

# Adekwatne *vacatio legis* jako element reformy procesu legislacyjnego

## Wstęp

Przedmiotem publikacji jest problematyka zasady zachowania adekwatnego *vacatio legis* w procesie legislacyjnym, ze szczególnym uwzględnieniem legislacji podatkowej.

W tym celu w publikacji zostanie zdiagnozowany stan obecny w zakresie zastosowania adekwatnego *vacatio legis* w procesie legislacyjnym ustaw podatkowych. Następnie zostaną wskazane prawne trendy rozwojowe z zakresu uwzględniania zasady zachowania adekwatnego *vacatio legis*, aby na końcu przejść do identyfikacji działań zmierzających do usprawnienia przestrzegania tej zasady w procesie legislacyjnym, ze szczególnym uwzględnieniem prawa podatkowego.

## 1. Diagnoza stanu obecnego

### 1.1. Wstęp

Diagnoza przestrzegania zasady adekwatnego *vacatio legis* nie jest rzeczą łatwą. Wynika to z faktu, że pomiar przestrzegania tej zasady nie ma wyłącznie charakteru ilościowego (liczba dni spoczywania ustawy), ale ma również wymiar jakościowy (adekwatność terminu spoczywania danej, konkretnej ustawy). Ten drugi wymiar jest o tyle bardziej złożony, że w praktyce parlamentarnej nie uchwała się dwóch takich samych ustaw. W związku z tym ani dane ilościowe, ani dane jakościowe nie dadzą jednoznacznej odpowiedzi co do przestrzegania zasady adekwatnego *vacatio legis*, ze względu na brak możliwości dokonywania prostych porównań na przestrzeni lat. Zbadanie naruszenia zasady odpowiedniości *vacatio legis*

jest w pełni możliwe jedynie *in concreto*, na przykładzie każdej ustawy podatkowej z osobna.

W celu możliwie dokładnej diagnozy stanu przestrzegania zasady adekwatnego *vacatio legis* zaprezentowane zostaną dane ilościowe i jakościowe. W pierwszym kroku, na podstawie badań ilościowych, zarysowany zostanie stan ogólny polskiej legislacji, aby w drugim kroku przejść do danych dotyczących przestrzegania samej zasady adekwatnego *vacatio legis*. Następnie, w celu zbadania przestrzegania zasad *vacatio legis*, zaprezentowane zostaną studia przypadków, w których w sposób rażący ta zasada została naruszona.

## 1.2. Naruszenia zasady *vacatio legis* w świetle danych ilościowych

Zaczynając od prezentacji danych ilościowych, w latach 2018–2022 okres spoczywania ustaw podatkowych (CIT, PIT i VAT) zmalał z 50 dni do 15 dni<sup>1</sup>. Według raportu „Barometr Prawa 2024” ustawy gospodarcze wchodziły w życie średnio po 30,9 dnia w 2023 roku, podczas gdy w 2011 roku termin ten wynosił jeszcze 53,2 dni. Podobnie wygląda sytuacja w przypadku rozporządzeń gospodarczych, których *vacatio legis* skrócił się z 19,8 dnia w 2011 roku do 6,7 dnia w 2023 roku<sup>2</sup>. Równocześnie wzrósł odsetek ustaw, których okres spoczywania wynosił mniej niż 14 dni. W 2011 roku było to jedynie 21%, a w 2023 roku już 57%. Z następujących kategorii badanych ustaw gospodarczych: „Budownictwo i nieruchomości”, „Technologie produkcji i przechowywania”, „Ochrona środowiska”, „Praca i ubezpieczenia społeczne”, „Podatki” oraz „Rolnictwo i przetwórstwo żywności” ustawy podatkowe miały prawie najkrótsze *vacatio legis* wynoszące 22,9 dnia w 2023 roku, a gorszy wynik zanotowało tylko „Rolnictwo i przetwórstwo” żywności z 21,3 dnia. Na drugim biegunie uplasowało się „Budownictwo i nieruchomości”, gdzie średni okres spoczywania ustawy w 2023 roku wynosił aż 107,3 dnia<sup>3</sup>. Podobne dane notujemy w przypadku rozporządzeń podatkowych, których średnie *vacatio legis* w 2023 roku wynosiło 6,8 dnia. Gorszy wynik zanotowały wyłącznie „Rolnictwo i przetwórstwo przemysłowe” oraz „Praca i ubezpieczenia społeczne” z odpowiednio 6,6 i 4,5 dnia

