „uchybiecie trybowi legislacyjnemu – o ustawowej genezie (z punktu widzenia kontroli konstytucyjności tego rodzaju uchybiecie podlega ocenie zgodności art. 2 Konstytucji)”¹. „Ustawowy obowiązek opiniowania (...) nie jest wymogiem konstytucyjnie określonego trybu legislacyjnego, jakkolwiek uchybiecie mu jest nieprawidłowością.”², przy czym okoliczność, że określone „[e]lementy trybu prawodawczego (...) nie wynikają z konstytucyjnych standardów postępowania legislacyjnego, (...) nie oznacza, że pozostają poza kontrolą Trybunału Konstytucyjnego”³.

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 października 2010 r. (P 34/08).

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lipca 2011 r. (K 10/09).

³ *Ibidem*.

2. Przepisy:

- 1) art. 2 opiniowanej ustawy, który nowelizuje ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- 2) art. 3 opiniowanej ustawy, który nowelizuje ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych,
- 3) art. 5 opiniowanej ustawy, który statuuje unormowania intertemporalne w związku z zakresem zmian przewidzianych w przepisach art. 2 oraz art. 3

– są niezgodne z zasadami wykonywania inicjatywy ustawodawczej oraz rozpatrywania projektu ustawy w trzech czytaniach, statuowanych odpowiednio w art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji.

2.1. Zgodnie z art. 119 ust. 1 Konstytucji Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach. Powołany przepis statuuje zatem nakaz, „by podstawowe treści, które znajdą się ostatecznie w ustawie przebyły pełną drogę procedury sejmowej, tak by nie zabrakło czasu i możliwości na przemyślenie przyjmowanych rozwiązań i zajęcie wobec nich stanowiska. Nakazowi temu sprzeciwia się takie stosowanie procedury poprawek, które pozwala na wprowadzenie do projektu nowych, istotnych treści na ostatnich etapach procedury sejmowej. Dotyczyć to może zwłaszcza poprawek zgłoszonych dopiero w drugim czytaniu i niebędących przedtem przedmiotem rozważań w komisjach”⁴. Niezależnie od tego, należy zauważyć, że „wykładnia przepisów regulujących poprawki „sejmowe” i „senackie” musi być dokonywana w taki sposób, aby nie prowadziło to do zatarcia odrębności między inicjatywą ustawodawczą i poprawkami, a w konsekwencji do obchodzenia wymagań, które Konstytucja przewiduje dla inicjatywy ustawodawczej”, przy czym „wyjście poza określony przez samego projektodawcę zakres przedmiotowy projektu może mieć miejsce tylko wówczas, gdy treść poprawki pozostaje w ścisłym związku z przedmiotem projektowanej ustawy, a zwłaszcza wtedy, gdy jej wprowadzenie jest niezbędne do pełnego zrealizowania koncepcji projektodawcy. Odmienne stanowisko oznaczałoby obejście konstytucyjnych wymagań dotyczących inicjatywy ustawodawczej i trzech czytań projektu”⁵.

W kontekście powyższych rozważań należy zauważyć, iż po odbyciu pierwszego czytania projektu opiniowanej ustawy, w wyniku przyjęcia przez Komisję Finansów Publicznych niektórych poprawek zgłoszonych na jej posiedzeniu, tekst projektu opiniowanej ustawy

⁴ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 23 lutego 1999 r. (K 25/98) oraz z dnia 9 marca 2016 r. (K 47/15).

⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r. (P 11/08).

został uzupełniony m.in. o nowelizację ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, polegającą na wyłączeniu uprawnienia podatników do tzw. ulgi podatkowej na robotyzację w odniesieniu do wydatków wymienionych w dodawanych przepisach. Ich przedmiot wykracza poza materię projektu wniesionego do Sejmu przez Radę Ministrów.

