

Jan Kazimierz Adamczyk<sup>1</sup>

## POLSKI ŁAD – WĄTPLIWOŚCI KONSTYTUCYJNE

### ABSTRACT

#### The Polish Deal – constitutional uncertainties

The aim of this article was to assess the constitutionality of the Act of October 29, 2021 amending the Personal Income Tax Act, the Corporate Income Tax Act and certain other acts. This regulation – proclaimed by politicians as the most significant reform of the tax system in history – was created extremely quickly, with no extensive consultations, and the manner of the proceedings was reflected in the quality of the act itself. In the opinion of the author of this article, the flawed regulations also concern their constitutionality. Due to the hasty proceedings, it is questionable whether the appropriate *vacatio legis* period was maintained and whether the regulations on accounting for sale of cars used for business activity and the prohibition of amortization of residential property as part of business activity infringe the previously acquired rights of taxpayers.

**Keywords:** the Constitution of the Republic of Poland, the Polish Deal, *vacatio legis*, the Constitutional Tribunal of the Republic of Poland, taxes, tax law, personal income tax (PIT)

**Słowa kluczowe:** Konstytucja RP, Polski Ład, *vacatio legis*, Trybunał Konstytucyjny, podatki, prawo podatkowe, PIT, podatek dochodowy

<sup>1</sup> Radca prawny, autor publikacji z zakresu prawa konstytucyjnego, wykładowca na Politechnice Koszalińskiej.

## Wstęp

Ustawą z 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. z 2021 r. poz. 2105) wprowadzono największą reformę systemu podatkowego w historii III RP. Jeszcze przed jej wejściem w życie dało się słyszeć głosy mówiące o tym, że reforma ta przygotowana jest pośpiesznie, zawiera wiele luk, nieścisłości i błędów. Już po upływie miesiąca od wejścia w życie nowych przepisów zauważyć możemy, że obawy te były uzasadnione, a w toku stosowania przepisów powstaje szereg problemów. W swoim tekście nie będę jednak skupiał się na tych problemach, lecz na wątpliwościach natury konstytucyjnej, które budzą nowe przepisy.

## Zgodność całości ustawy z Konstytucją RP

Przepisy przedmiotowej ustawy tworzone były w dużym pośpiechu (około dwóch tygodni poświęconych przez Sejm na prace nad przedmiotową ustawą, która liczy 277 stron), bez możliwości przeprowadzenia szerokich konsultacji społecznych. Nadmienić należy, że przepisy te zostały opublikowane w Dzienniku Ustaw 23 listopada 2021 r., a weszły w życie 1 stycznia 2022 r. Okres *vacatio legis* wynosi w tej sytuacji zaledwie 38 dni.

Biorąc pod uwagę to, że zmiany w przepisach podatkowych wprowadzane kwestionowaną ustawą są zmianami o bardzo szerokim zakresie, obejmują wiele przepisów, a sami przedstawiciele władz mówili otwarcie o tym, że według nich jest to największa rewolucja podatkowa w historii Polski, okres ten wydaje się być za krótki, aby podatnicy zdążyli przygotować się do nowych warunków. Jednocześnie zauważyć trzeba, że jest to zarzut najszerszy, dotyczy albowiem całości ustawy i jego zasięg jest szerszy niż ochrony praw nabytych – obejmuje również te przepisy, na których mocy obywatele nie nabyli dotychczas żadnych praw.

Artykuł 2 Konstytucji RP<sup>2</sup> stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Z przepisu tego doktryna oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wyinterpretowały szereg zasad szczegółowych, w tym między innymi zasadę przyzwoitej legislacji, zakaz retroaktywnego działania prawa czy dyrektywę odpowiednio długiego *vacatio legis*. W moim przekonaniu właśnie ta ostatnia zasada została naruszona w przypadku przedmiotowej ustawy. Jak wskazano w komentarzu pod redakcją Leszka Garlickiego i Marka Zubika<sup>3</sup>: „Zmiana prawa, która pociąga za sobą niekorzystne skutki dla sytuacji prawnej podmiotów, powinna być wszakże dokonywana z poprawnym zastosowaniem przepisów przejściowych, a co najmniej odpowiedniego *vacatio legis*, tak aby osoby te mogły mieć czas na zapoznanie się z przepisami nowymi, dostosowanie się do nich oraz

<sup>2</sup> Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78 poz. 483 ze zm.).

