

Dominika Łukawska-Białogłowska¹

Wybrane problemy legislacyjne, które rzutują na konstytucyjność regulacji podatkowej – rozważania na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego

Streszczenie

Niniejsze opracowanie dotyczy wybranych problemów legislacyjnych związanych z regulacją prawa podatkowego, które zostały zaakcentowane w polskim orzecznictwie sądowokonstytucyjnym. Trybunał Konstytucyjny – dokonując wykładni Konstytucji – sformułował bowiem kategoryczne poglądy w przedmiocie okresu odpowiedniej *vacatio legis* oraz respektowania przez legislaturę konstytucyjnych terminów przyznanych Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej w procesie ustawodawczym.

273

Słowa kluczowe: Konstytucja, prawo podatkowe, Trybunał Konstytucyjny, *vacatio legis*

Abstract

This paper concerns selected legislative problems related to the regulation of tax law, which have been highlighted in Polish constitutional jurisprudence. The Constitutional Tribunal – during the interpretation of the Constitution – formulated categorical thesis on the period of appropriate *vacatio legis* and on the legislature's respect for the constitutional terms granted to the President of the Republic of Poland in the legislative process.

Keywords: Constitution, Tax Law, Constitutional Tribunal, *vacatio legis*

¹ Dominika Łukawska-Białogłowska – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0001-6243-7118>

1. Wprowadzenie

Jak trafnie zauważyła Profesor Teresa Dębowska-Romanowska, „[g]ranicę władztwa finansowego wyznacza opozycja, jaka zachodzi pomiędzy nim a samowolą finansową państwa. Samowolą finansową jest działanie tych władz, nawet zachowujące pozory działania zgodnego z prawem z punktu widzenia formalnego, lecz wykraczające poza to, co zdefiniowane zostało [...] jako działanie na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji)”².

W kontekście tej wypowiedzi wydaje się zasadne rozważenie dwóch problemów pojawiających się w praktyce legislacyjnej, które wywołują negatywne konsekwencje w zakresie wejścia regulacji normatywnych do obrotu prawnego, a którymi zajmował się Trybunał Konstytucyjny. Chodzi mianowicie z jednej strony o nieprzestrzeganie przez ustawodawcę właściwej *vacatio legis*, a z drugiej o nieposzanowanie przez parlament (na etapie konstruowania przepisów o wejściu w życie ustawy) konstytucyjnych terminów na podjęcie stosownej decyzji przez Prezydenta RP względem przedłożonej mu do podpisu ustawy.

274

2. Kwestia odpowiedniej *vacatio legis*

Obowiązek wprowadzenia odpowiedniej *vacatio legis* – mimo że nie został sformułowany wprost w tekście Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³ – w świetle orzecznictwa znajduje uzasadnienie w zasadzie demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, a jego przestrzeganie jest konieczne, by zapewnić takie wartości demokratycznego państwa prawnego, jak bezpieczeństwo prawne i pewność prawa⁴. Celem tejże instytucji jest

² T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 353–354.

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁴ Por. wyroki pełnego składu TK: z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU 2002, seria A, nr 1, poz. 6; z dnia 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12, OTK ZU 2012, seria A, nr 11, poz. 134 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18, OTK ZU 2019, seria A, poz. 39, a także wyroki TK: z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. K 27/02, OTK ZU 2002, seria A, nr 7, poz. 92; z dnia 16 września 2003 r., sygn. K 55/02, OTK ZU 2003, seria A, nr 7, poz. 75; z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU 2005, seria A, nr 2, poz. 15 oraz z dnia

przede wszystkim zagwarantowanie podmiotom prawa czasu na zapoznanie się z nowymi rozwiązaniami i dostosowanie do nich, zwłaszcza w sytuacji, gdy wchodzące w życie przepisy ingerują w sprawy w toku. Chodzi zatem o wyeliminowanie sytuacji, w której wprowadzane bądź zmieniane uregulowania zaskakują ich adresatów⁵. Trybunał Konstytucyjny zwracał jednak uwagę, że *vacatio legis* może służyć także samemu ustawodawcy, który ma sposobność korygowania dostrzeżonych już po uchwaleniu aktu normatywnego błędów, sprzeczności wewnętrznych lub rozwiązań prowadzących do powstania sprzeczności w systemie prawa⁶.

