



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 27 maja 2022 r.

**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
oraz niektórych innych ustaw
(druk nr 714)**

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Uchwalona przez Sejm w dniu 12 maja 2022 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, określana dalej jako „opiniowana ustawa”, zmierza przede wszystkim do dokonania merytorycznych modyfikacji unormowań prawa podatkowego w świetle dotychczasowych wyników stosowania rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 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. poz. 2105, z późn. zm.), określaną dalej jako „ustawa realizująca program *Polski Ład*”. Wejście w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. ustawy realizującej program *Polski Ład* skutkowało przede wszystkim wystąpieniem dolegliwych skutków prawnopodatkowych w postaci wypłat niektórym uprawnionym podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych wynagrodzeń, uposażeń czy innych świadczeń w wysokościach niższych od wypłat otrzymanych z tytułu tego samego przychodu w roku ubiegłym. Ustawa realizująca program *Polski Ład* została oceniona negatywnie pod względem konstytucyjnym przez Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu¹.

¹ *Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 506)*, Warszawa, 19 października 2021 r. [<https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/pl/senatekspertyzy/6059/plik/506o.pdf>].

2. Do najważniejszych unormowań opiniowanej ustawy należy zaliczyć:

- 1) likwidację prawa podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych będącego osobą samotnie wychowującą dziecko albo dzieci do odliczenia od podatku z tego tytułu kwoty w wysokości 1 500 zł na rzecz ustanowienia uprawnienia tej osoby do:
 - a) wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem albo z tymi dziećmi – jeżeli to dziecko albo przynajmniej jedno z tych dzieci ma orzeczoną niepełnosprawność,
 - b) częściowo wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem albo z tymi dziećmi – jeżeli to dziecko albo przynajmniej jedno z tych dzieci nie ma orzeczonej niepełnosprawności, a zarazem jest:
 - osobą małoletnią albo
 - osobą pełnoletnią, która nie ukończyła 25. roku życia, i uczy się w szkołach, o których mowa w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej oraz w innym państwie;
- 2) przesądzenie *expressis verbis*, że nie stanowią przychodu podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatnika podatku dochodowego od osób prawnych otrzymane od Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych środki finansowe na podstawie art. 33b ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 573, z późn. zm.);
- 3) rozszerzenie katalogu zwolnień przedmiotowych od podatku dochodowego od osób fizycznych (do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł) o przychody z zasiłku macierzyńskiego uzyskiwane przez:
 - a) podatnika do ukończenia 26. roku życia,
 - b) podatnika, który przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – w czterech kolejno po sobie następujących latach podatkowych, licząc od początku roku, w którym podatnik przeniósł to miejsce zamieszkania, albo od początku roku następnego,
 - c) podatnika, który w roku podatkowym w stosunku do co najmniej czworga dzieci wykonywał władzę rodzicielską, pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało, lub sprawował funkcję rodziny zastępczej na podstawie

orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, a w przypadku pełnoletnich uczących się dzieci – wykonywał ciężący na nim obowiązek alimentacyjny albo sprawował funkcję rodziny zastępczej;