<sup>3</sup> M. Sokolewicz, *Komentarz do art. 2 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016.

co do zasady dokończenie przedsięwzięć już rozpoczętych pod rządami przepisów dotychczasowych”.

Jak już wspomniano na początku rozważań zawartych w tej części, w sprawie niniejszej zachodzą dwie okoliczności, których wzajemne powiązanie winno być przedmiotem w tej kwestii:

1. bardzo duży („rewolucyjny”) zakres zmian w przepisach podatkowych, z których znaczna część skutkuje nałożeniem dodatkowych obciążeń na podatników,
2. okres *vacatio legis* wynoszący zaledwie 38 dni.

Przedmiotem rozważań winno być więc to, czy taki czas trwania *vacatio legis* jest okresem odpowiednim, żeby przy tak dużych zmianach uznać, że zasada demokratycznego państwa prawnego nie została przez ustawodawcę naruszona.

Dokonując analizy tego zagadnienia, w pierwszej kolejności wskazać należy, że Trybunał Konstytucyjny dotychczas trzykrotnie wypowiedział się, iż w przypadku przepisów podatkowych okres *vacatio legis* winien wynosić co najmniej 30 dni (K 13/93<sup>4</sup>, K 1/95<sup>5</sup> i K 48/04<sup>6</sup>). Coraz częściej w debacie publicznej pojawiają się głosy mówiące o tym, że czas dokonać redefiniowania tego zagadnienia, gdyż 30-dniowy okres nie chroni już w sposób wystarczający podatników i przedsiębiorców. Podkreślić trzeba, że w celu zabezpieczenia przedsiębiorców i podatników okres *vacatio legis* winien zapewniać nie tylko możliwość zapoznania się z przepisami prawa i przygotowania do zmian, ale też być gwarantem stabilności prawa. Tu istotnym faktem jest również to, że obecnie złożoność życia gospodarczego i zróżnicowanie (technologiczne, wielość form prawnych, nowe rodzaje umów nieznanne w latach 90., nowe branże) prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej są zdecydowanie większe niż w okresie wydania przez Trybunał Konstytucyjny przywołanych orzeczeń.

Zauważyć należy również, że w orzeczeniach tych trybunał wskazywał na konieczność zapewnienia „odpowiedniego” czy „stosownego” *vacatio legis* i trudno uznać, że trzydziestodniowy termin zawsze może być uznany za spełniający te warunki. Zasada ta miała stanowić absolutne minimum i „zdyscyplinować” ustawodawcę, aby zapewniony był minimalny standard poprawności legislacyjnej.

W przypadku analizowanej ustawy – biorąc pod uwagę pośpiech, który towarzyszył pracom nad przepisami, zakres zmian (zarówno co do ich obszerności, ale też i powstawania nowych obciążeń i zobowiązań dla podatników), jak również to, że okres *vacatio legis* minimalnie tylko przekracza 30-dniowy okres wskazywany przez Trybunał Konstytucyjny jako minimum, uznać należy, że zasada demokratycznego państwa prawnego i wynikające z niej zasady przyzwoitej legislacji oraz odpowiedniego okresu *vacatio legis* zostały w tym wypadku naruszone.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 18 lutego 2004 r. (K 12/03)<sup>7</sup>: „Trzeba jednak mieć na uwadze także i to, że odpowiednie *vacatio legis* to również okres, w którym prawodawca ma sposobność korygowania dostrzeżonych już

4 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 29 marca 1994 r., K 13/93 (OTK 1994/1/6).

5 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 15 marca 1995 r., K 1/95 (OTK 1995/1/7).

6 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 lutego 2005 r., K 48/04 (OTK-A 2005/2/15).

7 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 lutego 2004 r. w sprawie K 12/03 (OTK-A 2004/2/8).

po uchwaleniu aktu normatywnego błędów, sprzeczności wewnętrznych czy też rozwiązań prowadzących do powstania sprzeczności w systemie prawa bądź zapobieżenia negatywnym skutkom wejścia w życie uchwalonych, a jeszcze nieobowiązujących regulacji”. Zważywszy na okoliczności towarzyszące wejściu w życie tychże przepisów, można stwierdzić, że ze względu na krótki okres *vacatio legis* zabrakło czasu na eliminację tychże błędów i niespójności.

