

# POLSKI ŁAD Z PERSPEKTYWY ZASAD POPRAWNEJ LEGISLACJI

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-162-0/1>



**Krystyna Nizioł**

Uniwersytet Szczeciński  
krystyna.niziol@usz.edu.pl

## Polish Deal from the perspective of correct legislation

Abstract

**Purpose:** The purpose of this study is to analyse the legislative process of regulations introduced under the so-called of Polish Deal, which was carried out on the basis of the principles of decent legislation. For the purposes of the analysis, two principles of decent legislation were selected, i.e. the principle of specificity of regulations and the principle of compliance with the lawmaking procedure by the legislator. In addition, due to the tax nature of the regulations, they were also analysed based on the principle of legal certainty.

**Design/methodology/approach:** In the paper the comparative legal method (consisting in the analysis of legal acts, literature and jurisprudence) was used. At the beginning, the principles of decent legislation and the principle of legal certainty are briefly characterized. Then, the legislative process of changes introduced as part of Polish Deal was analysed in order to indicate examples of its elements that could violate the above principles.

**Findings:** The numerous irregularities in the legislative process concerning Polish Deal described in this study confirm that the principles of proper legislation and legal certainty were violated in its course. The essence of these principles implies the necessity to enact laws that will implement the principle of specificity of provisions and with the observance of the appropriate procedure for its enactment. Meanwhile, the acts covered by Polish Deal were processed quickly, in violation of such important principles as, e.g., keeping an appropriate period of *vacatio legis*, which in the case of establishing the tribute law may have particularly unfavorable effects, because they affect the taxpayers' income and property sphere, and may destabilise state tax system. Other shortcomings of the legislative process that violated the principles of proper legislation were the lack of public consultations on bills covered by Polish Deal, or the poor substantive quality of the regulatory impact assessment that applied to them.

**Keywords:** quality of law, principles of correct legislation, tax law, Polish Deal.

### Sugerowane cytowanie:

Nizioł, K. (2023). Polski Ład z perspektywy zasad poprawnej legislacji. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Polski Ład a opodatkowanie dochodów. Ujęcie prawne, finansowe i ekonomiczne* (s. 17–30). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-162-0/1>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

## Wstęp

Celem niniejszego rozdziału jest ocena prawidłowości procesu legislacyjnego dotycząca ustaw objętych Polskim Ładem (Sejm, 2021). Oceny tej dokonano, uwzględniając głównie zasady przyzwoitej legislacji. W rozdziale posłużono się zamiennie pojęciami: zasady przyzwoitej legislacji, zasady poprawnej legislacji, ponieważ takie określenia są używane zamiennie w doktrynie, orzecznictwie i literaturze. Z uwagi na ramy objętościowe niniejszego rozdziału skoncentrowano się na dwóch zasadach poprawnej legislacji, tj. zasadzie określoności przepisów oraz zasadzie dochowania trybu stanowienia prawa przez ustawodawcę. Zmiany wprowadzone przez Polski Ład mają przede wszystkim charakter podatkowy, dlatego analizie poddano również zasadę pewności prawa. Ze względu bowiem na szczególny charakter ciężarów podatkowych (możliwość ingerencji państwa w sferę majątkowo-dochodową jednostki i duża swoboda ustawodawcy przy stanowieniu prawa w przypadku nakładania obowiązków dotyczących danin publicznych) ustawodawca szczególnie powinien respektować wymagania dotyczące formy stanowienia prawa. W związku z tym dochowanie przez ustawodawcę zasad przyzwoitej legislacji powinno być jednym z istotnych wymogów procesu stanowienia prawa, w tym szczególnie prawa podatkowego. W literaturze bowiem podkreśla się, że: „W demokratycznym państwie prawa intencja określonej regulacji musi jasno wynikać z treści przepisu. Adresat normy prawnej musi rozumieć jej treść, powinien też mieć możliwość ustalenia w sposób niebudzący wątpliwości jej znaczenia oraz zakresu praw lub obowiązków w niej zawartych” (Koksanowicz, 2014, s. 476). Jasna i precyzyjna treść przepisów ma, jak wcześniej wspomniano, szczególne znaczenie w przypadku prawa podatkowego, którego dotyczą zmiany wprowadzone w ramach ustaw objętych Polskim Ładem. Proces legislacyjny powinien bowiem zapewniać dochowanie konstytucyjnych standardów stanowienia prawa, które gwarantują między innymi zasady przyzwoitej legislacji.

W związku z tym zamierzeniem badawczym podjętym w niniejszym rozdziale jest ustalenie, czy procedura legislacyjna dotycząca ustaw objętych Polskim Ładem była przeprowadzona z poszanowaniem zasad przyzwoitej legislacji, a jeżeli nie, to jakie były mankamenty procesu legislacyjnego. Analiza tej problematyki jest o tyle doniosła, że niedoskonałości procesu legislacyjnego, dotyczące szczególnie regulacji w zakresie prawa podatkowego, mogą mieć negatywne konsekwencje społeczno-gospodarcze zagrażające stabilności państwa zarówno w wymiarze ekonomicznym, jak i prawnym. W rozdziale zastosowano metodę prawnoporównawczą.