- 4) umożliwienie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w roku podatkowym przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzącego pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowaną na zasadach „liniowych” oraz za osoby współpracujące z tym podatnikiem – w łącznej wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym 8 700 zł (rozwiązania w tym zakresie przewidziano również w odniesieniu do podatników opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz podatek dochodowy w formie karty podatkowej);
- 5) likwidację tzw. ulgi dla klasy średniej, tj. ulgi przysługującej podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych będącego pracownikiem oraz osiągającego przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej – jeżeli suma uzyskanych przychodów w roku podatkowym wynosi co najmniej 68 412 zł i nie przekracza kwoty 133 692 zł;
- 6) likwidację prawa podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych do odliczenia od podstawy obliczenia podatku wydatków na odpłatne nabycie zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub udziału w takim zabytku, pod warunkiem że podatnik na nabytą nieruchomość poniósł wydatek z tytułu wykonanych w tym zabytku prac konserwatorskich, prac restauratorskich lub robót budowlanych;
- 7) obniżenie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w pierwszym przedziale skali podatkowej (tj. do kwoty 120 000 zł) z 19% do 12%;
- 8) ustanowienie podstaw prawnych pokrycia uszczerbku finansowego organizacji pożytku publicznego, a także jednostek samorządu terytorialnego – w związku z wejściem w życie zarówno ustawy realizującej program *Polski Ład*, jak również opiniowanej ustawy;
- 9) objęcie systemem ubezpieczeń społecznych komplementariusza w spółce komandytowo-akcyjnej;
- 10) objęcie ubezpieczeniem zdrowotnym działalności gospodarczej prowadzonej w formie spółki komandytowo-akcyjnej przez komplementariusza oraz w formie prostej spółki akcyjnej przez akcjonariusza wnoszącego do spółki wkład, którego przedmiotem jest świadczenie pracy lub usług, a także działalności wykonywanej przez twórcę i artystę;

- 11) ustanowienie epizodycznej regulacji, w myśl której podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych stosujący przed dniem wejścia w życie opiniowanej ustawy opodatkowanie na zasadach „liniowych” może wybrać opodatkowanie dochodów osiągniętych w 2022 r. z pozarolniczej działalności gospodarczej na ogólnych zasadach (tj. według skali podatkowej);
- 12) wprowadzenie epizodycznego unormowania, zgodnie z którym podatnik stosujący przed dniem wejścia w życie opiniowanej ustawy opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych może wybrać opodatkowanie dochodów osiągniętych w 2022 r. z pozarolniczej działalności gospodarczej na ogólnych zasadach (tj. według skali podatkowej);
- 13) ustanowienie epizodycznej regulacji, wedle której podatnik osiągający przychody z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, który w 2022 r. opodatkowywał osiągnięte przychody ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, może opodatkować te przychody na ogólnych zasadach (tj. według skali podatkowej);
- 14) wprowadzenie epizodycznego unormowania, zgodnie z którym podatnik, który nie złożył oświadczenia na piśmie o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w 2022 r., może złożyć w terminie do dnia 22 sierpnia 2022 r. na piśmie oświadczenie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego o rezygnacji z opodatkowania przychodów osiągniętych w okresie od dnia 1 lipca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych na rzecz opodatkowania na ogólnych zasadach, przy czym przedmiotowe oświadczenie dotyczy również lat następnych, chyba że podatnik dokona wyboru innej formy opodatkowania;
- 15) wprowadzenie epizodycznych unormowań mających przeciwdziałać sytuacji, w której podatek należny za rok 2022, obliczony z uwzględnieniem przepisów opiniowanej ustawy, byłby wyższy od „hipotetycznego podatku należnego za rok 2022” (tj. obliczonego według przepisów obowiązujących 30 czerwca br.).

3. Opiniowana ustawa nowelizuje 13 ustaw, w tym:

- 1) ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.);
- 2) ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.);
- 3) ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.);
- 4) ustawę z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 423, z późn. zm.);
- 5) ustawę z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1993, z późn. zm.);
- 6) ustawę z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2020 r. poz. 1057, z późn. zm.);
- 7) ustawę z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 1672, z późn. zm.);
- 8) ustawę z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1285, z późn. zm.).

II. Przebieg prac legislacyjnych

Opiniowana ustawa została uchwalona w oparciu o projekt wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów 22 kwietnia 2022 r. (druk sejmowy nr 2186).

27 kwietnia 2022 r. – po odbyciu pierwszego czytania – Sejm skierował projekt opiniowanej ustawy do Komisji Finansów Publicznych w celu rozpatrzenia. Komisja Finansów Publicznych przedstawiła sprawozdanie o projekcie opiniowanej ustawy 10 maja 2022 r. (druk sejmowy nr 2239). Podczas drugiego czytania projektu opiniowanej ustawy, które odbyło się 11 maja 2022 r., zgłoszono do niego 33 poprawki (druk sejmowy nr 2239–A), z których 6 zostało przyjętych w trzecim czytaniu.