Obszerność zmian i złożoność materii, której one dotyczyły, winna więc wpłynąć na wydłużenie okresu *vacatio legis* – z jednej strony ze względu na zapewnienie podatnikom odpowiednio długiego czasu na przystosowanie się do zmian przepisów, a z drugiej – ze względu na to, że złożoność materii powoduje możliwość wystąpienia błędów w ustawie<sup>8</sup>, z którymi niestety mieliśmy do czynienia również w tym wypadku.

W tym miejscu podkreślić trzeba, że zdaniem autora niniejszego artykułu badanie długości okresu *vacatio legis* winno objąć całą ustawę, a nie jej poszczególne przepisy. Nadmienić bowiem trzeba, że poszczególne przepisy przedmiotowej ustawy są ze sobą tak silnie powiązane funkcjonalnie i systemowo, że (poza niektórymi wyjątkami) trudno byłoby uznać za niekonstytucyjne tylko niektóre z nich, uznając jednocześnie, że pozostałe są zgodne z art. 2 Konstytucji RP w zakresie omówionym w tej części. Ponadto argumentem przemawiającym za naruszeniem standardów konstytucyjnych w zakresie długości okresu *vacatio legis* jest obszerność regulacji, co również nakazuje w tym zakresie dokonać badania zgodności z Konstytucją RP całej ustawy, a nie jej poszczególnych przepisów.

## Wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP art. 1 pkt 16 w zw. z art. 71 ust. 1 i 2 ustawy

Niezależnie od omówienia wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP całości ustawy wskazać należy, że poszczególne przepisy tejże ustawy mogą naruszać art. 2 Konstytucji RP w znacznie szerszym zakresie.

Przykładem takiej regulacji może być art. 1 pkt 16 w zw. z art. 71 ust. 1 i 2 przedmiotowej ustawy w zakresie, w jakim przepisy te nie pozwalają zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r. dłużej niż do 31 grudnia 2022 r.

Istota kwestionowanych przepisów sprowadza się do tego, że osoby, które dotychczas zakupiły lokale mieszkalne i w ramach prowadzonej działalności gospodarczej

<sup>8</sup> *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*, Warszawa 2015, [https://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/dokumenty/proces\\_prawotworczy.pdf](https://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/dokumenty/proces_prawotworczy.pdf) [dostęp: 21 marca 2022 r.].

wynajmowały je, jednocześnie dokonując odpisów amortyzacyjnych, co w konsekwencji prowadziło do zmniejszenia podstawy opodatkowania i obniżenia należności podatkowych z tytułu podatku PIT, nie będą już mogły tego robić. Nadmienić należy, że w wypadku tych przepisów ustawodawca przyjął, że dodatkowo jeszcze przez rok przedsiębiorcy będą mogli dokonywać odpisów amortyzacyjnych na starych zasadach (do 31 grudnia 2022 r.).

Podkreślić trzeba z całą stanowczością, że wydłużenie tego okresu nie rozwiązuje jednak problemu. Zwrócić uwagę trzeba bowiem na to, że zgodnie z dotychczasowymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych minimalny okres amortyzacji lokalu mieszkalnego wynosił 10 lat (tzw. amortyzacja przyspieszona). W związku z tym dla takich lokali, które były zakupione przez przedsiębiorców i stanowiły element przyjętego modelu biznesowego, możliwość taka zostanie wyeliminowana. Biorąc pod uwagę czas trwania amortyzacji lokali, podkreślić trzeba, że przedsiębiorcy, tracąc tę możliwość, mogą znaleźć się w sytuacji, w której przyjęty przez nich model biznesowy z dnia na dzień przestanie być opłacalny. Jednocześnie podkreślić trzeba, że ten dodatkowy rok nie pozwoli w pełni dokonać amortyzacji zakupionych wcześniej lokali mieszkalnych ani zmienić modelu biznesowego w taki sposób, aby lokale te w jakikolwiek sposób mogły nadal być jednym z elementów prowadzonej działalności gospodarczej.

O ile zgodzić się trzeba z tym, że ustawodawca ma uprawnienie do określania podstawy opodatkowania, innych elementów konstrukcyjnych podatku czy wskazywania elementów, które mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu, o tyle również kwestionowane w tym punkcie przepisy należy rozważyć w kontekście ich zgodności z art. 2 Konstytucji RP.