## 1. Zasady poprawnej legislacji – zarys problematyki

W literaturze zasady poprawnej legislacji definiuje się jako „swoisty zbiór reguł i zasad, których katalog i znaczenie podlega nieustającym modyfikacjom” (Węglińska, 2020, s. 169). Zasady te uznaje się za tzw. formalne aspekty zasady państwa prawnego. Są one także przeciwwagą dla zasady względnej swobody ustawodawcy kształtowania prawa materialnego. Co istotne, zasady przyzwoitej legislacji wyznaczają określone standardy procesu legislacyjnego, co jest również gwarancją akceptacji stanowionego prawa (Koksanowicz, 2014, s. 473). Wyprowadza się je z treści art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej, w którym ujęto zasadę demokratycznego państwa prawnego. Zgodnie bowiem z tym przepisem: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej” (Konstytucja, 1997). Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywodzi się zatem zasady pochodne (drugiego stopnia), do których zalicza się również takie, które mają związek z jakością stanowionego prawa, jak między innymi zasady prawidłowej legislacji dotyczące np. określoności prawa i dochowania trybu jego stanowienia (Sokolewicz i Zubik, 2016). Zasady prawidłowej legislacji były również wielokrotnie analizowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK), szczególnie w odniesieniu do tych stosunków społecznych, w których ustawodawca ma szeroką swobodę stanowienia norm. Dotyczy to choćby takich obszarów regulacji jak nakładanie danin publicznych, w tym podatków, w przypadku których ustawodawca powinien być związany zasadami prawidłowej legislacji, co potwierdza orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (Sokolewicz i Zubik, 2016). Tytułem przykładu można przytoczyć pogląd wyrażony w wyroku TK (Wyrok, 2013), zgodnie z którym „Ustawodawca musi (...) podporządkować się wymaganiom co do formy stanowienia prawa, zarówno gdy chodzi o dochowanie nakazów prawidłowej (przyzwoitej) legislacji, jak i przestrzeganie podziału regulowanej materii pomiędzy ustawę a rozporządzenie” (Wyrok, 2013). W związku z tematyką analizowaną w niniejszym rozdziale należy również przytoczyć pogląd wyrażony w uzasadnieniu do wyroku TK, w którym Trybunał podkreślił, że: „Zaliczenie przez ustrojodawcę nakładania podatków do finansów publicznych (...) obliuguje do uznania tych regulacji za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Konsekwencją tak ukształtowanego modelu jest wyposażenie ustawodawcy w daleko idącą swobodę. Raz jednak trzeba jeszcze podkreślić, że swego rodzaju ceną za przyznanie tej swobody jest podporządkowanie ustawodawcy szeregowi wymagań co do formy stanowienia prawa, zarówno gdy chodzi o dochowanie nakazów przyzwoitej legislacji, jak i przestrzeganie podziału regulowanej materii pomiędzy ustawę a rozporządzenie” (Wyrok, 1999). Należy zatem podkreślić, że jest to

szczególnie ważne w przypadku stanowienia prawa podatkowego, które stanowiąc element finansów publicznych państwa ma wpływ na całokształt jego polityki społeczno-gospodarczej, dochowanie przez ustawodawcę w toku procesu legislacyjnego zasad przyzwoitej legislacji oraz przestrzeganie podziału normowanej materii między ustawę a rozporządzenie. W tym przypadku zatem ustawodawca nie może zupełnie dowolnie kształtować procesu legislacyjnego, korzystając z przyznanej mu w tym zakresie swobody, właśnie z uwagi na charakter stanowionego prawa, które z racji daninowego charakteru (ingerencja w sferę dochodowo-majątkową jednostki) powinno być stanowione w sposób jasny i precyzyjny.

Ustalenie, czy w toku procesu stanowienia Polskiego Ładu dochowano zasad przyzwoitej legislacji, wymaga przeanalizowania, czy spełniona została zasada określoności prawa (w orzecznictwie TK również występująca jako zasada określoności przepisów) i zasada dochowania trybu jego stanowienia.

Pierwsza z zasad, określoności przepisów, została zdefiniowana w wyroku, w którym wskazano, że określoność przepisów oznacza, że muszą one być „formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”, a „standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności” (Wyrok, 2000). Po stronie ustawodawcy rodzi to wymóg konstruowania przepisów w sposób poprawny z punktu widzenia językowego i logicznego. W konsekwencji przepisy mają być tworzone w sposób klarowny i zrozumiały dla adresatów tak, aby nie mieli wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw (jasność przepisów). Ponadto nakładane obowiązki i przyznane prawa mają być określone konkretnie, aby ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (precyzja przepisów) (Wyrok, 2001). W związku z tym pierwszym wymogiem przyzwoitej legislacji jest to, aby przepis był sformułowany w sposób poprawny, a więc jasny i zrozumiały dla adresata (co będzie stanowić realizację zasady określoności przepisów). Przepis powinien być również sformułowany w sposób precyzyjny (Koksanowicz, 2014, s. 474–475).