W toku sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano w projekcie opiniowanej ustawy zmian, które zmieniałyby meritum jego pierwotnego zakresu w sposób znaczący.

III. Zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej

A. Uwagi ogólne

1. Stosownie do informacji przedstawionej w ocenie skutków regulacji (str. 7 i 8) projekt opiniowanej ustawy był przedmiotem konsultacji publicznych i opiniowania. Z dokumentów, które zostały zamieszczone w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny, wynika jednak, że Minister Finansów – kierując 24 marca 2022 r. projekt opiniowanej ustawy do konsultacji publicznych i opiniowania – wyznaczył jedynie 9-dniowy okres na zajęcie stanowiska w tej sprawie.

1.1. Materie objęte projektem opiniowanej ustawy – obejmując przede wszystkim nowelizację ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, określaną dalej jako „ustawa o PIT” – oddziałują zwłaszcza na:

- 1) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych:
 - a) uzyskujących przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, ze stosunku służbowego, ze stosunku pracy, z pracy nakładczej oraz ze spółdzielczego stosunku pracy, a także otrzymujących zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy z tych tytułów,
 - b) otrzymujących emerytury, renty, świadczenia przedemerytalne, zasiłki przedemerytalne, nauczycielskie świadczenia kompensacyjne, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez organy rentowe, renty strukturalne, renty socjalne oraz rodzicielskie świadczenia uzupełniające,
 - c) uzyskujących przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umów zlecenia;
- 2) płatników pobierających zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od uzyskiwanych przychodów przez te osoby.

1.2. Należy zatem odnotować, że wskazany zakres normowania implikował obowiązek przedstawienia projektu opiniowanej ustawy na etapie rządowego procesu legislacyjnego:

- 1) stronie pracowników i stronie pracodawców Rady Dialogu Społecznego – zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego (Dz. U. z 2018 r. poz. 2232, z późn. zm.),
 - 2) reprezentatywnym organizacjom związkowym – zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 854),
 - 3) reprezentatywnym organizacjom pracodawców – zgodnie z art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców (Dz. U. z 2022 r. poz. 97)
- tj. z wyznaczeniem co najmniej 30-dniowego terminu na wyrażenie opinii (z możliwością jego skrócenia do 21 dni).

1.3. Podkreślenia wymaga, że w świetle konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa nie jest uprawnione niedochowanie powołanych wymogów w zakresie terminu na zajęcie stanowiska z powołaniem się na zastosowanie w rządowym procesie legislacyjnym odrębnego trybu postępowania, o którym mowa w rozdziale 8 działu III Regulaminu pracy Rady Ministrów – przepisy uchwały Rady Ministrów (tj. aktu normatywnego o charakterze wewnętrznym) nie wyłączają obowiązków określonych w przepisach ustawy. **Podniesioną wadliwość proceduralną należy zatem traktować jako „uchybiecie trybowi legislacyjnemu – o ustawowej genezie (z punktu widzenia kontroli konstytucyjności tego rodzaju uchybiecie podlega ocenie zgodności art. 2 Konstytucji)”².** „Ustawowy obowiązek opiniowania (...) nie jest wymogiem konstytucyjnie określonego trybu legislacyjnego, jakkolwiek uchybiecie mu jest nieprawidłowością (zob. wyrok TK z 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134).”³, przy czym okoliczność, że określone „[e]lementy trybu prawodawczego (...) nie wynikają z konstytucyjnych standardów postępowania legislacyjnego, (...) nie oznacza, że pozostają poza kontrolą Trybunału Konstytucyjnego”⁴.

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 października 2010 r. (P 34/08).