---

<sup>1</sup> PwC Polska, *Vacatio legis do poprawki: Przewidywalność zmian podatkowych jako kluczowa wartość dla biznesu*, 2023, <https://www.pwc.pl/pl/media/2023/2023-07-04-vacatio-legis-do-poprawki-przewidywalnosc-zmian-podatkowych-jest-kluczowa-wartoscia.html> [dostęp: 1.03.2024].

<sup>2</sup> Grant Thornton Polska, *Barometr prawa 2024*, Grant Thornton Polska, Warszawa 2024, s. 19, <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2024/03/Barometr-prawa-2024.pdf> [dostęp: 17.05.2024].

<sup>3</sup> Ibidem, s. 21.

*vacatio legis*. Najdłuższy okres spoczywania w przypadku rozporządzeń wynosił 14,3 dnia w przypadku „Ochrony środowiska”<sup>4</sup>.

W tym kontekście warto przytoczyć dane porównawcze z innych państw. Średnie *vacatio legis* ustaw w Polsce w 2021 roku wynosiło 33 dni, podczas gdy w Szwecji i Czechach było to odpowiednio 74,8 i 98,7 dnia. W przypadku rozporządzeń w tym samym okresie średni okres spoczywania wynosił w Polsce 7,2 dnia, podczas gdy w Szwecji i Czechach było to odpowiednio 76,6 i 42,2 dnia.

Oprócz samej długości *vacatio legis* warto wskazać na pogorszącą się jakość całego procesu legislacyjnego. Jest to o tyle istotne, że adekwatne *vacatio legis* stanowi jeden z elementów prawidłowego procesu legislacyjnego. Pogorszenie się wskaźników okresu spoczywania ustaw wynika z szerszego procesu jego degradacji.

O niskiej jakości procesu legislacyjnego świadczy wiele czynników. Przede wszystkim znacząco zwiększyła się liczba stron aktów prawnych uchwalanych w ostatnich trzech dekadach. W latach 1994–2003 uchwalono 81 030 stron, w latach 2004–2013 169 428, podczas gdy w latach 2014–2023 aż 248 755 stron<sup>5</sup>. W 2023 roku uchwalono 34 tys. stron nowego prawa, co było liczbą o 8%<sup>6</sup> wyższą od tej z 2022 roku. Badając największe procentowe przyrosty tekstu w kluczowych aktach prawnych w ostatnich dziesięciu latach pięć ustaw z pierwszej dziesiątki to ustawy podatkowe (VAT, PIT, CIT, akcyza oraz Ordynacja podatkowa)<sup>7</sup>. Ponadto najczęściej modyfikowane były właśnie ustawy podatkowe zajmujące pierwsze trzy miejsca podium (PIT, Ordynacja podatkowa, CIT)<sup>8</sup>. Podobnie najczęstsze zmiany w latach 2014–2023 wprowadzane rozporządzeniami dotyczyły VAT, PIT i CIT<sup>9</sup>.

Średni okres prac nad ustawą w sejmie wyniósł w 2023 roku tylko 106 dni. Jakkolwiek jest to więcej niż w ostatnich kilku latach (np. 75 dni w 2022 roku) to czas ten jest znacznie krótszy niż 170 dni w 2010 roku czy 201 dni w 2000 roku. Dodatkowo jest to najwyższy wynik od 2017 roku, co rodzi pytanie, czy ta pozytywna zmiana jest początkiem zmiany trendu, czy może anomalią wynikającą z roku wyborczego<sup>10</sup>.

Ponadto, ciągle jedna czwarta projektów ustaw nie jest wnoszona przez Radę Ministrów, a wnoszona do sejmu alternatywną drogą, np. zgłaszana przez posłów<sup>11</sup>. Pozwala to pomijać uzgodnienia międzyresortowe i konsultacje publiczne,

<sup>4</sup> Ibidem, s. 22.

<sup>5</sup> Ibidem, s. 27.

<sup>6</sup> Ibidem, s. 4.