Jak wskazano powyżej, artykuł 2 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, a z przepisu tego doktryna wyinterpretowała szereg zasad szczegółowych. Oprócz tych wymienionych podczas analizy zarzutów zbyt krótkiego okresu *vacatio legis* doktryna przyjmuje też, że na podstawie tego przepisu obowiązuje również bardziej szczegółowa zasada ochrony praw nabytych.

Jak wskazano w komentarzu do Konstytucji RP pod redakcją Piotra Tulei<sup>9</sup>, „aby ocenić, czy ograniczenie praw nabytych jest dopuszczalne, należy rozważyć: 1) czy podstawą wprowadzonych ograniczeń są inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne, 2) czy nie istnieje możliwość realizacji danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszenia praw nabytych, 3) czy wartościom konstytucyjnym, dla których realizacji prawodawca ogranicza prawa nabyte, można w danej, konkretnej sytuacji przyznać pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych, a także 4) czy prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji”.

Poszukując odpowiedzi na te pytania, na kanwie niniejszej analizy zauważyć trzeba, że w danej sytuacji podstawą odebrania przedsiębiorcom prawa do dalszego dokonywania

<sup>9</sup> M. Florczyk-Wątor, *Komentarz do art. 2 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleya, LEX/el. 2021.

odpisów amortyzacyjnych przedmiotowych nieruchomości jest jedynie fiskalna motywacja ustawodawcy, tj. zwiększenie dochodów budżetowych. Ograniczenie to nie zostało wprowadzone w celu ochrony jakichkolwiek innych wartości, których przestrzeganie ma zapewniać Konstytucja RP, a tym bardziej nie zostało wprowadzone w celu ochrony praw i wolności obywatelskich. Nadto w świetle treści przepisów nie istnieje możliwość realizacji danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszenia praw nabytych. Możliwość taka istniałaby wtedy, gdyby ustawodawca wprowadził to rozwiązanie z zastrzeżeniem, że nieruchomości nabyte przed wejściem w życie nowych przepisów mogą być rozliczane na starych zasadach. Brak takiego zastrzeżenia powoduje jednakże, iż realizacja normy bez odebrania praw nabytych nie jest możliwa. Poszukując odpowiedzi na trzecie z tych pytań, należy poddać w wątpliwość to, czy w ogóle możemy mówić tu o konflikcie wartości konstytucyjnych. Przepis wprowadzony został jedynie w celach fiskalnych, a godzi nie tylko w zasadę ochrony praw nabytych, ale też podważa zaufanie obywateli do państwa i organów władzy publicznej, a mając zastosowanie również do rozliczenia transakcji dokonanych już wcześniej, może stanowić prawo działające retroaktywnie. Są to wszystko zasady o znaczeniu fundamentalnym dla funkcjonowania państwa i w razie kolizji z innymi konstytucyjnymi wartościami winny być uznawane za jedne z najważniejszych. Przemawia za tym między innymi wykładnia systemowa – wnioski takie można wysnuć choćby na podstawie umiejscowienia tego przepisu już na samym początku Konstytucji RP.

Oczywiste jest, że zasada ochrony praw nabytych nie ma charakteru bezwzględnego, co wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny. Możliwość ograniczenia tejże ochrony każdorazowo jednak traktowana była jedynie jako wyjątek od ogólnej zasady i wymagała szczególnego uzasadnienia. Za przykład może posłużyć wyrok z 16 czerwca 2021 r., P 10/20<sup>10</sup>, w którym wskazano, że ochronie nie podlegają prawa nabyte niesłusznie, niegodnie lub niezgodnie z prawem bądź w sposób niedopuszczalny w demokratycznym państwie prawnym, lub wyrok z 15 maja 2000 r. SK 29/99<sup>11</sup>, w którym wskazano, że ochrony praw nabytych mogą zostać pozbawione osoby, które przez wiele lat nie podjęły żadnych kroków zmierzających do wyegzekwowania tych praw.