³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lipca 2011 r. (K 10/09).

⁴ *Ibidem*.

2. Zgodnie z art. 40 opiniowanej ustawy ma ona wejść w życie z dniem 1 lipca 2022 r. Przyjęta przez ustawodawcę sejmowego długość *vacatio legis* budzi wątpliwości konstytucyjne natury proceduralnej i materialnej.

2.1. Po pierwsze, realizacja powołanego unormowania jest uwarunkowana podpisaniem opiniowanej ustawy przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w terminie umożliwiającym jej ogłoszenie w Dzienniku Ustaw najpóźniej w dniu 30 czerwca 2022 r. Mając na uwadze, że Senat rozpatrzy opiniowaną ustawę na posiedzeniu, które odbędzie się w dniach 8–10 czerwca br., Prezydent nie będzie dysponował zagwarantowanym mu w art. 122 ust. 2 Konstytucji 21-dniowym okresem na podjęcie decyzji w przedmiocie jej podpisania. Nierespektowanie zagwarantowanego Prezydentowi terminu podjęcia decyzji w przedmiocie podpisania ustawy stanowi tymczasem wystarczającą przesłankę do stwierdzenia, że ustawodawca uchybił standardowi demokratycznego państwa prawnego w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*⁵, a tym samym – naruszył art. 2 w związku z art. 122 ust. 2 i art. 126 ust. 2 Konstytucji.

2.2. Po drugie, niezależnie od treści uchwały Senatu w sprawie opiniowanej ustawy, jej ostateczny okres *vacatio legis* może nie uwzględniać konstytucyjnych standardów dotyczących jego odpowiedniości (art. 2 Konstytucji). Jak bowiem wynika z oceny skutków regulacji (str. 6), opiniowana ustawa oddziałuje na około 1,2 mln płatników pobierających zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, którzy będą musieli dostosować swoje systemy księgowo-płacowe do zmienionej w trakcie roku podatkowego skali podatkowej.

B. Uwagi szczegółowe

1. Istnieją solidne podstawy do postawienia tezy, że dodawane przez art. 1 pkt 1 lit. a opiniowanej ustawy:

- 1) **art. 6 ust. 4d ustawy o PIT** w zakresie, w jakim nie przewiduje prawa osoby samotnie wychowującej dziecko niemające orzeczonej niepełnosprawności, które jest osobą pełnoletnią, a zarazem otrzymuje zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,

⁵ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lipca 2013 r. (Kp 1/13).

do wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem, jest **niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji**;

- 2) **art. 6 ust. 4d pkt 2 ustawy o PIT** w zakresie, w jakim przewiduje prawo osoby samotnie wychowującej dziecko niemające orzeczonej niepełnosprawności, które jest osobą małoletnią, do częściowo wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem poprzez określenie podatku jako iloczyn 1,5 oraz wysokości podatku obliczonego od dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci podzielonych przez 1,5, jest **niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji**;
- 3) **art. 6 ust. 4d pkt 2 ustawy o PIT** w zakresie, w jakim przewiduje prawo osoby samotnie wychowującej dziecko niemające orzeczonej niepełnosprawności, które jest osobą pełnoletnią, a zarazem nie ukończyło 25. roku życia, i uczy się w szkołach, o których mowa w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej oraz w innym państwie, do częściowo wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem poprzez określenie podatku jako iloczyn 1,5 oraz wysokości podatku obliczonego od dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci podzielonych przez 1,5, jest **niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji**;
- 4) **art. 6 ust. 4f ustawy o PIT** jest **niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji** przez to, że wyłącza prawo osoby samotnie wychowującej dziecko do wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem z uwagi na okoliczność, iż wychowuje ona wraz z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko, w tym również gdy dziecko jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze.

