



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Irena LIPOWICZ

RPO-671044-V/11/AB

00-090 Warszawa Tel. centr. 22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 22 827 64 53

Warszawa,

7. II. 2012.

Pan

Jan Vincent - Rostowski

Minister Finansów

Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

Przedmiotem mojego szczególnego zainteresowania pozostaje zachowanie w procesie legislacyjnym standardów tworzenia prawa obowiązujących w demokratycznym państwie prawnym, zgodnie z art. 2 Konstytucji. Z tych względów moją uwagę zwróciła skarga podatnika, który zarzucił, że dokonując nowelizacji art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; zwanej dalej „ustawą o VAT”) ustawodawca nie przewidział odpowiedniego *vacatio legis*, w którym podatnicy mogli zapoznać się i dostosować do nowego stanu prawnego.

Podniesiony zarzut wzbudził moje wątpliwości co do konstytucyjności przyjętych rozwiązań. Przepisem art. 1 pkt 7 lit. a) ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach, opublikowanej w Dzienniku Ustaw z 28 marca 2011 r. (Nr 64, poz. 332; zwanej dalej „ustawą nowelizującą”) w art. 17 ust. 1 ustawy o VAT dodane zostały punkty 7 i 8. Dokonując tej zmiany ustawodawca rozszerzył krąg podatników podatku od towarów i usług:

- o nabywców złomu, wskazanych w punkcie 7, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik VAT spełniający kryteria zdefiniowane w art. 15 ustawy o VAT, niekorzystający ze zwolnienia uzależnionego od wartości sprzedaży opodatkowanej,

2

o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, a dostawa nie była objęta zwolnieniem dotyczącym dostawy towarów używanych (art. 43 ust. 1 pkt 2) oraz

- o wymienionych w punkcie 8 nabywców usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz. U. Nr 281, poz. 2784 ze zm.), jeżeli usługodawcą jest podatnik spełniający kryteria zdefiniowane w art. 15 ustawy o VAT, niekorzystający ze zwolnienia uzależnionego od wartości sprzedaży opodatkowanej, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9.

Tak zmieniony przepis wszedł w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r., stosownie do art. 11 ustawy nowelizującej. Na zapoznanie się ze zmianami i dostosowanie się do nowego stanu prawnego podatnicy mieli trzy dni.

W znowelizowanym przepisie ustawodawca postanowił, że osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku od towarów i usług są podatnicy będący nabywcami złomu, na których do dnia 31 marca 2011 r. nie ciążył obowiązek zapłaty podatku VAT. Ustawodawca przewidział ochronę interesów będących w toku, bowiem dla dostaw złomu stalowego i żeliwnego, złomu metali nieżelaznych, z wyłączeniem złomu metali szlachetnych, dokonywanych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, w stosunku do których nie powstawał obowiązek podatkowy przez dniem wejścia w życie nowelizacji, zastosowanie mają przepisy dotychczasowe (art. 3 ustawy nowelizującej).

W analogiczny sposób ustawodawca rozszerzył krąg podatników przy obrocie prawami do emisji gazów cieplarnianych, również w tym przypadku wprowadzając nowe zasady powstania obowiązku zapłaty podatku.

Unormowania ujęte w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 ustawy o VAT są zgodne z postanowieniami art. 199 i 199a dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, s.1 ze zm.)

Projekt ustawy nowelizującej został wniesiony do Sejmu w dniu 22 grudnia 2010 r. (druk nr 3738) i przewidywał, że ustawa wejdzie w życie 1 lutego 2011 r.

3

Podkomisja nadzwyczajna, do której projekt został skierowany, zaproponowała 1 marca 2011 r. jako datę wejścia w życie ustawy nowelizującej, zaś podczas posiedzenia w dniu 1 lutego 2011 r. Komisja Finansów Publicznych zmieniła ten termin przyjmując 1 kwietnia 2011 r. (Biuletyn nr 4637/VI).

Zapoznałam się z uzasadnieniem omawianego projektu. Wynika z niego, że dodanie w art. 17 ust. 1 ustawy o VAT punktów 7 i 8 miało na celu wyeliminowanie nadużyć podatkowych szerzących się w handlu złotem i w obrocie usługami w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji do powietrza gazów cieplarnianych. Dokonane zmiany znajdują zatem umocowanie w art. 84 Konstytucji statuującym zasadę powszechności i równości opodatkowania.