<sup>7</sup> Ibidem, s. 28.

<sup>8</sup> Ibidem, s. 29.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 30.

<sup>10</sup> Ibidem, s. 12.

<sup>11</sup> Ibidem, s. 15.

co istotnie szkodzi jakości stanowionego prawa. Jest to o tyle naganne, że istotna część projektów zgłaszanych w tym trybie jest przygotowywana przez administrację państwową<sup>12</sup>.

Warto wspomnieć, że niska ocena polskiej legislacji podatkowej nie jest jedynie wyrazem krajowych raportów, ale także zagranicznych rankingów zajmujących się tą tematyką. W 2023 roku Polska zajęła 33. miejsce na 38 w rankingu International Tax Competitiveness Index<sup>13</sup>. Jakkolwiek ten ranking ma wyraźne zabarwienie ideowe i odnosi się nie do samego procesu legislacyjnego, lecz jego efektów, to tak daleka pozycja pośrednio świadczy o niedomaganiach naszego procesu legislacyjnego.

Powyższą tendencję potwierdza bardziej wyspecjalizowany ranking „Tax Complexity Index”, w którym w 2022 roku Polska zajęła 63. miejsce na 64 państwa. Naturalnie proces stanowienia prawa był jedynie jednym z elementów tego rankingu, niemniej Polska zajęła w tej kategorii ostatnie miejsce<sup>14</sup>.

### 1.3. Naruszenia zasady *vacatio legis* w świetle danych jakościowych – studia przypadków

Pierwszym najsłynniejszym w ostatnich latach przykładem nieudanej reformy była 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<sup>15</sup>, znana szerzej opinii publicznej pod nazwą „Polski Ład”. Ustawa ta została ogłoszona w Dzienniku Ustaw 23 listopada 2021 roku, dając podatnikom miesiąc i osiem dni na przygotowanie się do największej nowelizacji prawa podatkowego od czasów wejścia Polski do Unii Europejskiej. O skali wyzwania postawionego przed podatnikami świadczy fakt, że tekst ostatecznie przyjętej ustawy liczył 227 stron, a jej projekt wraz z uzasadnieniem opiewał na 686 stron. Reforma nie była tylko modyfikacją dotychczas obowiązujących instytucji prawa podatkowego, ale także wprowadzała nowe, jak minimalny podatek dochodowy oraz podatek od przerzuconych dochodów w podatku dochodowym

---

<sup>12</sup> Przykładowo wspomina o tym raport: Fundacja im. Stefana Batorego, *Komunikat VI obserwacja*, 2016, s. 3. <https://www.batory.org.pl/upload/files/Programy%20operacyjne/Odpowiedzialne%20Panstwo/Komunikat%20VI%20obserwacja.pdf> [dostęp: 28.06.2024].

<sup>13</sup> Tax Foundation, *International Tax Competitiveness Index 2023*, 2023, [https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/10/TF-ITCI23-Book\\_16-10\\_FV.pdf](https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/10/TF-ITCI23-Book_16-10_FV.pdf) [dostęp: 17.05.2024]

<sup>14</sup> C. Sureth-Sloane, D. Schanz, *Tax Complexity Index 2022*, Paderborn University & LMU Munich, Paderborn 2022, <https://www.taxcomplexity.org/> [dostęp: 17.05.2024]

<sup>15</sup> Ustawa z 29 października 2021 roku 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.).

od osób prawnych. Tak krótki termin nie pozwolił w żadnej mierze przygotować się adekwatnie do proponowanych w tej ustawie modyfikacji przepisów, a tym bardziej nowo nakładanych podatków.

Drugim przykładem jest wprowadzenie zmian w poborze podatku u źródła ustawą z 23 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>16</sup>. Ustawa została opublikowana w Dzienniku Ustaw 23 listopada, co oznaczało, że ustawodawca dał podatnikom 38 dni na przygotowanie się do zmian nakładających na płatników podatku u źródła nowe obowiązki, istotnie zwiększając ich odpowiedzialność. Przepisy były na tyle niedoskonałe, że aż sześciokrotnie Minister Finansów odraczał ich wejście w życie za pomocą rozporządzenia.