1.1. Uprawnienie podatnika będącego osobą samotnie wychowującą dziecko albo dzieci do wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem albo z tymi dziećmi obowiązywało od dnia 1 stycznia 1993 r. i zostało (z zastrzeżeniem odnoszącym się do złożenia zeznania podatkowego za rok 2021) zniesione z dniem 1 stycznia 2022 r. na skutek wejścia w życie ustawy realizującej program *Polski Ład*. W jego miejsce ustawa realizująca program *Polski Ład* wprowadziła uprawnienie osoby samotnie wychowującej dziecko albo dzieci do odliczenia od podatku kwoty w stałej wysokości 1 500 zł.

1.2. Zgodnie z obowiązującymi do dnia 31 grudnia 2021 r. przepisami art. 6 ust. 4–4b ustawy o PIT od dochodów rodzica lub opiekuna prawnego, podlegającego obowiązkowi

podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, będącego panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym samotnie wychowuje dzieci:

- 1) małoletnie,
- 2) bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- 3) do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym i nauce lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b lub uzyskały przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148, w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek określonej w art. 27 ust. 1b pkt 1 oraz stawki podatku, określonej w pierwszym przedziale skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, z wyjątkiem renty rodzinnej

– podatek mógł być określony na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym, w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci, z uwzględnieniem art. 7, z tym że do sumy tych dochodów nie wliczano dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany.

1.3. W wyniku przyjęcia grupy poprawek zgłoszonych podczas rozpatrywania projektu ustawy realizującej program *Polski Ład* przez sejmową Komisję Finansów Publicznych przesądzono o likwidacji prawa podatnika będącego osobą samotnie wychowującą dziecko albo dzieci do wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem albo z tymi dziećmi na rzecz ustanowienia uprawnienia tej osoby do odliczenia od podatku kwoty w wysokości 1 500 zł. Przedstawiając *ratio legis* zgłoszonych poprawek podniesiono, co następuje: „Wprowadzenie kwoty wolnej od podatku w wysokości 30 000 zł zwielokrotni zysk samotnych rodziców w stosunku do korzyści uzyskiwanych przez rodziców będących małżonkami, co może być powszechnie postrzegane jako nieuzasadnione. Ponadto stan ten może generować daleko idące skutki społeczne w postaci wzrostu liczby rozwodów uwarunkowanych względami

ekonomicznymi”⁶. Abstrahując od tego, że zaprezentowany pogląd co do „skutków społecznych” nie został poparty żadnymi argumentami (w tym danymi, które przynajmniej uprawdopodobniałyby jego prawdziwość), wnioskodawca poprawek nie uwzględnił w swej argumentacji dyspozycji wyrażonej w art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji, wedle której **rodziny** znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają **prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych**. Powołane unormowanie wyraża prawo podmiotowe podlegające ochronie w trybie skargi konstytucyjnej⁷, przy czym pomoc dla rodzin w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietnych i niepełnych, ma mieć charakter „szczególny”, a więc wykraczający poza zwykłą pomoc dla osób utrzymujących dzieci albo pomoc świadczoną innym osobom⁸. Zastąpienie uprawnienia podatnika będącego osobą samotnie wychowującą dziecko albo dzieci do wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem albo z tymi dziećmi uprawnieniem do odliczenia od podatku kwoty w stałej wysokości 1 500 zł skutkowało – co do zasady – likwidacją *sui generis* preferencji tej grupy podatników, prowadząc do uszczuplenia ich sytuacji dochodowej, a tym samym – narażało się na zarzut niezgodności z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji. Na etapie senackiego postępowania legislacyjnego w sprawie ustawy realizującej program *Polski Ład* Rzecznik Praw Obywatelskich zaprezentował stanowisko, że „powinno się rozważyć pozostawienie dotychczasowych rozwiązań, w ramach których samotny rodzic mógł rozliczyć się wspólnie z dzieckiem”⁹, natomiast Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu wyraziło pogląd, że „[i]stnieją podstawy do uznania, że art. 1 pkt 2 lit. c w związku z pkt 49 opiniowanej ustawy jest niezgodny z art. 71 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji przez to, że pozbawia podatnika będącego osobą samotnie wychowującą dziecko albo dzieci prawa do wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem albo z tymi dziećmi na rzecz ustanowienia uprawnienia tej osoby do odliczenia od podatku kwoty w stałej wysokości 1 500 zł”¹⁰.