Przyjęty w prawie polskim podstawowy okres *vacatio legis* wynosi czternaście dni. Jest to poniekąd „dziedzictwo” przedwojennego prawodawstwa⁷ i obecnie wynika wprost z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych⁸, choć w określonych wypadkach przewidzianych

2 grudnia 2014 r., sygn. P 29/13, OTK ZU 2014, seria A, nr 11, poz. 116. Zob. także: S. Wronkowska, *Publikacja aktów normatywnych – przyczynek do dyskusji o państwie prawnym*, [w:] G. Skąpska (red.), *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, Toruń 2000, s. 347; J. Potrzeszcz, *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Lublin 2013, s. 369; D. Łukawska-Białogłowska, *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020, s. 118.

⁵ Por. wyroki pełnego składu TK: z dnia 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU 2009, seria A, nr 9, poz. 138; z dnia 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18, a także wyroki TK: z dnia 28 lutego 2012 r., sygn. K 5/11, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 16 oraz z dnia 2 grudnia 2014 r., sygn. P 29/13.

⁶ Zob. wyroki pełnego składu TK: z dnia 18 lutego 2004 r., sygn. K 12/03, OTK ZU 2004, seria A, nr 2, poz. 8; z dnia 20 lipca 2011 r., sygn. K 9/11, OTK ZU 2011, seria A, nr 6, poz. 61 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

⁷ Zob. art. 4 ustawy z dnia 31 lipca 1919 r. w sprawie wydawania Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 66, poz. 400 ze zm.): „Moc obowiązująca ogłoszonych w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej aktów, w art. 1 wymienionych, zaczyna się, o ile w nich inaczej nie postanowiono, po upływie dni 14-tu po dniu ich ogłoszenia”. Artykuł 3 dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 6 września 1935 r. o wydawaniu Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 68, poz. 423) skrócił jednak ten okres: „Akty ustawodawcze i rozporządzenia, ogłoszone w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, wchodzą w życie ósmego dnia po dniu ogłoszenia, jeżeli same nie stanowią inaczej”. Odnotować również należy, że w okresie obowiązywania art. 3 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 23 grudnia 1927 r. w sprawie wydawania Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1928 r. Nr 3, poz. 18, ze zm.) oraz art. 4 ustawy z dnia 30 grudnia 1950 r. o wydawaniu Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej i Dziennika Urzędowego Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” (Dz.U. Nr 58, poz. 524, ze zm.) zarzucono regułę standardowej *vacatio legis*, poprzestając na stwierdzeniu, że akty normatywne same miały określać datę ich wejścia w życie.

⁸ Dz.U. z 2019 r., poz. 1461.

przepisami tej ustawy może być krótszy, a w szczególnych okolicznościach dana ustawa może wejść w życie nawet bez *vacatio legis* albo z mocą wsteczną, jeśli nie narusza to konstytucyjnej zasady państwa prawnego. W odniesieniu do tej kwestii Trybunał Konstytucyjny wskazywał na możliwość odstąpienia od *vacatio legis*, o ile dana ustawa nie nakłada obowiązków na obywateli lub inne podmioty niepodlegające organom państwowym, a jej rychłe wprowadzenie w życie podyktowane jest ważnym interesem publicznym⁹.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „adekwatność” *vacatio legis* stanowi kategorię zmienną, elastyczną, wymagającą zawsze rozważenia na tle charakteru prawnego danej regulacji i jej wpływu na sytuację prawną adresatów norm prawnych¹⁰. Ocena jej „adekwatności” uzależniona jest zatem zawsze od treści i charakteru wchodzących w życie przepisów oraz ich kontekstu politycznego i społeczno-ekonomicznego¹¹. Na podstawie stanowiska doktryny¹² Trybunał uznał, że prawodawca – ustalając *vacatio legis* – powinien uwzględnić zwłaszcza takie czynniki, jak: skuteczność osiągnięcia celu wydania ustawy, harmonijne funkcjonowanie systemu prawnego, do którego dana ustawa zostaje włączona, niezaskakiwanie adresatów, czas na przygotowanie się do realizacji ustawy, okoliczności faktyczne, od których zależy prawidłowe działanie wydawanych norm, konieczność zapewnienia im niezakłóconego funkcjonowania, czas na niezbędne przygotowania instytucjonalne i pełne zapoznanie się z treścią nowych przepisów¹³. Dodatkowo w dotychczasowym orzecznictwie sądowokonstytucyjnym eksponuje się konieczność uwzględnienia: stopnia trudności nowych regulacji, stopnia, w jakim różnią się one od poprzednich unormowań, możliwości zapoznania się przez adresatów i inne podmioty zainteresowane z treścią nowych norm, realnej możliwości pokierowania przez

⁹ Zob. m.in. orzeczenie TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92, OTK 1993 r., cz. I, poz. 6, a także wyroki pełnego składu TK z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. Kp 1/13, OTK ZU 2013, seria A, nr 6, poz. 83 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

¹⁰ Wyrok pełnego składu TK z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

¹¹ Wyrok pełnego składu TK z dnia 22 września 2005 r., sygn. Kp 1/05, OTK ZU 2005, seria A, nr 8, poz. 93.