Pragnę zapewnić Pana Ministra, że z całym zdecydowaniem popieram wszelkie rozwiązania zapobiegające nadużyciom podatkowym. Niemniej jednak jestem zdecydowana bronić poglądu, że także w tym przypadku niezbędne zmiany powinny następować z zachowaniem zasad poprawnej legislacji, w tym odpowiedniego *vacatio legis*. Nawet przy kształtowaniu rozwiązań zapobiegających nadużyciom podatkowym należy mieć na względzie, że z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji wynikają określone obowiązki prawodawcy co do przestrzegania zasad poprawnej legislacji w procesie stanowienia aktów normatywnych, służy to bowiem realizacji zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Z mocy art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 17, poz. 95 ze zm.) akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzą w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuży. Wyjątek od tej zasady przewiduje ust. 2 stanowiąc, że w uzasadnionych przypadkach akty normatywne wchodzą w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

W ustawie nowelizującej termin wejścia w życie nowych przepisów został wyznaczony zgodnie z § 45 ust. 1 pkt 4 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908) przez wskazanie dnia oznaczonego kalendarzowo.

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego odpowiedniego *vacatio legis* stosowanie daty dla oznaczania terminu wejścia w życie ustawy ma istotne zalety. „Dzięki tej technice ustawodawca uzyskał pełną kontrolę nad datą wprowadzenia nowej regulacji w obowiązujący system prawa. W doktrynie podkreśla się, że „zaletą wszystkich kalendarzowych form wyznaczenia dnia wejścia w życie jest to, że wyznaczają one ów dzień jednoznacznie” (zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s.119). Stosowanie tej techniki wiąże się jednak z pewnym niebezpieczeństwem. Wyznaczając dzień wejścia w życie aktu normatywnego w taki sposób, należy przewidzieć odpowiedni czas na podpisanie ustawy i jej ogłoszenie. W przeciwnym wypadku „wbrew woli twórcy ustawy, *vacatio legis* przewidziana w projekcie może ulec niebezpiecznemu skróceniu, a w skrajnych okolicznościach termin wejścia ustawy w życie może zbiec się z dniem jej ogłoszenia” *{tamże}*.” (wyrok TK z dnia 30 czerwca 2009 r. sygn. akt K 14/07 - OTK-A 2009/6/87).

Wejście w życie ustawy nowelizującej przed upływem czternastu dni od dnia ogłoszenia nie wynikało z rzeczywistej potrzeby przyjęcia krótszego *vacatio legis* (art. 14 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych).

W mojej ocenie rozważenia wymaga, czy wzory przepisu o wejściu w życie ustawy przewidziane w § 45 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej w pełni odpowiadają potrzebom zmian dokonywanych w ustawach podatkowych. Pamiętać należy, że wyliczenie zawarte w tym przepisie ma charakter wyczerpujący, tzn., że przepisowi o wejściu w życie aktu prawnego można nadać tylko takie brzmienie, jakie odpowiada jednemu spośród schematów wymienionych w § 45 ust. 1. Jedyne wyjątek sformułowany został w § 46 ust. 2 i ze wzoru w nim zawartego ustawodawca niejednokrotnie korzysta dokonując zmian ustaw podatkowych.

Mam świadomość, że w sytuacji gdy w podatku od towarów i usług obowiązuje miesięczny okres rozliczenia, stosowanie wzoru o wejściu w życie ustawy po upływie czternastu dni od dnia jej ogłoszenia - ustalonego w § 45 ust. 1 pkt 1 Zasad techniki prawodawczej - może przyczynić się do powstania istotnych wątpliwości, bowiem z reguły ustawy zmieniające wchodzi w życie w ciągu miesiąca, tj w ciągu okresu rozliczeniowego. Przy zastosowaniu schematu ustalonego w § 45 ust. 1 pkt 1 istnieje konieczność każdorazowego określenia, czy dla stanów faktycznych powstałych od początku miesiąca, w którym ustawa zmieniająca weszła w życie zastosowanie mają przepisy dotychczasowe, czy nowe.

Na gruncie ustaw o podatkach dochodowych wypracowane zostały rozwiązania zabezpieczające określenie daty wejścia w życie ustawy zmieniającej i stosowania jej postanowień do zobowiązań podatkowych powstałych nie wcześniej, aniżeli w pierwszym dniu jej obowiązywania, aby zabezpieczone było zarówno zachowanie odpowiedniego *vacatio legis*, jak i stosowanie nowych przepisów od nowego okresu rozliczeniowego (n.p. art. 13 i 14 ustawy z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz. U. nr 226, poz. 1478 ze zm.).

Działając na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jednolity: Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.) uprzejmie proszę Pana Ministra o wyjaśnienie, czy w przypadku ustawy nowelizującej - a zwłaszcza jej art. 1 pkt 7 lit. a) - zachodziły przesłanki uzasadniające skrócenie *vacatio legis*, o których mowa w art. 14 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Proszę nadto Pana Ministra o zajęcie stanowiska, czy ze względu na specyfikę rozliczeń w podatku od towarów i usług zasadnym jest uzupełnienie § 45 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej o bardziej odpowiedni dla tego podatku schemat przepisu o wejściu w życie ustawy.

Łeвог wpyeь cpoмкн

Леве Липов