⁶ Wypowiedź poseł D. Chorościńskiej na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 23 września 2021 r.

⁷ L. Garlicki, M. Derlatka [w:] M. Derlatka, K. Działocha, S. Jarosz-Żukowska, A. Łukaszczyk, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, J. Trzciński, M. Wiącek, K. Wojtyczek, L. Garlicki, M. Zubik: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2016, art. 71, Lex.

⁸ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 listopada 2005 r. (P 3/05).

⁹ Pismo z dnia 13 października 2021 r. (V.511.579.2021.EG/KB), str. 10.

¹⁰ *Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 506)* z dnia 13 października 2021 r., str. 12.

1.4. Opiniowana ustawa nie tylko nie przywraca w przedmiotowej sprawie stanu prawnego obowiązującego w dniu 31 grudnia 2021 r., lecz zawiera unormowania, które będą zasadnicze zastrzeżenia w świetle konstytucyjnej zasady równości.

1.4.1. Po pierwsze, dodawany art. 6 ust. 4f ustawy o PIT wyłącza *expressis verbis* prawo osoby samotnie wychowującej dziecko do wspólnego opodatkowania się z nim, jeżeli dziecko to jest pod opieką naprzemienną, w związku z którą obydwójgu rodzicom zostało ustalone świadczenie wychowawcze, albo w inny sposób osoba ta „wychowuje wspólnie z drugim rodzicem albo opiekunem prawnym co najmniej jedno dziecko”. Powołany przepis ma charakter dyskryminacyjny, gdyż eliminuje omawiane prawo wyłącznie na podstawie arbitralnego uznania, że przypadki objęte jego hipotezą wykraczają poza zakres pojęcia „samotne wychowywanie dziecka”. Tymczasem w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych „Leksykalne znaczenie wyrazu „samotny” („samotność”) ukierunkowuje na odkodowanie sformułowania „rodzic samotnie wychowujący dzieci”, jako rodzica wychowującego dzieci (dziecko) w odosobnieniu od drugiego rodzica dzieci (dziecka) i bez jego udziału, przebywającego z dziećmi (dzieckiem) w innym miejscu niż drugi rodzic. Bezsprzecznie kryterium „samotności” wyklucza się z kryterium „wspólności”. (...) Jeśli zatem rozwiedziony rodzic nie wykonuje w tym samym czasie i w tym samym miejscu, przy współudziale drugiego rodzica, składających się na proces jego czynności wychowawczych, to wręcz nielogiczne jest twierdzenie, że czyni to wspólnie z drugim rodzicem. (...) Wprawdzie wychowywanie dzieci w rodzinach niepełnych nie jest co do zasady stanem pożądanym, jednak w zmieniających się realiach społecznych, należy uwzględnić szczególną ochronę i pomoc Państwa wobec takich rodzin, np. poprzez umożliwienie rodzicom samotnie wychowującym dzieci skorzystanie z ulgi podatkowej. Nie jest przy tym konieczne, aby drugi z rodziców był w tym czasie całkowicie wyeliminowany z opieki i wychowania dzieci, taki bowiem warunek przeczyłby polityce prorodzinnej Państwa, zmierzającej do systemowego wsparcia rodziców w wychowaniu dzieci, zwłaszcza w samotnym ich wychowaniu. Samotne wychowywanie dzieci przez cały rok podatkowy w rozumieniu, jakie nadaje temu pojęciu organ podatkowy mogłoby być wyłącznie zrealizowane jedynie w odniesieniu do wdów, wdowców i osób rozwiedzionych, którym przyznano wyłączną władzę rodzicielską.”¹¹.