Wspólnym mianownikiem obu przywołanych wyżej przykładów była bardzo niska jakość legislacji oraz w konsekwencji następująca modyfikacja wprowadzonych przepisów. Nie zmienia to jednak faktu, że podatnicy traktując na poważnie nowo wprowadzone regulacje, musieli się z nimi zapoznać i przygotować w ekspresowym tempie do ich stosowania.

Innym przykładem oddającym stan legislacji podatkowej był sposób nałożenia na podatników opłaty od środków spożywczych (szerzej znanej pod nazwą „podatku cukrowego”) ustawą z 4 lutego 2020 roku o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów<sup>17</sup>. Wskutek błędnie poprowadzonego procesu legislacyjnego opłatę wstępnie nałożono z mocą wsteczną na podatników. Wynikało to z faktu, że ustawa po uchwaleniu przez Sejm została 13 marca 2020 roku odrzucona w całości przez Senat. Można domniemywać, że ze względu na trwającą wówczas pandemię oraz okres wyborczy Sejm wrócił do procedowania ustawy dopiero 14 sierpnia tego samego roku, kiedy to odrzucił uchwałę Senatu, a tym samym przyjął procedowaną ustawę. W związku z tym do procedowanego w lipcu i sierpniu rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu zapewnienia funkcjonowania ochrony zdrowia w związku z epidemią COVID-19 oraz po jej ustaniu<sup>18</sup> postanowiono wprowadzić poprawkę modyfikującą termin wejścia w życie nieuchwalonej jeszcze na tym etapie ustawy nakładającej na podatników nową opłatę. Problem wynikał z wystąpienia

---

<sup>16</sup> Ustawa z 23 października 2018 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 z późn. zm.)

<sup>17</sup> Ustawa z 4 lutego 2020 roku o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. z 2020 r., poz. 1492), dalej z.n.u.p.p.w.k.

<sup>18</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu zapewnienia funkcjonowania ochrony zdrowia w związku z epidemią COVID-19 oraz po jej ustaniu, XI Kadencja, druk sejm. nr 484.

krytycznie ocenianego w doktrynie zjawiska retroaktywności ukrytej<sup>19</sup>. Jest to sytuacja, w której norma prawna działa z mocą wsteczną wbrew pierwotnej intencji prawodawcy, który określił datę wejścia w życie ustawy przy użyciu daty kalendarzowej, a następnie przekroczył ten termin wskutek opóźnień prac legislacyjnych. Był to kolejny przykład braku dbałości ustawodawcy o zapewnienie adekwatnego *vacatio legis* wynikający z braku systemowych rozwiązań w tym zakresie, który następnie musiał być sanowany ustawą z pogwałceniem kolejnych zasad prawidłowej legislacji<sup>20</sup>.

Nakładanie na podatników nieadekwatnego *vacatio legis* jest równie problematyczne na poziomie aktów podustawowych. Jaskrawym przykładem takiego działania jest problematyka struktury logicznej Jednolitego Pliku Kontrolnego, którego wzór określany jest na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 roku w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług<sup>21</sup>. Niestety Minister Finansów nowelizując to rozporządzenie, nie zachowywał adekwatnego *vacatio legis*. W okresie od 15 października 2019 roku do kwietnia 2023 roku rozporządzenie było modyfikowane siedmioletnie, a okres spoczywania rozporządzenia wynosił od zera do siedmiu dni. Jest to dalece nieadekwatny termin, który utrudnia bądź uniemożliwia dostosowanie systemów informatycznych i działalności podatników do wymogów wynikających z omawianego rozporządzenia.

#### 1.4. Wnioski z diagnozy

Zarówno dane ilościowe, jak i jakościowe wskazują na daleko posuniętą degradację polskiego procesu legislacyjnego. Jak wskazano na wstępie, pomiar adekwatności *vacatio legis* jest trudny i nie może zostać zrealizowany za pomocą jednego wskaźnika pomiaru. Niemniej o nieadekwatności *vacatio legis* świadczą zarówno dane obrazujące postępujące skracanie się okresu spoczywania ustaw, jak i dane

---

<sup>19</sup> K. Działocha, T. Zalasinski, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 3, s. 14–15. Por. również wyrok TK z 3 października 2001 roku, sygn. akt K 27/01, OTK ZU 2001, nr 7, poz. 209, w którym Trybunał krytykuje tego typu praktykę jako niezbyt fortunną i wynikającą z braku przezorności ustawodawcy.