¹² Zob. S. Wronkowska, *Publikacja aktów normatywnych...*, s. 343; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 75; S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 111; S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 53.

¹³ Wyrok pełnego składu TK z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

adresatów i inne podmioty zainteresowane swoimi sprawami w sposób uwzględniający treść nowej regulacji¹⁴.

W odniesieniu do prawa podatkowego (daninowego) Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 15 lutego 2005 r. w sprawie K 48/04 podkreślił, że „[z] zasady demokratycznego państwa prawnego wynikają daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i prawa, zasada ochrony praw nabytych). Ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa [...]”.

Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego, znajdujące oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa, ma ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w prawie daninowym w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Często nieuniknione zwiększenie obciążeń poprzez zmianę prawa powinno być dokonywane w ten sposób, by podmioty prawa, których ono dotyczy, miały odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami [...]”.

W ocenie Trybunału „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 [...]”.

Obserwacja i ocena praktyki legislacyjnej [...] pozwoliła Trybunałowi Konstytucyjnemu na przyjęcie, w jego orzecznictwie, zasady, że miesięczny termin przed rozpoczęciem roku podatkowego jest »ostatecznym terminem, po którym nie można już dokonywać zmian mogących mieć wpływ na wysokość podatku w nadchodzącym roku podatkowym« [...]. Pogląd wyrażony w tym orzeczeniu podtrzymano

¹⁴ Por. wyroki pełnego składu TK: z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU 2010, seria A, nr 1, poz. 3; z dnia 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU 2013, seria A, nr 6, poz. 76; z dnia 31 lipca 2015 r., sygn. K 41/12, OTK ZU 2015, seria A, nr 7, poz. 102 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

także po wejściu w życie Konstytucji z 1997 r., podkreślając, że zmiany w regulacji prawnej podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego [...], przy czym zasada ta ma zastosowanie także do zmian dotyczących innych podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne”.

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 9 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁵ w zakresie, w którym ustalił dzień 1 stycznia 2005 r. jako datę wejścia w życie zmian do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁶, jest niezgodny art. 2 Konstytucji RP ze względu na brak odpowiedniej *vacatio legis*.

W postanowieniu z dnia 22 lutego 2006 r. w sprawie K 48/04¹⁷ Trybunał podkreślił również, że „[a]ktualny 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 [...]. Reguła ta [...] dalej ma charakter wiążący, co znalazło swoje potwierdzenie m.in. w analizowanym wyroku [z 15 lutego 2005 r. w sprawie K 48/04 – przyp. D.Ł.-B.]. [...]”

Powyższa konstatacja oznacza, że nie jest możliwe przyjęcie w niniejszej sytuacji ogólnej reguły wskazanej przez art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych [...], że akt normatywny wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Niemożność wejścia w życie w terminie określonym przez samą nowelizację jest oczywista, gdyż wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego, zaś wejście w życie po 14-dniowej *vacatio legis* nie jest możliwe ze względu na m.in. inny sposób określania momentu wejścia w życie przepisów p.d.o.f. [ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – przyp. D. Ł.-B.], o czym wspomniano wyżej”.

Podsumowując tę część, należy podkreślić, że – w świetle wykładni art. 2 Konstytucji RP dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny

¹⁵ Dz.U. Nr 263, poz. 2619.

¹⁶ Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

¹⁷ OTK ZU 2006, seria A, nr 2, poz. 25.

– ustawodawca w zakresie prawa podatkowego (daninowego) nie dysponuje swobodą w ustalaniu daty wejścia w życie odnośnych regulacji prawnych, tj. ograniczony zostaje co najmniej miesięczną *vacatio legis* oraz „sztywną” datą wejścia (1 stycznia roku podatkowego).