W niniejszym przypadku nie występuje żadna z przesłanek uzasadniających uznanie, że można zastosować wyjątek i pozbawić podatników nabytego przez nich prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez określoną liczbę lat w przyszłości. Przed wszystkim w zakresie niniejszej sprawy nie można mówić o tym, że prawa do określonego sposobu rozliczania nabytych nieruchomości zostały nabyte niesłusznie. Nabycie praw nastąpiło bowiem na podstawie obowiązujących przepisów i bez naruszenia praw jakichkolwiek innych podmiotów. Nadto nie może być też mowy o tym, że przedsiębiorcy dokonujący rozliczeń w ten sposób nie podejmowali czynności zmierzających do egzekwowania swoich praw, albowiem amortyzacja jest procesem długotrwałym i ciągłym i przedmiotowe nieruchomości często były rozliczane tą metodą już od wielu lat.

Na marginesie wskazać należy, że taka zmiana reguł rozliczania danego składnika majątku w okresie trwania tego rozliczania przez ustawodawcę musi budzić obawy

<sup>10</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 2021 r., P 10/20 (OTK-A 2012/2/1).

<sup>11</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 maja 2000 r., SK 29/99 (OTK 2000/4/110).

podatników co do przyszłości i niepewność jutra, godząc w ich poczucie bezpieczeństwa prawnego. Tym samym działanie takie w sposób rażąco narusza zasadę działania budzącego zaufanie do organów państwa i władzy publicznej.

W tym miejscu podkreślić trzeba również, że istotą tej zasady nie jest budowanie zaufania dla samej idei, ale naruszenie tej zasady może nieść ze sobą poważne konsekwencje<sup>12</sup>. Nietrudno bowiem przewidzieć sytuację, w której podmioty gospodarcze potraktowane w sposób powodujący diametralne i nagle pogorszenie ich sytuacji gospodarczej zdecydują się na zamknięcie działalności lub przeniesienie jej do innych państw. Tym samym zasada ta ma znaczenie również pragmatyczne i jej naruszenie może być niekorzystne dla sytuacji gospodarczej państwa.

Tym samym analizowane przepisy muszą budzić poważne wątpliwości natury konstytucyjnej zarówno w kontekście zasady ochrony praw nabytych, jak również w kontekście zasady budowania zaufania obywateli do państwa i organów władzy publicznej.

## Wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP art. 1 pkt 7 w zw. z art. 1 pkt 10 ustawy

Ostatnia z wątpliwości dotyczy zgodności z art. 2 Konstytucji RP przepisu art. 1 pkt 7 w zw. z art. 1 pkt 10 ustawy w części, w jakiej przepis ten do art. 14 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodaje pkt 19, i w zw. z art. 89 ustawy w zakresie, w jakim przepisy te nie pozwalają na rozliczenie sprzedaży składników majątku nimi objętych nabytych przed dniem wejścia w życie ustawy oraz nabytych na podstawie umów (najmu, leasingu i podobnych) zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy.

Przepisy te skutkują tym, że osoby wykupujące samochody, z których wcześniej korzystały w ramach umowy leasingu lub długoterminowego najmu, nawet jeśli – po zakończeniu przedmiotowej umowy – wykupią je do majątku prywatnego, nie wprowadzając ich do środków trwałych prowadzonej działalności gospodarczej, nie będą mogły sprzedać tych samochodów jak prywatnych (czynność podlegająca jedynie podatkowi od czynności cywilnoprawnych), a sprzedaż taka przed upływem sześciu lat będzie podlegała opodatkowaniu PIT oraz VAT. Zasadniczo w zakresie tych przepisów powtórzyć można argumenty te same, które były już formułowane zarówno podczas omawiania pierwszego, jak i drugiego z zarzutów.

Wskazując bowiem na okoliczności, które mogą świadczyć o niezgodności całej ustawy z art. 2 Konstytucji RP, podkreślano, że zdaniem autora niniejszego artykułu nie został zachowany wystarczający okres *vacatio legis*. Drugi z zarzutów dotyczył naruszenia zasady ochrony praw nabytych oraz działania w sposób budzący zaufanie do państwa i organów władzy publicznej. W tym punkcie niezgodność z Konstytucją RP może obejmować wszystkie te okoliczności.

<sup>12</sup> S. Wronkowska, *Zasada demokratycznego Państwa Prawnego w konstytucji RP*, Warszawa 2006.