<sup>20</sup> Więcej na ten temat patrz: E. Drozdowski, *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, s. 40–46.

<sup>21</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1988 z późn. zm.)

z rankingów oceniających polski system podatkowy, w tym stan legislacji podatkowej. Wzmacniają to dane porównawcze dotyczące *vacatio legis* w innych państwach Unii Europejskiej.

Fakt, że dobre przez ustawodawcę *vacatio legis* jest nieadekwatne, obrazują również studia przypadków w ramach danych jakościowych. Poglębiona analiza przypadków wskazuje, że ustawodawca niewłaściwie określał odpowiedni okres spoczywania ustaw w porównaniu do obowiązków nakładanych na podatników.

## 2. Trendy rozwojowe w zakresie *vacatio legis*

### 2.1. Aspekt normatywny trendów rozwojowych dotyczących zasady adekwatnego *vacatio legis*

Zasada zachowania odpowiedniego *vacatio legis* jest elementem szerszej zasady prawidłowej legislacji<sup>22</sup> i jest samoistną konstytucyjną zasadą prawa. Stanowi ona część koncepcji państwa prawnego zawartej w art. 2 Konstytucji oraz ma oparcie w zasadzie zaufania obywateli do państwa i tworzonych przez nie prawa<sup>23</sup>.

Standardowy termin wejścia w życie ustawy wynikający z art. 4 ustawy z 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych wynosi 14 dni, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy<sup>24</sup>. Niemniej na gruncie prawa podatkowego Trybunał Konstytucyjny wypracował szczególną odmianę zasady adekwatności *vacatio legis* nazywaną zasadą roczności, która dotyczy podatków płaconych w skali rocznej<sup>25</sup>. Z zasady tej wynikają

---

<sup>22</sup> K. Działocha, T. Zalasieński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 3, s. 8; zob. także: A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011, s. 118–122; S. Bułajewski, *Zasady prawidłowej legislacji podczas tworzenia aktów prawa miejscowego w Polsce*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, t. 29; T. Zalasieński, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2008, s. 150–180.

<sup>23</sup> Postanowienie TK z 13 lutego 1991 r., sygn. akt W 3/90, OTK 1992, nr 1, poz. 7; orzeczenie TK z 29 stycznia 1992 r., sygn. akt K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

<sup>24</sup> Zob. art. 4 ustawy z 20 lipca 2000 roku o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1461); zob. też orzeczenie TK z 18 października 1994 roku, sygn. akt K 2/94, OTK 1994, nr 2, poz. 36.

<sup>25</sup> Orzeczenie TK z 29 marca 1994 roku, sygn. akt K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6; orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., sygn. akt K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7; wyrok TK z 5 stycznia 1999 roku, sygn. akt K 27/98, OTK 1999, nr 1, poz. 1. Szerzej por. A. Gomułowicz, 3.10. *Zasada roczności podatku*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.



dwa proste nakazy. Po pierwsze, ustawa podatkowa nie może być modyfikowana w trakcie roku podatkowego. Po drugie, ustawy podatkowe powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego.

Wprowadzenie w ustawie podatkowej odpowiednio 14-dniowego albo miesięcznego okresu *vacatio legis* nie oznacza automatycznie pozostawania w zgodności z omawianą zasadą. Ocena, czy w konkretnym przypadku długość okresu *vacatio legis* jest adekwatna, zależy od całokształtu okoliczności, w szczególności zaś od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym i od tego, jak dalece różnią się one od unormowań dotychczasowych<sup>26</sup>. „Odpowiedniość” *vacatio legis* powinna być oceniana z uwzględnieniem kręgu podmiotów prawa, których normy ustawy dotyczą<sup>27</sup>. Termin *vacatio legis* powinien być bowiem odpowiedni do uchwalanego aktu prawnego. W określonych okolicznościach powinien on być wydłużony, np. gdy uzasadnia to obszerność dokonywanych zmian lub ich doniosłość społeczna<sup>28</sup>. Jednocześnie należy zauważyć, że zgodnie z orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego za skróceniem tego terminu może przemawiać argument „ważnego interesu publicznego”. Za taki można uznać przeciwstawienie się oszustwom i nadużyciom podatkowym<sup>29</sup>.