2.2. Mając na uwadze, że poprawki zgłaszane na etapie sejmowego postępowania ustawodawczego powinny „pozostawać w związku z projektem złożonym w Sejmie przez wnioskodawcę, przy czym więź ta winna mieć wymiar nie tylko formalny, ale i merytoryczny, polegający na tym, że konkretne poprawki odnoszące się do projektu powinny pozostawać w odpowiedniej relacji z jego treścią, zmierzając do modyfikacji pierwotnej treści projektu”⁶, należy uznać, że przepisy art. 2, art. 3 oraz art. 5 opiniowanej ustawy są niezgodne z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji przez to, że zostały wprowadzone do jej tekstu bez dochowania trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego. Należy również dobitnie podkreślić, że nie tylko na etapie drugiego czytania, ale również w toku prac komisyjnych niedopuszczalne jest wprowadzanie poprawek, które stanowią „nowość normatywną, wychodząc poza zakres projektu ustawy”⁷.

3. Niezależnie od powyższej uwagi, należy wyrazić zapatrywanie, że:

- 1) art. 52jb ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu określonym przez art. 2 opiniowanej ustawy,
 - 2) art. 38eb ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w brzmieniu określonym przez art. 3 opiniowanej ustawy
- w zakresie, w jakim posługują się zwrotami: „lub aktywów” oraz „i aktywów”, są niezgodne z zasadą określoności przepisów prawa podatkowego wywodzoną z zasady demokratycznego państwa prawnego określonej w art. 2 Konstytucji.

3.1. Przepisy art. 2 oraz art. 3 opiniowanej ustawy zmierzają do dokonania kolejnej merytorycznej modyfikacji unormowań prawa podatkowego wprowadzonych ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, z późn. zm.), znanej potocznie jako ustawa realizująca program *Polski Ład*. Ustawa ta wprowadziła z dniem 1 stycznia 2022 r. tzw. ulgę podatkową na robotyzację,

⁶ *Ibidem*.

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2009 r. (K 53/07).

której istotę wyrażają art. 52jb ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 38eb ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tymi przepisami podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą oraz podatnik podatku dochodowego od osób prawnych uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych mogą odliczyć odpowiednio od podstawy obliczenia podatku oraz od podstawy opodatkowania kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację, przy czym kwota odliczenia nie może przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym odpowiednio z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Przepisy art. 2 oraz art. 3 opiniowanej ustawy wprowadzają w powyższych artykułach odstępstwa od powołanych unormowań o następującym brzmieniu: „Nie podlegają odliczeniu, o którym mowa w ust. 1, koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację dotyczące działań lub aktywów:

- 1) o których mowa w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz. Urz. UE L 275 z 25.10.2003, str. 32, z późn. zm. – Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 15, t. 7, str. 631), z wyjątkiem działań i aktywów, których prognozowane emisje gazów cieplarnianych są poniżej średniej wartości 10% najbardziej wydajnych instalacji w 2016 i 2017 r. (t ekwiwalentu CO₂/t) oraz wartości wskaźnika emisyjności (uprawnienia/t) na lata 2021–2025, określonych w rozporządzeniu wykonawczym Komisji (UE) 2021/447 z dnia 12 marca 2021 r. określającym zmienione wartości wskaźników emisyjności na potrzeby przydziału bezpłatnych uprawnień do emisji na lata 2021–2025 zgodnie z art. 10a ust. 2 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz. Urz. UE L 87 z 15.03.2021, str. 29);
- 2) związanych z działalnością:
 - a) górnictwem polegającą na wydobywaniu lub magazynowaniu paliw kopalnych oraz działalnością polegającą na przeróbce, dystrybucji lub spalaniu paliw kopalnych, z wyjątkiem projektów w zakresie wytwarzania energii elektrycznej lub ciepła oraz związanej z tym infrastruktury przesyłowej i dystrybucyjnej, wykorzystujących gaz ziemny, które spełniają warunki określone w załączniku III do Wytycznych technicznych KE dotyczących stosowania zasady „Nie czyn poważnych szkód” (2021/C58/01),
 - b) składowisk odpadów, spalarni odpadów lub instalacji do mechaniczno-biologicznego przetwarzania odpadów.”.