3. Poszanowanie przez ustawodawcę konstytucyjnych terminów przyznanych Prezydentowi Rzeczypospolitej w postępowaniu legislacyjnym

Kolejnym istotnym problemem związanym z kwestią dochowania odpowiedniej *vacatio legis* jest określenie przez ustawodawcę kalendrzowej daty wejścia w życie ustawy, co – w sytuacji zbyt późnego podjęcia prac legislacyjnych albo ich przeciągania w parlamencie – może kolidować z konstytucyjnymi terminami przyznanymi głowie państwa w postępowaniu ustawodawczym.

Obowiązująca Konstytucja rolę Prezydenta RP w procesie legislacyjnym określa następująco:

- 1) po zakończeniu postępowania legislacyjnego, określonego w art. 121, marszałek Sejmu przedstawia uchwaloną ustawę do podpisu Prezydentowi Rzeczypospolitej (art. 122 ust. 1);
- 2) Prezydent Rzeczypospolitej podpisuje ustawę w ciągu dwudziestu jeden dni od dnia przedstawienia i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (art. 122 ust. 2); w przypadku ustawy, której projekt przedłożyła Rada Ministrów jako pilny, termin na podpisanie ustawy skraca do siedmiu dni (art. 123 ust. 3 *in fine*); analogiczny termin ustrojodawca przewiduje w odniesieniu do ustawy budżetowej oraz ustawy o prowizorium budżetowym (art. 224 ust. 1 zdanie pierwsze);
- 3) przed podpisaniem ustawy Prezydent Rzeczypospolitej może wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem w sprawie zgodności ustawy z Konstytucją; Prezydent Rzeczypospolitej nie może odmówić podpisania ustawy, którą Trybunał Konstytucyjny uznał za zgodną z Konstytucją (art. 122 ust. 3); Prezydent Rzeczypospolitej odmawia podpisania ustawy, którą Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodną z Konstytucją; jeżeli jednak niezgodność z Konstytucją dotyczy poszczególnych przepisów ustawy, a Trybunał Konstytucyjny nie orzeknie, że są one nierozwalnie związane z całą ustawą, Prezydent Rzeczypospolitej, po

- zasięgnięciu opinii marszałka Sejmu, podpisuje ustawę z pominięciem przepisów uznanych za niezgodne z Konstytucją albo zwraca ustawę Sejmowi w celu usunięcia niezgodności (art. 122 ust. 4);
- 4) jeżeli Prezydent Rzeczypospolitej nie wystąpił z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego, może z umotywowanym wnioskiem przekazać ustawę Sejmowi do ponownego rozpatrzenia (art. 122 ust. 5 zdanie pierwsze), jednakże nie dotyczy to ustawy budżetowej oraz ustawy o prowizorium budżetowym (art. 224 ust. 1 zdanie drugie); po ponownym uchwaleniu ustawy przez Sejm większością 3/5 głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów Prezydent Rzeczypospolitej w ciągu siedmiu dni podpisuje ustawę i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej; w razie ponownego uchwalenia ustawy przez Sejm Prezydentowi Rzeczypospolitej nie przysługuje prawo wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego w trybie kontroli prewencyjnej (art. 122 ust. 5 zdanie drugie i trzecie);
 - 5) podpisanie ustawy, odmowa podpisania ustawy albo skierowanie ustawy do kontroli prewencyjnej przed Trybunałem Konstytucyjnym stanowią prerogatywy Prezydenta Rzeczypospolitej (art. 144 ust. 3 pkt 6 i 9).

280

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku pełnego składu z dnia 17 lipca 2019 r. w sprawie Kp 2/18: „[z]godnie z art. 126 ust. 1 Konstytucji, Prezydent jest najwyższym przedstawicielem Rzeczypospolitej Polskiej i gwarantem ciągłości władzy państwowej. Z kolei art. 126 ust. 2 ustawy zasadniczej stanowi, że Prezydent czuwa nad przestrzeganiem Konstytucji, stoi na straży suwerenności i bezpieczeństwa państwa oraz nienaruszalności jego terytorium. [...] Do art. 126 ust. 1 i 2 Konstytucji nawiązuje art. 126 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym Prezydent wykonuje swoje zadania w zakresie i na zasadach określonych w Konstytucji i ustawach. Z powyższego wynika, że Prezydent, jako najwyższy przedstawiciel państwa oraz gwarant ciągłości władzy państwowej, powinien czuwać nad przestrzeganiem Konstytucji, stać na straży suwerenności, bezpieczeństwa państwa, nienaruszalności jego terytorium i niepodzielności tego terytorium, posługując się w celu realizacji tych zadań kompetencjami określonymi w Konstytucji i ustawach [...].