Na koniec należy podkreślić, że wyżej został zarysowany minimalny standard konstytucyjny dla prawa podatkowego. Zachowanie adekwatnego *vacatio legis* jest więc warunkiem konstytucyjności aktu prawnego. Nie oznacza to, że ustawodawca powinien przyjmować minimalne standardy wynikające z orzecnictwa Trybunału Konstytucyjnego. Ich przyjęcie często bowiem odbiega od tego, co jest dobrą praktyką i działaniem efektywnym.

## 2.2. Aspekt postulatyczny trendów rozwojowych dotyczących zasady adekwatnego *vacatio legis*

Propozycja zmian procesu legislacyjnego, w tym regulacji dotyczących *vacatio legis*, została przygotowana w ramach raportu „Legislacyjny Polski Ład”<sup>30</sup>. W raporcie postuluje się, żeby ustawy regulujące działalność przedsiębiorstw wchodziły w życie z pierwszym dniem roku, z przynajmniej sześciomiesięcznym *vacatio legis*. Okres ten miałby być wydłużany do 12 miesięcy dla istotnych zmian, tj. zmian

<sup>26</sup> Orzeczenie TK z 29 stycznia 1992 roku, sygn. akt K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

<sup>27</sup> Wyrok TK z 20 stycznia 2010 roku, sygn. akt Kp 6/09, OTK-A ZU 2010, nr 1, poz. 3.

<sup>28</sup> Krzywoń, A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011, s. 149.

<sup>29</sup> Orzeczenie TK z 18 października 1994 r., sygn. akt K 2/94, OTK 1994, nr 2, poz. 36.

<sup>30</sup> Grant Thornton, *Polski Ład Legislacyjny*, Grant Thornton Polska, Warszawa 2021, s. 17. <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2021/10/Polski-%C5%81ad-Legislacyjny-RA-PORT-12-10-2021.pdf> [dostęp: 25.10.2024].



podatkowych objętych zakresem normowania art. 217 Konstytucji RP oraz zmian wymagających ingerencji w informatyczny system finansowo-księgowy przedsiębiorstw.

*Vacatio legis* mogłoby być krótsze niż sześć miesięcy, gdyby wprowadzane zmiany były korzystne dla przedsiębiorców albo konieczne do bezzwłocznego wprowadzenia z uwagi na ważny interes państwa. Ta druga przesłanka powinna być szczegółowo uzasadniona w formie pisemnej partnerom społecznym Rady Dialogu Społecznego, a pilne projekty powinny być zawsze wprowadzane na czas określony, nie dłuższy niż rok.

Podobne postulaty od lat pojawiały się w doktrynie, choć często w szczątkowej i nie tak radykalnej formie. Przykładowo wskazywano, że ustawy podatkowe powinny mieć *vacatio legis* nie krótsze niż trzy miesiące<sup>31</sup>.

Inne postulaty odnosiły się do samej zasady roczności wypracowanej przez Trybunał Konstytucyjny. Wskazywano, że powinna ona obejmować nie tylko podatki płacone w ujęciu rocznym, ale każdy podatek. Podobne stanowisko w pewnym momencie pojawiło się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, niemniej nie zdążyło się ugruntować<sup>32</sup>. Trafnie wskazuje się, że rozszerzenie tej zasady na każdy podatek abstrahuje od przyczyn ustanowienia zasady roczności przez Trybunał Konstytucyjny, a więc obiektywnych trudności we wprowadzeniu zmian modyfikujących wyłącznie część roku podatkowego<sup>33</sup>. Wydaje się jednak, że zasada ta coraz bardziej spełnia funkcję zapewnienia podatnikowi okresu dostosowawczego dającego minimalne gwarancje pewności i przewidywalności prawa.