Odnosząc się do kwestii związanych z dochowaniem trybu stanowienia prawa, należy wskazać na wymogi obowiązujące w toku jego stanowienia. Jednym z aktów prawnych, które określa formalno-techniczne aspekty stanowienia aktów prawnych, jest rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2020 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej, w których określono między innymi czynności poprzedzające przygotowanie projektu ustawy, elementy uzasadnienia projektu ustawy, konstrukcję ustawy, układ i postanowienia przepisów merytorycznych, oznaczanie przepisów i ich systematyzację, nowelizacje ustawy, tekst jednolity, projekt rozporządzenia wykonawczego. W rozporządzeniu tym znajdują się również regulacje wprost nakazujące redagowanie przepisów ustawy tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy (Rozporządzenie, 2020).

Innym elementem procesu legislacyjnego, który ma również istotne znaczenie przy ocenie, czy ustawodawca dochował zasad przyzwoitej legislacji i spełnił wymogi związane ze stanowieniem prawa, jest analiza, w jaki sposób przebiegał etap tego procesu dotyczący oceny skutków regulacji (OSR). W literaturze OSR odnosząca się do projektów ustaw lub innego rodzaju instrumentów prawnych lub polityk rządowych jest określana jako „systematyczna, obowiązkowa i spójna ocena ich wpływu – korzyści i kosztów – pod względem społecznym, gospodarczym lub środowiskowym. Ocena ta powinna koncentrować się na wpływie wywieranym na wszystkie sfery życia poza rządem (państwem)” (Kałużyńska, 2007, s. 58–59). Pojęcie oceny skutków regulacji nie jest stosowane przez Komisję Europejską, która używa określenia ocena wpływu (*impact assessment*) (Rogowski i Szpringer, 2007, s. 8–9.)

Pojęcie oceny skutków regulacji i zasady jej dokonywania ujęto w Uchwale nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów. Zgodnie z § 24 ust. 3 Regulaminu RM przed rozpoczęciem prac nad opracowaniem projektu dokumentu rządowego oraz projektu założeń projektu ustawy organ wnioskujący dokonuje oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych. Ocenę tę przeprowadza się zgodnie z wytycznymi w zakresie jej dokonywania, jeżeli zostały ustalone przez Radę Ministrów lub jej organ pomocniczy. Natomiast oceny ustala się w zależności od rodzaju dokumentu oraz przedmiotu i zasięgu oddziaływania projektowanych regulacji. Ocena skutków regulacji jest określona w § 28 ust. 1 Regulaminu RM jako „wyniki oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych” i stanowi ona odrębną część projektu aktu normatywnego (lub założeń projektu ustawy) (Uchwała, 2013). Obecnie oceny wpływu dokonuje się z wykorzystaniem Wytycznych oceny wpływu przyjętych przez Radę Ministrów w 2015 r. (Rządowe Centrum, b.d.). Na stronie internetowej Ministerstwa Rozwoju i Technologii są również dostępne dokumenty wspomagające oszacowanie kosztów regulacyjnych, w tym ich pomiaru (MRiT, 2022).

Na marginesie rozważań należy również wspomnieć o zasadzie pewności prawa, którą – obok zasad prawidłowej legislacji – można wywieść z art. 2 Konstytucji RP. Wynika z niej między innymi obowiązek prawidłowego ogłoszenia aktu prawnego umożliwiającego adresatom zapoznanie się z jego treścią, wymóg nakładania na jednostki obowiązków w akcie prawnym rangi ustawy oraz formułowanie treści aktów prawnych w sposób jednoznaczny i zrozumiały dla przeciętnego czytelnika (Lasiński-Sulecki, 2018).

## 2. Przebieg procesu legislacyjnego dotyczącego ustaw objętych Polskim Ładem a realizacja zasad przyzwoitej legislacji

Proces legislacyjny dotyczący ustaw objętych Polskim Ładem już od początku rodził liczne wątpliwości co do prawidłowego procedowania. Przykładem może być stanowisko wyrażone przez Radę Towarzystwa Ekonomistów Polskich, która zauważała naruszenie zasad poprawnej legislacji dotyczących aktów prawnych tworzących Polski Ład. Wskazywano między innymi na konieczność respektowania zasady określoności przepisów prawa w przypadku stanowienia prawa, na mocy którego nakłada się na jednostki nowe obowiązki fiskalne. W swoim stanowisku Rada odwołała się również do poglądów prezentowanych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, a dotyczących zmian prawa powodujących ingerencję w bezpieczeństwo socjalne jednostki. W takim przypadku: „po pierwsze – każdy przepis tworzący prawa i nakładający obowiązki winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto, kiedy i w jakiej sytuacji im podlega. Po drugie – powinien być na tyle precyzyjny, aby możliwa była jego jednoznaczna wykładnia i stosowanie. Po trzecie – powinien być tak skonstruowany, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację tworzącą prawa i obowiązki” (Wyrok, 2003; Stanowisko Rady, 2021). Również zmiany prawa podatkowego powinny być dokonywane w taki sposób, aby „zapewnić maksymalną przewidywalność i obliczalność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy skarbowe” (Wyrok, 2004; Stanowisko Rady, 2021). Podkreślano ponadto, że przepisy wpływające istotnie na sytuację finansową uczestników rynku powinny być stanowione z odpowiednim wyprzedzeniem czasowym (Stanowisko Rady, 2021). Tymczasem zmiany wprowadzone w ramach Polskiego Ładu rodzą „wątpliwości co do ich jednoznaczności i przejrzystości. Oznacza to, że wejście w życie tych zmian w ww. trybie, tj. z ograniczonymi konsultacjami oraz w zbyt krótkim terminie na dostosowanie rynku do nowej rzeczywistości prawnej, musi prowadzić do naruszenia zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasad przyzwoitej legislacji, wyrażonych w art. 2 Konstytucji RP” (Stanowisko Rady, 2021).