1.4.2. Po drugie, dodawany art. 6 ust. 4d ustawy o PIT nie przewiduje prawa osoby samotnie wychowującej dziecko do wspólnego opodatkowania się z pełnoletnim dzieckiem,

¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2021 r. (II FSK 775/19).

które otrzymuje zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną, chyba że dziecko to ma orzeczoną niepełnosprawność. Co istotne, uzasadnienie projektu opiniowanej ustawy nie wyjaśnia, jakie usprawiedliwione konstytucyjnie kryteria zadecydowały o takim wyłączeniu, zwłaszcza jeżeli zważyć, że na podstawie tego samego ustępu osoba samotnie wychowująca dziecko niemające orzeczonej niepełnosprawności, które jest osobą pełnoletnią, a zarazem nie ukończyło 25. roku życia, i uczy się w szkołach, została objęta prawem do częściowo wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem.

1.4.3. Po trzecie, dodawany art. 6 ust. 4d pkt 2 ustawy o PIT statuuje prawo do jedynie częściowo wspólnego opodatkowania się z dzieckiem, które nie ma orzeczonej niepełnosprawności, a zarazem jest osobą małoletnią albo uczącą się osobą pełnoletnią, która nie ukończyła 25. roku życia. W takich przypadkach podatek ma być określany jako iloczyn 1,5 oraz wysokości podatku obliczonego od dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci podzielonych przez 1,5. Uzasadnienie projektu opiniowanej ustawy nie wyjaśnia motywów przyjętego zróżnicowania.

1.5. Reasumując, w przedmiotowym zakresie opiniowana ustawa – wbrew treści uzasadnienia (str. 3 i 4) – nie tylko nie „powraca do sprawdzonych już rozwiązań”, lecz także nie uwzględnia konstytucyjnego prawa rodzin niepełnych do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych opartej na zasadzie równości. W tym stanie rzeczy należy rekomendować akceptację następujących **propozycji poprawek**:

1) w art. 1:

a) w pkt 1 w lit. a:

- w ust. 4c we wprowadzeniu do wyliczenia po wyrazach „Od dochodów jednego rodzica” dodaje się wyrazy „, a w przypadku braku porozumienia między rodzicami – od dochodów rodzica, u którego dziecko ma miejsce zamieszkania w rozumieniu Kodeksu cywilnego.”,
- ust. 4d otrzymuje brzmienie:

„4d. Podatek, o którym mowa w ust. 4c, jest określany w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci, z uwzględnieniem art. 7, z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w niniejszej ustawie.”,

- skreśla się ust. 4f,
- w ust. 4h wyrazy „ust. 4c–4f” zastępuje się wyrazami „ust. 4c–4e”;

2) w pkt 21, w art. 32 w ust. 3 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) dochody podatnika nie przekroczą kwoty 120 000 zł, a małżonek lub dziecko nie uzyskują żadnych dochodów, które łączy się z dochodami podatnika – zaliczki za wszystkie miesiące roku podatkowego wynoszą 12% dochodu uzyskanego w danym miesiącu od tego płatnika i są dodatkowo pomniejszane za każdy miesiąc o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek w przypadku oświadczenia dotyczącego opodatkowania dochodów na zasadach określonych w art. 6 ust. 2 albo 4d;”.

2. Uzasadnione jest zapatrywanie, że **zawarte w art. 28 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej** (w brzmieniu określonym przez art. 3 opiniowanej ustawy) **upoważnienie do wydania rozporządzenia** przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych jest **niezgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji** przez to, że:

- 1) nakazuje unormować w akcie wykonawczym „szczegółowe zasady ustalania wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa”;
- 2) nie zawiera wytycznych dotyczących treści aktu wykonawczego w zakresie odnoszącym się do problematyki „trybu pobrania wynagrodzenia”.