3.2. Powołane unormowania wyłączają z zakresu przedmiotowej ulgi podatkowej „koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację dotyczące działań lub aktywów, o których mowa w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych w Unii oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE”. Mając na uwadze, że przepisy wymienionej dyrektywy nie posługują się pojęciem „aktywów”, zrekonstruowanie przewidzianego wyłączenia nie jest w tym zakresie możliwe. Analogiczne stanowisko należy także zająć w odniesieniu do użytego w pkt 1 dodawanych ustępów sformułowania: „z wyjątkiem (...) aktywów, których prognozowane emisje gazów cieplarnianych są...”. Tymczasem „w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowane jest stanowisko, że dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego”⁸. Z wynikającej z art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego wynika „wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”⁹. „Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie”¹⁰. Posłużenie się w przepisach prawa podatkowego, które statuują odstępstwo od uprawnienia podatnika do ulgi, określeniem nieznanym aktowi normatywnemu, do którego w tym zakresie się odsyła, należy zakwalifikować jako rażące naruszenie standardu określoności.

4. Istnieją solidne podstawy do postawienia tezy, że art. 4a ustawy z dnia 23 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Prawo ochrony środowiska, w brzmieniu określonym przez art. 4 opiniowanej ustawy, jest niezgodny z zasadą przyzwoitej legislacji wywodzoną z zasady demokratycznego państwa prawnego określonej w art. 2 Konstytucji.

4.1. Art. 4 opiniowanej ustawy nadaje nowe brzmienie art. 4a ustawy z dnia 23 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Prawo ochrony środowiska.

⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r. (K 19/99).

⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2000 r. (K 7/99).

¹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r. (K 24/00).

Ust. 1 tego artykułu stanowi, że [W] roku 2022 w wydatkach objętych limitem wydatków ustalonym w art. 1 ust. 4 ustawy budżetowej na rok 2022 z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz. U. z 2022 r. poz. 270) nie uwzględnia się skutków finansowych wynikających z dodatkowych działań nakierowanych na:

- 1) wsparcie podmiotów dotkniętych kryzysem energetycznym lub zapewnienie bezpieczeństwa energetycznego;
- 2) wsparcie świadczeniobiorców, w szczególności emerytów i rencistów, w związku ze wzrostem średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych;
- 3) finansowanie sił zbrojnych”

– przy czym [D]o sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej na rok 2022 dołącza się informację o sumie skutków finansowych, o których mowa w ust. 1, obliczonej na podstawie danych przekazanych w celu sporządzenia sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej na rok 2022.” (ust. 2).

Powołany artykuł modyfikuje pośrednio art. 1 ust. 4 ustawy budżetowej na rok 2022, który ustalił kwotę w wysokości 815 042 795 tys. zł jako limit wydatków:

- 1) organów władzy publicznej i państwowych jednostek budżetowych, z wyłączeniem organów i jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1634, z późn. zm.);
- 2) państwowych funduszy celowych, funduszy zarządzanych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego oraz funduszy zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, z wyłączeniem funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego na podstawie odrębnych ustaw, z wyłączeniem Funduszu Przeciwdziałania COVID-19.

4.2. Z określonej w art. 2 Konstytucji „zasady państwa prawnego wynika obowiązek poprawnej legislacji w zakresie dotyczącym kompetencji organów państwa realizujących prawem określone funkcje, a przez to ustrojowa poprawność w zakresie zasad organizacji państwa w poszczególnych płaszczyznach jego aktywności”¹¹. „Starannej realizacji dyrektyw wynikających z zasad przyzwoitej legislacji należy wymagać od ustawodawcy zwykłego zwłaszcza przy reglamentacji prawnej tych sfer, które zostały uznane za szczególnie newralgiczne przez samego ustrojodawcę”¹², a do takich należy z pewnością prowadzenie gospodarki finansowej państwa. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że wyłączenie

¹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 stycznia 2004 r. (K 14/03).

¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 kwietnia 2009 r. (K 50/07).

z zakresu stabilizującej reguły wydatkowej zostało sformułowane w sposób blankietowy. Katalog wydatków ujętych w tym wyłączeniu został wyabstrahowany od przepisów ustaw, które powodują albo będą powodować określone skutki finansowe w roku bieżącym. Precyzyjne zrekonstruowanie zakresu ustanowionego wyłączenia nie jest zatem możliwe również w odniesieniu do wydatków już poczynionych, gdyż został on odniesiony do „dodatkowych działań nakierowanych” na „wsparcie podmiotów dotkniętych kryzysem energetycznym” oraz „wsparcie świadczeniobiorców, w szczególności emerytów i rencistów, w związku ze wzrostem średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych” – bez sprecyzowania rodzaju udzielonego wsparcia oraz jego adresatów (zwłaszcza jeżeli zważyć, że w polskim ustawodawstwie brak jest ogólnosystemowej definicji legalnej świadczeniobiorcy). Na marginesie należy dodać, że ocena skutków regulacji projektu opiniowanej ustawy nie przedstawia jakichkolwiek informacji, które pozwalałyby przynajmniej ramowo oszacować wartość przewidywanego wyłączenia.