Już ze sformułowanych powyżej uwag można wywnioskować, że proces legislacyjny Polskiego Ładu był obciążony wieloma mankamentami, które mogły w istotny sposób rzutować na jakość stanowionego prawa podatkowego. Dotyczyły one nie tylko samego sposobu formułowania przepisów prawa podatkowego, które były nieprecyzyjne, ponieważ nie pozwalały jednoznacznie określić praw i obowiązków ich adresatów, ale również zbyt krótkiego okresu na zapoznanie się adresatów z wprowadzanymi zmianami. Można sformułować pogląd, iż Polski Ład był przygotowany zbyt szybko, bez dochowania wymaganej

staranności, która jest szczególnie ważna przy stanowieniu prawa podatkowego, a także bez rzetelnie przeprowadzonej OSR. Potwierdzają to również inne uwagi formułowane w stosunku do Polskiego Ładu.

W opracowaniu *Legislacyjny Polski Ład. Rekomendacje Rady Przedsiębiorczości dotyczące nowoczesnego, demokratycznego procesu wdrażania regulacji w Polsce* analizie poddano proces legislacyjny dotyczący projektów siedmiu ustaw tworzących Polski Ład. Wśród mankamentów procesu legislacyjnego wymieniono między innymi zbyt krótki okres konsultacji publicznych, brak zamieszczania ich wyników na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji (mimo istnienia takiego obowiązku), niską jakość przygotowanych ocen skutków regulacji, zbyt ni pośpiech przy procedowaniu wszystkich projektów ustaw, który uniemożliwiał rzetelną i kompleksową analizę ich treści (Rada Przedsiębiorczości, 2022, s. 3). Polski Ład był zatem przygotowany bez dostatecznie pogłębionej analizy jego skutków, w toku pośpiesznie przeprowadzonego procesu legislacyjnego, co w praktyce sprawiło, że jego regulacje niejednokrotnie były ze sobą sprzeczne. Rodziło to konieczność ich korekty jeszcze w toku procesu legislacyjnego.

Dlatego też, ze względu na sygnalizowanie licznych mankamentów procedowanych projektów ustaw objętych Polskim Ładem, już w toku procesu legislacyjnego podejmowano próby ich poprawienia. W konsekwencji, jeszcze przed wejściem w życie aktów prawnych określanych jako Polski Ład, starano się usunąć nieścisłości i sprzeczności istniejące w ich treści. Wymaga podkreślenia, że już na tym etapie procesu legislacyjnego Biuro Legislacyjne Senatu sformułowało opinię do projektu zmian ustaw tworzących Polski Ład, w której wyszczególniono liczne mankamenty dotyczące jego przebiegu, które budziły zastrzeżenia co do zgodności wprowadzanych regulacji z Konstytucją RP (Magda, 2021). Wskazywano między innymi na to, że po pierwszym czytaniu projektu ustawy (po przyjęciu poprawek przez Komisję Finansów Publicznych zgłoszonych na jej posiedzeniu) jego tekst został później uzupełniony o nowelizację określonych ustaw z nią związanych, które wcześniej nie były objęte zakresem projektu ustawy, skierowanym do sejmu przez Radę Ministrów. W konsekwencji w opinii Biura Legislacyjnego Biura Senatu stwierdzono: „mając na uwadze, że poprawki zgłaszane na etapie sejmowego postępowania ustawodawczego powinny pozostawać w związku z projektem złożonym w sejmie przez wnioskodawcę, przy czym więź ta winna mieć wymiar nie tylko formalny, ale i merytoryczny, polegający na tym, że konkretne poprawki odnoszące się do projektu powinny pozostawać w odpowiedniej relacji z jego treścią, zmierzając do modyfikacji pierwotnej treści projektu, należy uznać, że wymienione wyżej przepisy są niezgodne z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji przez to, że zostały uchwalone przez sejm bez dochowania trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego. Należy również dobitnie podkreślić, że nie tylko na

etapie drugiego czytania, ale również w toku prac komisyjnych niedopuszczalne jest wprowadzanie poprawek, które stanowią nowość normatywną, wychodząc poza zakres projektu ustawy” (Wyrok, 2009a, b; Magda, 2021, s. 4–5). Również te mankamenty procesu legislacyjnego Polskiego Ładu wskazują, że nie dochoowano w jego toku podstawowych wymogów dotyczących przebiegu przyzwoitej legislacji, ponieważ naruszono wymogi sejmowego postępowania ustawodawczego, wprowadzając poprawki w sposób z nim niezgodny.