### 3. Identyfikacja obszarów oraz działań zmierzających do usprawnienia funkcjonowania gospodarki w zakresie *vacatio legis*

Na tle zidentyfikowanych trendów rozwojowych należy wybrać działania zmierzające do usprawnienia funkcjonowania gospodarki w zakresie stosowania adekwatnego *vacatio legis*. Po pierwsze należy podkreślić, że żaden ze wskazanych trendów rozwojowych nie będzie wystarczający bez odpowiedniej zmiany mentalnej. Zarówno klasa polityczna, jak i społeczeństwo muszą oczekiwać od ustawodawcy wysokiej jakości legislacji, w tym takiej uwzględniającej *vacatio legis*. Niski priorytet polityczny dla wysokiej klasy legislacji powoduje, że podlega ona postępującej

---

<sup>31</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Podatki dochodowe – kierunek reform*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 20.

<sup>32</sup> Wyrok TK z 20 lipca 2006 r., sygn. akt K 40/05, OTK-A 2006, nr 7, poz. 82.

<sup>33</sup> A. Krzywoń, op. cit., s. 148–149.

degradacji. W demokratycznym państwie bez tego typu postawy trudno oczekiwać jakichkolwiek pozytywnych zmian. Jest to o tyle trudniejsze, że w związku z postępującą cyfryzacją życia obieg informacji zdecydowanie przyspieszył. Spowolnienie procesu legislacyjnego byłoby więc tendencją odwrotną, sprzeczną z logiką coraz bardziej przyspieszającego świata.

Po drugie, zmiany dotyczące *vacatio legis* powinny być elementem szerszej reformy procesu legislacyjnego. W części diagnostycznej wskazano, że degradacji uległo nie tylko stosowanie odpowiedniego *vacatio legis*, ale także cały proces legislacyjny. Tym samym trudno będzie w sposób punktowy naprawić jeden element tego procesu. Naprawa całego procesu legislacyjnego jest zaś w stanie zwiększyć prawdopodobieństwo dobrania odpowiedniego okresu spoczywania ustawy. Właściwie ułożony proces legislacyjny, w zależności od skali wprowadzanych zmian normatywnych, zagwarantuje bowiem, że zostanie on zapoczątkowany odpowiednio wcześniej, aby ostatecznie zapewnić podatnikowi odpowiednie *vacatio legis*. Brak skutecznych procedur porządkujących proces legislacyjny powoduje, że nowe akty prawne odnoszące się do prawa podatkowego zawsze są opóźnione i w konsekwencji wchodzą w życie z naruszeniem zasady adekwatnego okresu spoczywania ustawy.

Po trzecie, warto ustalić minimalny termin *vacatio legis* dla aktów prawnych odnoszących się do prawa podatkowego. Z pewnością nie powinien on być krótszy od jednomiesięcznego terminu wyznaczonego przez Trybunał Konstytucyjny, niemniej warto byłoby się pokusić o jego wydłużenie do trzech albo nawet sześciu miesięcy. Być może dobrym pomysłem byłoby przyjęcie sześciu miesięcy jako wartości docelowej, która zaczynając od trzech miesięcy, będzie się wydłużać co roku o miesiąc do osiągnięcia wyznaczonego celu. Termin ten powinien odnosić się do każdej ustawy podatkowej, w tym także niedotyczącej podatków nakładanych w ujęciu rocznym. Być może osobny termin powinien być ustalony dla aktów podstawowych, z pewnością nie powinien on jednak być krótszy niż miesiąc.

Ustalenie minimalnego terminu spoczywania ustawy wymaga uczciwej debaty publicznej na temat wartości, które ceni społeczeństwo. Zbyt długie *vacatio legis* może być bowiem narzędziem blokującym zmiany legislacyjne, zwłaszcza w materii tak delikatnej jak prawo podatkowe. Proponowany w raporcie Polski Ład Legislacyjny dwunastomiesięczny termin wejścia w życie istotnych zmian podatkowych (jak np. zmiana stawki podatkowej) mógłby prowadzić do niespodziewanych efektów. Zakładając bowiem rzetelną procedurę legislacyjną z konsultacjami społecznymi, z pewnością trwałaby ona dłużej niż trzy miesiące. W sytuacji, w której zmiana władzy odbywa się w Polsce tradycyjnie pod koniec roku, dwunastomiesięczne *vacatio legis* i zakaz wejścia w życie ustawy podatkowej w trakcie roku podatkowego spowodowałby, że ustawy podatkowe przyjmowane przez parlament nowej kadencji wchodziłyby w życie dopiero w trzecim roku rządów

nowo wyłonionej większości parlamentarnej. Tego typu mechanizm mógłby spowodować obawę sił politycznych przed wprowadzaniem koniecznych reform ze względu na kalendarz wyborczy.