Czuwanie nad przestrzeganiem Konstytucji wpisuje się w funkcję prezydenckiego arbitrażu, a realizacja tego zadania oznacza, że głowa państwa ma być gwarantem konstytucyjnej aksjologii. Podobnie jak w przypadku gwarantowania ciągłości władzy, czuwanie nad

przestrzeganiem Konstytucji ma aspekt pozytywny i negatywny. W pierwszym przypadku analiza sposobu funkcjonowania państwa może uzasadniać skorzystanie przez Prezydenta z inicjatywy ustawodawczej lub złożenie wniosku do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie hierarchicznej kontroli norm. Przykładem czuwania nad przestrzeganiem Konstytucji w przypadku jej naruszenia jest skierowanie przez Prezydenta stosownych wniosków do TK w trybie kontroli następczej, do Trybunału Stanu w sprawie deliktu konstytucyjnego [...], czy do Najwyższej Izby Kontroli w sprawie przeprowadzenia kontroli.

[...] Czuwanie nad przestrzeganiem Konstytucji [...] oddziaływa również na wykonywanie przez Prezydenta Rzeczypospolitej jego funkcji w procesie ustawodawczym. Nie bez przyczyny ustrojodawca określił głowie państwa stosowne terminy na podjęcie decyzji w przedmiocie ustawy uchwalonej przez parlament, przyznając mu jednocześnie kompetencję do zastosowania weta zawieszającego albo skierowania ustawy do prewencyjnej kontroli jej konstytucyjności. Termin dwudziestu jeden albo siedmiu dni służyć ma bowiem zarówno analizie materialnoprawnej zgodności ustawy z Konstytucją, jak i sprawdzeniu dochowania przez obie izby parlamentu przepisanego trybu ustawodawczego. Podpisując ustawę, Prezydent Rzeczypospolitej stwierdza, że w jego przekonaniu ustawa została uchwalona zgodnie z prawem, a także iż nie narusza odnośnych postanowień konstytucyjnych. Z kolei kierując ją do Trybunału, Prezydent daje wyraz swoim wątpliwościom konstytucyjnym. Weto zawieszające może zaś być motywowane zarówno przyczynami natury konstytucyjnej, jak i *stricte* politycznej”.

Trybunał wskazał również, że „[e]lementem mechanizmu, o którym mowa w art. 126 ust. 2 Konstytucji, jest także prawidłowa realizacja kompetencji w zakresie zwieńczenia procesu ustawodawczego, polegająca na – co wymaga podkreślenia – skutecznym działaniu Prezydenta w terminie przepisany, którego długość każdorazowo zależy od rodzaju ustawy przedłożonej mu do podpisu. Taka interpretacja pozwala na prawidłową realizację przez głowę państwa jej prerogatywy, umożliwiając dokonanie rzetelnej oceny uchwalonego przez parlament aktu. Jest spójna z poglądem, że Prezydent w procesie ustawodawczym dokonuje samodzielnej oceny ustaw i w konsekwencji może odmówić złożenia pod nimi podpisu, jeżeli jego zdaniem sprzeciwiałyby się one wartościom, na straży których postawiła go Konstytucja”.

Trybunał Konstytucyjny co do zasady dopuszcza posługiwanie się przez ustawodawcę techniką wejścia ustawy w życie poprzez

oznaczenie daty kalendarzowej¹⁸. Niemniej jednak wiążą się z tym następujące problemy:

- 1) wyznaczając datę wejścia w życie aktu normatywnego przez dzień oznaczony kalendarzowo, a przy tym nie zapewniając odpowiedniego czasu na podpisanie ustawy i jej ogłoszenie, ustawodawca ryzykuje, że *vacatio legis* przewidziana w projekcie ustawy może – wbrew intencjom jej twórcy – ulec niebezpiecznemu skróceniu, a w skrajnych okolicznościach termin wejścia ustawy w życie może zbiec się z dniem jej ogłoszenia albo nawet go poprzedzić¹⁹;
- 2) z art. 122 ust. 2 Konstytucji wynika, że Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej podpisuje ustawę w ciągu dwudziestu jeden dni od dnia przedstawienia mu jej przez marszałka Sejmu i zarządza jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej; ustawa z datą wejścia w życie oznaczoną kalendarzowo, przy przyjęciu założenia, że prezydent zdecydowałby się na jej podpisanie jeszcze w dniu, w którym ją otrzymał do podpisu, i że w tym też dniu zostałaby ona ogłoszona w Dzienniku Ustaw, może mieć faktyczny okres *vacatio legis* krótszy od wymaganego przez standard konstytucyjny (czternaście dni dla ustaw „zwykłych”, trzydzieści dni dla ustaw podatkowych).