Wśród mankamentów procesu legislacyjnego Polskiego Ładu należy również wymienić brak ogłoszenia zmian w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych do dnia 30 listopada, a więc co najmniej miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (co narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa), zbyt krótki okres *vacatio legis* wprowadzanych ustaw (zasadniczo miały one wejść w życie w dniu 1 stycznia 2021 r.) czy też krótszy od konstytucyjnego okresu, 30-dniowy okres, w którym Prezydent ma podjąć decyzję o podpisaniu ustaw. W przypadku zbyt krótkiego okresu *vacatio legis* nowelizacja ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych została ogłoszona w Dzienniku Ustaw po dniu 16 grudnia 2021 r., a więc weszła w życie w terminie krótszym niż 14 dni od dnia ogłoszenia (co narusza konstytucyjne standardy dotyczące jego odpowiedniości wynikające z art. 2 Konstytucji). Jest to szczególnie niepokojące, że odnosi się do ustaw z zakresu prawa podatkowego. Innym mankamentem procesu legislacyjnego ustaw objętych Polskim Ładem związanym z *vacatio legis*, dotyczącym kwestii proceduralnej było nierespektowanie zagwarantowanego Prezydentowi okresu na podjęcie decyzji w sprawie podpisania ustawy (ustalonego w art. 122 Konstytucji RP) (Magda, 2021, s. 5–7). Te mankamenty procesu legislacyjnego Polskiego Ładu są szczególnie niepokojące, ponieważ zmiany prawa podatkowego, których skutkiem jest ingerencja w sferę majątkowo-dochodową podatników, są wprowadzane w sposób nie tylko naruszający standardy przyzwoitej legislacji, ale również taki, który może się przyczyniać do naruszenia zaufania podatników do państwa i stanowionego przez nie prawa. Są oni bowiem zaskakiwani zmianami prawa podatkowego, których skutki będą odczuwać, a z którymi nie mogli się dostatecznie wcześniej zapoznać z uwagi na powyższe wady procesu legislacyjnego.

Kolejnym mankamentem procesu legislacyjnego dotyczącego ustaw objętych Polskim Ładem był zbyt krótki okres konsultacji publicznych lub też ich zupełny brak. Zaniechano na przykład takich konsultacji w przypadku ustaw ujętych w drukach sejmowych nr 1532 i 1532-A, a mianowicie rozpatrywania przez Sejm RP ustaw, których przyjęcie może powodować zmiany w funkcjonowaniu samorządu terytorialnego, nie uzyskano opinii wymaganych w tym przypadku od organizacji samorządowych i Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. Na taką wadę procesu legislacyjnego wskazywano właśnie w toku



procedowania nad Polskim Ładem. W opinii sformułowanej na etapie postępowania legislacyjnego akcentowano, że „także w przypadku rozwiązań ustawowych ujętych w projektach objętych drukami 1532 i 1532-A, poza wszelką wątpliwością pozostaje obowiązek zastosowania, w zakresie procedowania tych rozwiązań, przepisów art. 36 ust. 6 i 7 uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (tj. M.P. z 2021 r., poz. 483), nakładających obowiązek zasięgnięcia opinii organizacji samorządowych, tworzących stronę samorządową Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, gdyż przyjęcie projektu może powodować zmiany w funkcjonowaniu samorządu terytorialnego” (Chmielnicki, 2021, s. 12). Konsekwencje takiego zaniechania mogą być dotkliwe, ponieważ stanowi ono naruszenie prawa ze względu na wadliwie przeprowadzony cały proces legislacyjny. Dlatego jego zakończenie może stanowić dla Trybunału Konstytucyjnego podstawę do stwierdzenia niezgodności tych procedowanych ustaw z Konstytucją RP „pod względem formalnym (w zakresie wadliwie przeprowadzonego postępowania legislacyjnego)” (Opaliński, 2021, s. 12). Ta wada procesu legislacyjnego Polskiego Ładu zasługuje na szczególne zaakcentowanie. Jednym z istotnym elementów OSR jest poddanie projektu aktu prawnego konsultacjom społecznym, które mają być przeprowadzone w sposób rzetelny, a nie jedynie pozorny i w praktyce mają poprawić jakość stanowionego prawa. Niestety, w przypadku procesu legislacyjnego Polskiego Ładu ten element procedury był wadliwy, co w praktyce mogło pozbawić różne podmioty (np. organizacje samorządowe) możliwości realnego zgłaszania uwag do projektowanych zmian. Innym problemem mógł być brak rzetelnego odniesienia się do tych uwag przez ustawodawcę. Jest to zatem istotny mankament formalny postępowania legislacyjnego Polskiego Ładu, również przemawiający za jego wadliwością.

Przedstawione braki procesu legislacyjnego dotyczącego projektów ustaw objętych Polskim Ładem wyraźnie potwierdzają liczne nieprawidłowości, które wystąpiły w jego toku. Dotyczyły one zarówno zasad poprawnej legislacji, jak i naruszenia zasady pewności prawa.