4.3. Zakres i stopień podniesionych wad art. 4a ustawy z dnia 23 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Prawo ochrony środowiska, w brzmieniu określonym przez art. 4 opiniowanej ustawy, uzasadnia zakwalifikowanie go jako niezgodnego z regułami przyzwoitej legislacji. „Ustawodawca nie może więc poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego”¹³.

5. Uzasadniony jest pogląd, że opiniowana ustawa w zakresie, w jakim nie zawiera przepisów przejściowych odnoszących się do spraw unormowanych w jej art. 1, jest niezgodna z zasadą demokratycznego państwa prawnego określoną w art. 2 Konstytucji.

5.1. Art. 1 opiniowanej ustawy dokonuje zmian w przepisach art. 5 ust. 7 i 9 ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych, zmierzając do ustanowienia podstaw prawnych wyłączenia z podstawy opodatkowania podatkiem od niektórych instytucji finansowych banków krajowych, oddziałów banków zagranicznych, oddziałów instytucji kredytowych oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych:

- 1) kwot, o które podatnik wykonując decyzję Komisji Nadzoru Finansowego, o której mowa w art. 138 ust. 2 pkt 2 lub 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 2324 i 2339), podwyższył w okresie miesiąca, za który ustala się podstawę opodatkowania, fundusze własne;

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r. (K 28/02).

- 2) wartości aktywów w postaci papierów wartościowych ustawowo objętych gwarancją Skarbu Państwa;
- 3) wartości aktywów wynikających z tzw. transakcji repo, której przedmiotem są skarbowe papiery wartościowe.

5.2. Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych podatnicy są obowiązani, bez wezwania właściwego organu podatkowego:

- 1) składać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe według ustalonego wzoru,
 - 2) obliczać i wpłacać podatek na rachunek właściwego urzędu skarbowego
- za miesięczne okresy rozliczeniowe w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego podatek dotyczy.

Mając na uwadze, że nowelizacja ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2023 r., opiniowana ustawa powinna zawierać unormowanie przejściowe, które jednoznacznie wskazywałoby właściwe przepisy („dotychczasowe” albo „nowe”) dla obliczenia i wpłaty podatku za grudzień 2022 r. oraz złożenia deklaracji podatkowej za ten okres – nie można bowiem *a priori* wykluczyć, że wystąpią w nim zdarzenia stanowiące podstawę do obniżenia opodatkowania. Wywodzona z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nakłada na ustawodawcę obowiązek stanowienia stosownych przepisów przejściowych, jeżeli wejście w życie ustawy wpływa na stosunki powstałe pod działaniem dotychczasowych przepisów. Tak więc „stanowienie przepisów przejściowych musi obejmować wszystkie sytuacje, jakie mogą pojawiać się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań i nie może pomijać ochrony praw jakiejkolwiek grupy podmiotów, dotkniętych tymi przepisami, nawet gdy grupa ta jest znikoma liczebnie”¹⁴, przy czym „obiegowo przyjmowana teza, jakoby istniało swoiste „domniemanie” przemawiające za bezpośrednim działaniem prawa nowego jest – obecnie – znacznym konstytucyjnym uproszczeniem”¹⁵.

6. Uzasadnione jest zapatrywanie, w myśl którego art. 6 opiniowanej ustawy w zakresie, w jakim przewiduje, że wchodzi ona w życie z dniem 1 stycznia 2023 r., jest niezgodny:

¹⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2000 r. (SK 7/00).

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 czerwca 2003 r. (SK 12/03).

- 1) z art. 2 w związku z art. 122 ust. 2 i art. 126 ust. 2 Konstytucji;
- 2) z zasadą odpowiedniej *vacatio legis* wywodzoną z zasady demokratycznego państwa prawnego określonej w art. 2 Konstytucji.