Po czwarte, forma wprowadzenia powyższego obowiązku powinna wynikać z logiki reformy procesu legislacyjnego. Zmiany mogłyby zostać wprowadzone w ustawie i regulaminie Sejmu, ale nie można wykluczyć również formy rozporządzenia na kształt zasad techniki prawodawczej<sup>34</sup>. Argument, że ustawa jako akt wyższej rangi może pominąć wytyczne zawarte w rozporządzeniu i w ten sposób uczynić je pozbawionymi skuteczności, nie jest przekonujący. To samo może się bowiem wydarzyć w przypadku konkretnych ustaw, które na zasadzie *lex specialis derogat legi generali* będą ignorować normy dotyczące procesu legislacyjnego, np. skracając minimalne *vacatio legis*. Umieszczenie takich przepisów w Konstytucji RP jest nie tylko trudno wykonalne ze względu na wymagającą procedurę zmiany tego aktu, ale także niewskazane ze względu na preferowaną zwięzłość przepisów Konstytucji i ich daleko idącą nieelastyczność. Być może więc dla zapewnienia powagi wprowadzanej reformy powinna ona być uregulowana w formie ustawy, niemniej zdecydowanie ważniejsza będzie zmiana nastawienia klasy politycznej i społeczeństwa do jakości procesu legislacyjnego.

Po piąte, w ramach reformy procesu legislacyjnego należałoby uwzględnić specyfikę poszczególnych gałęzi prawa. Nie jest przypadkiem, że dyskusje na temat *vacatio legis* tak często dotyczą prawa podatkowego. W ramach tej reformy ważne byłoby zapewnienie mechanizmów ogólnych i szczególnych, które uwzględniałyby specyfikę danej gałęzi prawa. Przykładowo takim mechanizmem ogólnym jest możliwość powoływania komisji kodyfikacyjnych w ramach poszczególnych ministerstw, której udział byłby bardzo wskazany w przypadku prawa podatkowego<sup>35</sup>. Mechanizmem szczególnym mogłoby być ewentualne różnicowanie długości okresu spoczywania ustawy w różnych gałęziach prawa.

Na koniec nie mniej ważne jest uwzględnienie przeciwdziałania nadużyciom w związku z wprowadzanymi zmianami legislacyjnymi. Wydaje się, że jednym z elementów wprowadzania aktów prawa podatkowego z możliwie krótkim *vacatio legis* było przekonanie, że w ten sposób zmiany będą w krótkim okresie skuteczniejsze. Przedsiębiorstwa nie zdążą bowiem dostosować swojej strategii podatkowej do nowej legislacji podatkowej, a w konsekwencji będą zmuszone ponieść wyższe obciążenia fiskalne. W toku właściwie przeprowadzonego procesu legislacyjnego należałoby zidentyfikować pożądane i niepożądane działania dostosowawcze po stronie podatników. Niepożądanym działaniom można prze-

---

<sup>34</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283).

<sup>35</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, op. cit., s. 20.

ciwdziałać przez określone przepisy, które mogłyby wchodzić w życie z krótszym *vacatio legis*. Wydaje się jednak, że powinna to być sytuacja wyjątkowa, a podstawowym narzędziem powinno być wysłanie sygnału do podatników w formie ostrzeżeń czy nawet w uzasadnieniu do projektu ustawy, iż niektóre z działań dostosowawczych mogą być przedmiotem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

## Bibliografia

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Podatki dochodowe – kierunek reform*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8.
- Bułajewski S., *Zasady prawidłowej legislacji podczas tworzenia aktów prawa miejscowego w Polsce*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, t. 29.
- Drozdowski E., *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8.
- Działocha K., Zalaśiński T., *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 3.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2011.
- Sureth-Sloane C., Schanz D., *Tax Complexity Index 2022*, Paderborn University & LMU Munich, Paderborn 2022, <https://www.taxcomplexity.org/> [dostęp: 17.05.2024]
- Zalaśiński T., *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2008.