Niestety, również po wejściu w życie ustaw objętych Polskim Ładem nadal widoczne były istotne mankamenty związane z przebiegiem procesu legislacyjnego, w którego ramach próbowano usunąć stwierdzone błędy i sprzeczności w obowiązujących już aktach prawnych. Czyniono to w sposób naruszający zasady prawidłowej legislacji, a także zasadę pewności prawa. Tytułem przykładu można wskazać na „poprawę” Polskiego Ładu dokonaną aktem rangi niższej niż ustawa, bowiem zmiany wprowadzono na mocy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2022 r., w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Rozporządzenie, 2022). Zmiany te były wprowadzane w bardzo szybkim tempie, już w pierwszym tygodniu po wejściu w życie ustaw objętych Polskim

Ładem (tj. 1 stycznia 2022 r.), a ich powodem były licznie zgłaszane problemy i wątpliwości dotyczące między innymi rozliczania przez płatników na podatek dochodowy od osób fizycznych. Ze względu na konieczność szybkiego usunięcia związanych z tym błędów nowe regulacje zostały wprowadzone na mocy nie ustawy, lecz właśnie wskazanego rozporządzenia wykonawczego. W związku z tym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów została zamieszczona informacja, że od „(...) od 8 stycznia 2022 r. zmianie uległy zasady rozliczania zaliczek na podatek dochodowy, pobieranych przez płatników w styczniu 2022 r. Zaliczki na podatek dochodowy, pobierane przez płatników po 8 stycznia 2022 r., powinny być obliczane w sposób opisany w rozporządzeniu. Wysokość zaliczki za styczeń u pracowników czy zleceniobiorców osiągających miesięczny dochód do 12 800 zł brutto, powinna być pobierana w wysokości nie wyższej, niż kwota zaliczki obliczanej na zasadach działających do 31 grudnia 2021 r. Pobranie zaliczki na podatek dochodowy w wyższej wysokości, skutkować będzie po stronie płatnika obowiązkiem niezwłocznego zwrotu podatnikowi zaistniałej różnicy. Tym samym, pracownicy będą otrzymywać stosowne korekty od płatników, jeżeli wypłacone wynagrodzenia nie uwzględniały metodyki pobierania zaliczek na podatek dochodowy, opisanej w rozporządzeniu” (MF, 2022b). Dopiero trzy tygodnie później przedmiotowe zmiany zostały ujęte w projekcie zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Sejm, 2021), o czym informacja została również zamieszczona na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Stwierdzono bowiem, że: „Ustawowe ujęcie treści Rozporządzenia nie zmienia jego postanowień – treść pozostaje niezmienna. Rozporządzenie jest zgodne z prawem i należy postępować zgodnie z jego zapisami. Przeniesienie przepisów na poziom ustawy chroni pracowników i jest odpowiedzią na rozmaite głosy nt. powinności stosowania Rozporządzenia” (MF, 2022a). Widoczne jest zatem, że „poprawa” Polskiego Ładu następowała w sposób naruszający zasady prawidłowej legislacji, ponieważ kwestie związane z poborem zaliczek podatku dochodowego od osób fizycznych przez płatników najpierw uregulowano w rozporządzeniu, a nie w ustawie. Dopiero po trzech tygodniach od wydania przedmiotowego rozporządzenia zostały one ujęte w projekcie ustawy, a źródłem wiedzy o tych zmianach były informacje podawane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Wspomniane mankamenty procesu legislacyjnego ustaw objętych Polskim Ładem, dotyczące braku społecznych konsultacji, słabej merytorycznie OSR i zbyt szybkiego prowadzonego procesu legislacyjnego, spowodowały poważne konsekwencje po stronie podatników. Należą do nich między innymi ograniczenie rozliczania dla osób samotnie wychowujących dzieci, ograniczenie ulgi dla klasy średniej tylko do osób uzyskujących dochody z pracy oraz działalności gospodarczej opodatkowanej według skali podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych, powstania przychodów dla pracodawcy z tytułu nielegalnego

zatrudnienia, likwidacji karty podatkowej (Marianański, 2022). Niepokoić może także fakt, że mimo wielu nowelizacji pakietu ustaw objętych Polskim Ładem, wprowadzanych zarówno przed jego wejściem w życie, jak i już po 1 stycznia 2022 r., ciągle wymaga on udoskonalenia i poprawy. Jest to o tyle groźne, że korekty te są wprowadzane w ciągu roku podatkowego, a więc w okresie, w którym – jeżeli w ogóle są wprowadzane zmiany w prawie podatkowym – powinno to być czynione w sposób szczególnie rozważny. Tymczasem w marcu 2022 r. zapowiedziano kolejne zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych objętej Polskim Ładem. Dotyczą one między innymi wprowadzenia 12-procentowej stawki tego podatku, możliwości częściowego odliczania składki zdrowotnej od podstawy opodatkowania, likwidacji tzw. ulgi dla klasy średniej, nowych zasad stosowania tzw. kwoty wolnej przy zaliczkach, przywrócenia rodzicom samotnie wychowującym dzieci możliwości wspólnego opodatkowania (Komorowska, Kotarski, Żurawiecka i Kiełpsz, 2022).