Przepisy będące przedmiotem tej części analizy weszły bowiem w życie już z dniem 1 stycznia 2022 r. (tak jak zdecydowana większość przepisów ustawy). Okres *vacatio legis* wyniósł w ich przypadku więc niewiele ponad 30 dni, co jak już wskazywano, może być niewystarczającym okresem w przypadku tak dużych zmian. Oczywiście w tym zakresie mamy do czynienia ze zmianą dotyczącą sposobu rozliczania jednego tylko rodzaju składników majątku, jednakże wydaje się, że okres *vacatio legis* wynoszący zaledwie 38 dni i tak był zbyt krótki, biorąc pod uwagę procedury zmiany umowy czy rozwiązania umowy z instytucjami finansującymi w umowach leasingu, które przeważnie potrzebują 30 dni na rozpatrzenie wniosku złożonego przez korzystającego – już ten fakt całkowicie eliminuje możliwość dokonania przez przedsiębiorców zmian, które pozwoliłyby na dostosowanie się do nowych przepisów. Nadto w wielu przypadkach konieczne mogło okazać się dokonanie cesji praw z umowy leasingu, a przeprowadzenie tej procedury wymaga – oprócz czasu potrzebnego instytucji finansującej – znalezienia podmiotu zainteresowanego nabyciem tychże praw. W takim przypadku tym bardziej okres 38 dni jest zdecydowanie niewystarczający.

Jednocześnie zmiana prawa w tym zakresie powoduje, że podatnicy, którzy planowali określony sposób postępowania z samochodami, które były przez nich wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej, będą musieli ponieść znaczące obciążenia podatkowe, których wcześniej nie kalkulowali. Biorąc pod uwagę fakt, że zmiana nastąpiła w trakcie użytkowania pojazdów, możliwe jest to, że podatnicy podjęliby inne decyzje co do zakupu samochodów. Jednocześnie w przypadku gdyby podatnicy chcieli uniknąć zapłaty PIT od sprzedaży samochodu, będą musieli odczekać sześć lat, co w przypadku tego typu ruchomości powoduje znaczący spadek ich wartości.

Podkreślić trzeba – tak jak w przypadku nieruchomości mieszkalnych – że podatnicy już w chwili zawarcia umowy leasingu czy najmu długoterminowego samochodów nabywali określone prawa do podatkowego rozliczenia tej transakcji i w swoim modelu biznesowym mogli planować sposób postępowania z danym samochodem po zakończeniu okresu trwania tej umowy. Skoro nowe przepisy obejmują również umowy zawarte przed ich wejściem w życie, mamy tu do czynienia z pozbawieniem podatników ochrony praw nabytych, retroaktywnym działaniem prawa czy narażeniem organów państwa na utratę zaufania ze strony podatników, którzy zostaną tymi zmianami dotknięci.

Wraz z wejściem w życie nowych przepisów, obejmujących również umowy zawarte przed ich wejściem w życie, podatnicy utracili możliwość korzystnego zbycia samochodów, które nabędą po zakończeniu umów leasingu. W wielu przypadkach mieliśmy do czynienia z sytuacją, w której umowy leasingu kończyły się krótko po wejściu w życie nowych przepisów (np. luty, marzec 2022 r.), a ich konstrukcja nie pozwalała na skrócenie okresu ich obowiązywania tak, żeby podatnicy mogli nabyć przedmiot tychże umów na własność jeszcze przed końcem 2021 r. Osoby te będą najbardziej dotknięte zmianami przepisów, albowiem zmiany te dotknęły je w chwili, gdy przedmiot umowy był rozliczony niemal w 100 procentach.

Powyższe argumenty mogą świadczyć o tym, że w przypadku tych przepisów (dotyczących rozliczania samochodów) możemy mówić zarówno o naruszeniu zasady odpowiednio długiego okresu *vacatio legis*, jak i naruszeniu zasady ochrony praw nabytych, przy czym zarzuty te mają charakter zbliżony do formułowanych powyżej zarzutów



dotyczących zbyt krótkiego okresu *vacatio legis* dla całej ustawy oraz naruszenia praw nabytych w przypadku zmian w zakresie amortyzacji nieruchomości. W tej części niniejszego artykułu omówiono te zarzuty z uwzględnieniem specyfiki zmian dotyczących rozliczania umów leasingu samochodów. Nadto wskazać trzeba, że zdaniem autora zagadnienie to wymagało oddzielnego omówienia, albowiem możliwe byłoby orzeczenie niezgodności z Konstytucją RP jedynie wskazanych tu przepisów bez orzekania o innych zawartych w tejże ustawie, a ich wyeliminowanie nie zachwiałoby całym systemem prawa podatkowego.