6.1. Art. 6 opiniowanej ustawy stanowi, że wchodzi ona w życie z dniem 1 stycznia 2023 r., z wyjątkiem:

- 1) art. 4, który wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia;
- 2) art. 2, art. 3 oraz art. 5, które wchodzi w życie z dniem 1 lutego 2023 r.

– a zatem jedynym przepisem zmieniającym, do którego odnosi się unormowanie wyrażone we wprowadzeniu do wyliczenia, jest art. 1, który nowelizuje ustawę o podatku od niektórych instytucji finansowych.

6.2. Przyjęta przez ustawodawcę sejmowego długość *vacatio legis* budzi wątpliwości konstytucyjne natury proceduralnej i materialnej.

6.2.1. Po pierwsze, realizacja powołanego unormowania jest uwarunkowana podpisaniem opiniowanej ustawy przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w terminie umożliwiającym jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw najpóźniej w dniu 31 grudnia 2022 r. Mając na uwadze, że w przekazanym senatorom w dniu 18 listopada 2022 r. przez Marszałka Senatu projekcie porządku obrad 54. posiedzenia Senatu, które odbędzie się w dniach 29 i 30 listopada br., nie przewidziano rozpatrzenia opiniowanej ustawy, jest wysoce prawdopodobne, że Senat rozpatrzy ją na 55. posiedzeniu, które planuje się odbyć w dniach 14–16 grudnia 2022 r. W takim przypadku Prezydent nie będzie dysponował zagwarantowanym mu w art. 122 ust. 2 Konstytucji 21-dniowym okresem na podjęcie decyzji w sprawie jej podpisania. Nierespektowanie zagwarantowanego Prezydentowi terminu podjęcia decyzji w przedmiocie podpisania ustawy stanowi tymczasem wystarczającą przesłankę do stwierdzenia, że ustawodawca uchybił standardowi demokratycznego państwa prawnego w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*¹⁶, a tym samym – naruszył art. 2 w związku z art. 122 ust. 2 i art. 126 ust. 2 Konstytucji.

6.2.2. Po drugie, przyjmując założenie, że opiniowana ustawa zostanie rozpatrzona przez Senat w dniach 14–16 grudnia 2022 r., jej ostateczny okres *vacatio legis* nie będzie uwzględniać konstytucyjnych standardów dotyczących jego odpowiedniości (art. 2 Konstytucji). Mając na uwadze rozpatrzenie przez Sejm ewentualnej uchwały Senatu odrzucającej opiniowaną ustawę albo wprowadzającej do niej poprawki, a także etap jej

¹⁶ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lipca 2013 r. (Kp 1/13).

podpisania przez Prezydenta oraz promulgacji, okres *vacatio legis* będzie krótszy niż 14 dni. Jakkolwiek adresatami zmian przewidzianych w art. 1 opiniowanej ustawy są banki krajowe, oddziały banków zagranicznych, oddziały instytucji kredytowych oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, nawet wyspecjalizowani uczestnicy obrotu prawnego muszą dysponować stosownym okresem czasu na zapoznanie się z nową regulacją oraz podjęcie właściwych działań dostosowawczych¹⁷, aby prawidłowo ustalać podstawę opodatkowania podatkiem od niektórych instytucji finansowych.

IV. Konkluzja

Przepisy art. 1–3 oraz art. 5 opiniowanej ustawy są dotknięte nieusuwalnymi wadami konstytucyjnymi natury proceduralnej, a zatem żadna modyfikacja nie zapewni ich zgodności z Konstytucją. Z kolei eliminacja podniesionych w niniejszej opinii zastrzeżeń dotyczących art. 4 opiniowanej ustawy wymagałaby wypracowania całościowej koncepcji merytorycznej w tym zakresie, a następnie zredagowania na nowo przedmiotowego artykułu. W tym stanie rzeczy zasadna wydaje się konkluzja, że z perspektywy konstytucyjnej opiniowana ustawa nie powinna stać się częścią polskiego porządku prawnego – stanowi ona kolejny przykład wprowadzania do polskiego ustawodawstwa przepisów z zakresu prawa finansowego, w tym podatkowego, z naruszeniem konstytucyjnego trybu ustawodawczego oraz podstawowych reguł poprawnej legislacji.

Piotr Magda

Główny legislator

¹⁷ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r. (K 27/02).