Powyższe liczne mankamenty ustaw tworzących Polski Ład, dotyczące zarówno jego treści, jak i procesu stanowienia, świadczą nie tylko o naruszeniu zasad prawidłowej legislacji, które są szczególnie istotne w przypadku stanowienia prawa podatkowego, ale również o braku odpowiedniej reakcji ustawodawcy na mankamenty sygnalizowane jeszcze w toku procesu legislacyjnego. Jest to o tyle niepokojące, że przedmiotem Polskiego Ładu są regulacje prawa podatkowego, a więc takie, które wpływają bezpośrednio na sytuację majątkowo-dochodową podatnika. W ich przypadku wszelkie zmiany powinny być poprzedzone rzetelnie przeprowadzoną OSR, a sam proces legislacyjny powinien być przeprowadzony z dochowaniem należytej staranności. W przypadku Polskiego Ładu nie dopełniono wymogów w obu tych obszarach.

## Wnioski

Zamierzeniem badawczym podjętym w niniejszym rozdziale było ustalenie, czy procedura legislacyjna dotycząca ustaw objętych Polskim Ładem była przeprowadzona z poszanowaniem zasad przyzwoitej legislacji, a jeżeli nie, to jakie były mankamenty procesu legislacyjnego. Niestety, opisane w niniejszym rozdziale liczne nieprawidłowości procesu legislacyjnego dotyczącego Polskiego Ładu potwierdzają, że doszło w jego toku do naruszenia zasad prawidłowej legislacji oraz pewności prawa. Z istoty tych zasad wynika bowiem konieczność stanowienia prawa, które będzie realizowało zasadę określoności przepisów oraz z dochowaniem trybu jego stanowienia. Tymczasem ustawy objęte Polskim Ładem były procedowane w sposób szybki, z naruszeniem tak istotnych zasad

jak choćby dochowania odpowiedniego okresu *vacatio legis*, co w przypadku stanowienia prawa daninowego może mieć szczególnie niekorzystne skutki, ponieważ dotyczą one sfery dochodowo-majątkowej podatników, a także mogą zdestabilizować system podatkowy państwa. Innymi mankamentami procesu legislacyjnego, które naruszały zasady prawidłowej legislacji, był brak konsultacji publicznych projektów ustaw objętych Polskim Ładem oraz słaba jakość merytoryczna OSR, które ich dotyczyły. Takie wady procesu legislacyjnego w istotny sposób pogarszają nie tylko jakość stanowionego prawa, lecz również zasadę zaufania do państwa. Wreszcie wprowadzanie zmian w podatku dochodowym od osób fizycznych w rozporządzeniu, a dopiero później ujęcie ich we właściwej ustawie narusza zasadę pewności prawa. Wymóg nakładania podatków w formie prawnym rangi ustawowej jest nie tylko wymogiem konstytucyjnym, lecz również stanowi gwarancję ochrony dla podatników przed arbitralnym nakładaniem na nich obowiązków, z pominięciem wymaganej procedury ustawodawczej.

## Bibliografia

- Chmielnicki, P. (2021). *Opinia prawna w przedmiocie: Czy zgodnie z Regulaminem Sejmu możliwe jest rozpatrywanie przez Sejm RP ustaw, co do których przyjęcie może powodować zmiany w funkcjonowaniu samorządu terytorialnego, bez uzyskania opinii organizacji samorządowych, tworzących stronę samorządową Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego? W szczególności: rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw- druk nr 1532 oraz rządowego projektu ustawy o wsparciu jednostek samorządu terytorialnego w związku z Programem Polski Ład druk nr 1531?*. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/opinie-BAS.xsp?nr=1531>
- Kałużńska, M. (2007). Ocena wpływu legislacji unijnej i jej oddziaływanie na rozwiązania krajowe. W: W. Szpringer i W. Rogowski (red.), *Ocena skutków regulacji. Poradnik OSR, doświadczenia, perspektywy* (s. 58–68). Wydawnictwo C.H. Beck.
- Koksanowicz, G. (2014). Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa. *Studia Iuridica Lublinensia*, 22, 471–478.
- Komorowska, K., Kotarski, F., Żurawiecka, A. i Kiełpsz, M. (2022). *Nowy Polski Ład – zmiany w PIT*. <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/legislacja/nowy-polski-lad-zmiany-w-pit>
- Lasiński-Sulecki, K. (2018). Zasada pewności prawa. W: A. Franczak i A. Kaźmierczyk (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*. LEX/el.
- Magda, P. Kancelaria Senatu, Biuro Legislacyjne. (2021). *Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (druk nr 592)*. <https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/pl/senatekspertyzy/6176/plik/592o.pdf>