## Inne wątpliwości

Oprócz sformułowanych powyżej zarzutów nadmienić należy, że przepisy analizowanej ustawy *de facto* skutkują zakazem prowadzenia najmu nieruchomości mieszkalnych w ramach działalności gospodarczej, pozostawiając jedynie możliwość tzw. najmu prywatnego. W przekonaniu autora należałoby więc poważnie zastanowić się nad zgodnością tych przepisów z art. 22 Konstytucji RP. Przepis ten stanowi bowiem, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

W przypadku uznania, że wyeliminowanie najmu lokali mieszkalnych z działalności gospodarczej i pozostawienie jedynie możliwości prowadzenia najmu w ramach tzw. najmu prywatnego stanowi ograniczenie wolności działalności gospodarczej (autor nie ma co do tego żadnych wątpliwości – co więcej, nie jest to jedynie ograniczenie, lecz zakaz prowadzenia określonej działalności), to analizie należałoby jedynie poddać okoliczność tego, czy istnieje interes publiczny, który wystarczająco uzasadnia takie rozwiązanie (fakt, że ograniczenie wprowadzane jest ustawą, jest niekwestionowany). Zdaniem autora trudno doszukać się tego, jaki interes publiczny mógłby przemawiać za takim rozwiązaniem. Nie będzie ono bowiem prowadziło ani do zwiększenia ilości dostępnych mieszkań na wynajem, ani też do obniżenia cen najmu (można nawet zaryzykować stwierdzenie, że wręcz przeciwnie – wraz z mniej korzystnym opodatkowaniem właściciele mieszkań na wynajem przerzucą ekonomiczny ciężar opodatkowania na najemców i w ten sposób zmiana przepisów doprowadzi do wzrostu cen). Jedynym więc interesem, który uzasadnia zmianę przepisów w tym zakresie, jest interes fiskalny państwa, a ten nie zawsze jest tożsamy z interesem publicznym (a często bywa nawet z nim sprzeczny).

## Uwagi końcowe

Wobec wskazanych wyżej wątpliwości zasadne wydaje się złożenie wniosku o zbadanie zgodności wyżej wymienionych przepisów z Konstytucją RP do Trybunału Konstytucyjnego. Nadmienić należy, że pierwszy ze formułowanych wniosków (dotyczący

niezgodności całej ustawy z art. 2 Konstytucji RP jest zarzutem najdalej idącym, jednakże również kolejne dwa wydają się być mocno uzasadnione. Nie przesądzając tej kwestii, należałoby jednak dać możliwość dokonania oceny tego stanu Trybunałowi Konstytucyjnemu.

Należy jedynie ubolewać nad tym, że prawo w Polsce tworzone jest szybko, bez konsultacji i z wieloma błędami. Szczególnie że w tym wypadku dotyka to tak istotnej dziedziny jak prawo podatkowe, która mocno wpływa na kształtowanie postaw i podejmowanie decyzji gospodarczych.

## Bibliografia

### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483).
- Ustawa z 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. z 2021 r. poz. 2105).

### Literatura

- Jackowski M., *Ochrona praw nabytych w polskim systemie konstytucyjnym*, Warszawa 2008.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, Warszawa 2014.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, red. L. Garlicki Leszek, M. Zubik, Warszawa 2016.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleya Piotr, LEX/el. 2021 r.
- Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*, Warszawa 2015, [https://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/dokumenty/proces\\_prawotworczy.pdf](https://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/dokumenty/proces_prawotworczy.pdf).
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. VII, LEX 2013.
- Stefaniuk E., *Zasada odpowiedniego vacatio legis w praktyce parlamentarnej Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej VII i VIII kadencji*, Lublin 2021 r.
- Wronkowska S., *Zasada demokratycznego państwa prawnego w Konstytucji RP*, Warszawa 2006.

### Orzeczenia

- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 29 marca 1994 r., K 13/93.
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 15 marca 1995 r., K 1/95.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 maja 2000 r., SK 29/99.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 lutego 2004 r., K 12/03.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 lutego 2005 r., K 48/04.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 2021 r., P 10/20.