282

W kontekście powyższych uwag Trybunał w wyroku pełnego składu z dnia 17 lipca 2019 r. w sprawie Kp 2/18 przyjął, że „[...] określenie daty wejścia w życie ustawy z pominięciem zagwarantowanego Prezydentowi Rzeczypospolitej terminu podjęcia decyzji w przedmiocie podpisania ustawy (dwadzieścia jeden dni w art. 122 ust. 2 Konstytucji albo siedem dni w art. 123 ust. 3 Konstytucji) stanowi wystarczającą przesłankę do stwierdzenia, że ustawodawca uchybił standardowi demokratycznego państwa prawnego w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*. Odstępstwo od przepisanych terminów konstytucyjnych jest dopuszczalne, ale – co należy podkreślić z całą stanowczością – tylko wyjątkowo, gdy w grę wchodzi stan wyższej konieczności państwowej (dostatecznie wykazany przez inicjatora procesu ustawodawczego)”.

¹⁸ Por. § 45 ust. 1 pkt 4 Zasad techniki prawodawczej, stanowiących załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r., poz. 283).

¹⁹ Por. wyroki pełnego składu TK: z dnia 3 października 2001 r., sygn. K 27/01, OTK ZU 2001, nr 7, poz. 209; z dnia 13 maja 2009 r., sygn. Kp 2/09, OTK ZU 2009, seria A, nr 5, poz. 66; z dnia 14 lipca 2010 r., sygn. Kp 9/09, OTK ZU 2010, seria A, nr 6, poz. 59; z dnia 14 czerwca 2011 r., sygn. Kp 1/11, OTK ZU 2011, seria A, nr 5, poz. 41; z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU 2012, seria A, nr 1, poz. 4; z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. Kp 1/13 oraz z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. Kp 2/18.

Podsumowując tę część, należy podkreślić, że – w świetle katerycznego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego – ustawodawca w zasadzie nie ma możliwości określenia daty wejścia w życie ustawy, która podważałaby określony przez Konstytucję przedział czasowy dla głowy państwa w postępowaniu ustawodawczym.

4. Wnioski

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku pełnego składu z dnia 22 września 2006 r. w sprawie U 4/06²⁰: „To prawda, że Sejm może »dużo«, ale nie może »wszystkiego«. To bowiem, co »może«, musi mieścić się w granicach wyznaczonych Konstytucją i ustawami”. Odnosząc tę tezę orzecniczą – wpasowującą się do przytoczonego na wstępie poglądu Pani Profesor – do prawodawstwa podatkowego (daninowego), należy stwierdzić, że ustawodawca nie ma pełnej swobody w zakresie kreowania regulacji podatkowych (zarówno materialnoprawnych, jak i proceduralnych). Jest on bowiem związany wytycznymi konstytucyjnymi oraz ogólną zasadą spójności systemu prawnego, co oznacza, że wprawdzie może (i jest to jego wyłączna decyzja) wprowadzać albo usuwać z systemu prawa podatkowego (daninowego) poszczególne podatki i inne daniny, uprawnienia, obowiązki oraz instytucje, ale jest zdeterminowany (ograniczony) przez czas – rozumiany jako minimalny okres spoczywania nowej regulacji, ale również jako konstytucyjny okres pozostawiony Prezydentowi Rzeczypospolitej Polskiej na podjęcie decyzji w przedmiocie ustawy przedłożonej mu do podpisu. Naruszenie któregokolwiek z tych elementów z osobna, a tym bardziej kumulatywnie, będzie działaniem wykraczającym przeciw konstytucyjnej zasadzie legalizmu, określonej w art. 7 ustawy zasadniczej.

283

Bibliografia

Dębowska-Romanowska T., *Istota i treść władztwa finansowego – samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe – zagadnienia pojęciowe*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.

²⁰ OTK ZU 2006, seria A, nr 8, poz. 109.

- Łukawska-Białogłowska D., *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020.
- Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002.
- Potrzeszcz J., *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Lublin 2013.
- Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.
- Wronkowska S., *Publikacja aktów normatywnych – przyczynek do dyskusji o państwie prawnym*, [w:] G. Skąpska (red.), *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, Toruń 2000.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004.