- Konstytucja. (1997). Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Mariański, A. (2022). *Polski (nie)ład. niesprawiedliwość i chaos w podatkach*. <https://legalis.pl/polski-nielad-niesprawiedliwosc-i-chaos-w-podatkach/>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2022a). *Korzystne zmiany w Polskim Ładzie – projekt Ustawy już gotowy*. <https://www.gov.pl/web/finanse/korzystne-zmiany-w-polskim-ladzie--projekt-ustawy-juz-gotowy>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2022b). *Od 8 stycznia zmieniły się zasady rozliczania zaliczek na podatek dochodowy, pobieranych przez płatników w styczniu 2022 r.* <https://www.gov.pl/web/finanse/od-8-stycznia-zmienily-sie-zasady-rozliczania-zaliczek-na-podatek-dochodowy-pobieranych-przez-platnikow-w-styczniu-2022-r>.
- MRiT (Ministerstwo Rozwoju i Technologii). (2022). *Lepsze prawo*. <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/lepsze-prawo>
- Opaliński, B. (2021). *Opinia prawna w sprawie ustalenia czy zgodnie z regulaminem Sejmu. Możliwe jest rozpatrywanie przez Sejm RP ustaw, co do których przyjęcie może powodować zmiany w funkcjonowaniu samorządu terytorialnego, bez uzyskania opinii organizacji samorządowych, tworzących stronę samorządową Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu terytorialnego? Ustalenia dotyczą w szczególności rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – druk nr 1532 oraz rządowego projektu ustawy o wsparciu jednostek samorządu terytorialnego w związku z Programem Polski Ład druk nr 1531*. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/opinieBAS.xsp?nr=1531>
- Rada Przedsiębiorczości. (2022). *Legislacyjny Polski Ład. Rekomendacje Rady Przedsiębiorczości dotyczące nowoczesnego, demokratycznego procesu wdrażania regulacji w Polsce*. <https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2021/10/Polski-%C5%81ad-Legislacyjny-RAPORT-12-10-2021.pdf>
- Rogowski, W. i Szpringer, W. (2007). Problemy metodologiczne oceny skutków regulacji w Polsce – czy powstają nowe perspektywy ekonomicznej analizy prawa?. W: W. Szpringer i W. Rogowski (red.), *Ocena skutków regulacji. Poradnik OSR, doświadczenia, perspektywy* (s. 3–18). Wydawnictwo C.H. Beck.
- Rozporządzenie. (2020). Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2020 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 283).
- Rozporządzenie. (2022). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r., poz. 28).
- Rządowe Centrum Legislacji. (b.d.). *Wytyczne do przeprowadzania oceny wpływu oraz konsultacji publicznych w ramach rządowego procesu legislacyjnego*. <https://rccl.gov.pl/legislacja/wytyczne-do-przeprowadzania-oceny-wplywu-oraz-konsultacji-publicznych-w-ramach-rzadowego-procesu-legislacyjnego/>
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2021). Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

- oraz niektórych innych ustaw, druki Sejmu RP nr 1532 i 1532-A. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=A2CD8F04765FCD4BC125874A00700F9B>
- Sokolewicz, W. i Zubik, M. (2016). Komentarz do art. 2 Konstytucji RP. W: L. Garlicki i M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz* (tom I). LEX/el.
- Stanowisko Rady Towarzystwa Ekonomistów Polskich w sprawie projektu zmian podatkowych w programie „Polskiego Ładu”, 24.08.2021. <https://tep.org.pl/stanowisko-rady-tep-sprawie-projektu-zmian-podatkowych-w-programie-polskiego-ladu/>
- Uchwała. (2013). Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (tekst jedn. M.P. z 2016 r., poz. 1006 ze zm.).
- Ustawa. (1991). Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.).
- Węglińska, J. (2020). Zasada ochrony zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa jako dyrektywa poprawnej legislacji. *Prawo w Działaniu. Sprawy Cywilne*, 42, 169–188.
- Wyrok. (1999). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. K 28/98, OTK ZU 1999, z. 7, poz. 156.
- Wyrok. (2000). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99, OTK ZU 2000, z. 1, poz. 2.
- Wyrok. (2001). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK 2001, z. 3, poz. 51.
- Wyrok. (2003). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU 2003, z. 2A, poz. 13.
- Wyrok. (2004). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03 OTK ZU 2004, z. 5A, poz. 41.
- Wyrok. (2009a). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2009 r., sygn. K 53/07, OTK ZU 2009, z. 3A, poz. 27.
- Wyrok. (2009b). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. P 11/08), OTK ZU 2009, z. 4A, poz. 49.
- Wyrok. (2013). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2013 r. K 7/12, OTK-A 2013, z. 6, poz. 76.
- Wyrok. (2021). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2021 r., sygn. K 33/00, OTK ZU 2001, z. 7, poz. 217.
- Zalasiński, T. (2008). Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego. Wydawnictwo Sejmowe.
- Zaleśny, J. (2021). *Opinia prawna w sprawie: czy zgodnie z regulaminem Sejmu możliwe jest rozpatrywanie przez Sejm RP projektów ustaw, których przyjęcie może powodować zmiany w funkcjonowaniu samorządu terytorialnego, bez uzyskania opinii organizacji samorządowych, tworzących stronę samorządową Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego? W szczególności: rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1532) oraz rządowego projektu ustawy o wsparciu jednostek samorządu terytorialnego w związku z Programem Polski Ład (druk nr 1531)*. <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/opinieBAS.xsp?nr=1531>