2.1. W dotychczasowym dorobku orzeczniczym „Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat praktyki legislacyjnej polegającej na przekazywaniu przez ustawodawcę do uregulowania w drodze wykonawczych aktów prawnych „zasad” obowiązujących w jakimś obszarze działania. Takiego sformułowania w upoważnieniu ustawowym powinno się unikać ze względu na konstytucyjny wymóg precyzyjnego określania zakresu materii rozporządzenia, które ma być wydane na podstawie ustawy”¹².

Na marginesie należy zaznaczyć, że powyższe wywody polskiego sądu konstytucyjnego legły u podstaw obowiązywania § 65 „Zasad techniki prawodawczej”, który stanowi, że „[z]akres spraw przekazywanych do uregulowania w rozporządzeniu określa się w sposób

¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 lipca 2008 r. (K 24/07).

precyzyjny. Określenie tych spraw nie może być ogólne, w szczególności przez posłużenie się zwrotem: „... określi szczegółowe zasady ...”.

Mając na uwadze powyższe argumenty, a także konieczność używania w przepisie upoważniającym określeń adekwatnych do zakresu spraw przekazywanych do uregulowania w rozporządzeniu, zasadne byłoby zastąpienie – bez uszczerbku dla merytorycznego zamiaru wyrażonego w dołączonym do projektu opiniowanej ustawy (druk sejmowy nr 2186) projekcie rozporządzenia wydawanego na podstawie art. 28 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej – określenia „szczełowe zasady ustalania” określeniem „sposób ustalania”.

2.2. Jednym z wymogów poprawności upoważnienia do wydania aktu wykonawczego, które zostały sformułowane w art. 92 ust. 1 Konstytucji, jest nakaz zamieszczenia w nim wytycznych dotyczących treści rozporządzenia. Zaproponowane w art. 3 opiniowanej ustawy brzmienie wytycznych („uwzględniając przy ustalaniu wynagrodzenia rodzaj pobranego podatku”) odnosi się jedynie do pierwszego elementu zakresu spraw – wymaga zatem stosownego uzupełnienia w odniesieniu do problematyki trybu pobrania wynagrodzenia.

2.3. Mając na uwadze powyższe zastrzeżenia, należy rekomendować akceptację następującej **propozycji poprawki**:

- w art. 3, w pkt 1 wyrazy „szczełowe zasady ustalania” zastępuje się wyrazami „sposób ustalania” oraz średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się wyrazy „a także sprawność pobrania wynagrodzenia;”.

3. Istnieją podstawy do uznania, że dodawany przez art. 7 pkt 2 opiniowanej ustawy **art. 27d ust. 6 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie** jest **niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji** przez to, że dokonuje niewłaściwego podziału materii pomiędzy opiniowaną ustawę a rozporządzenie w zakresie dotyczącym wyrównywania organizacjom pożytku publicznego uszczerbku finansowego w związku z wejściem w życie ustawy realizującej program *Polski Ład* oraz opiniowanej ustawy.

3.1. Stosownie do dodawanego art. 27d ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie:

- 1) jeżeli łączna kwota środków pochodzących z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych, przekazana w danym roku organizacjom pożytku publicznego, jest na dzień 31 lipca danego roku niższa od łącznej kwoty takich środków przekazanej w 2022 r.,

organizacjom pożytku publicznego przysługuje wyrównanie dokonywane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (ust. 1);

- 2) łączna kwota środków pochodzących z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych przekazana na rzecz organizacji pożytku publicznego w 2022 r. jest corocznie indeksowana wskaźnikiem średniookresowej dynamiki wartości produktu krajowego brutto w cenach bieżących, o którym mowa w art. 38b pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 305, z późn. zm.), przy czym w kolejnych latach indeksacji podlega kwota zindeksowana w latach poprzednich (ust. 2);
- 3) wyrównanie pomniejsza dochody budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (ust. 3);
- 4) kwota wyrównania może być rozdysponowywana pomiędzy organizacjami pożytku publicznego:
 - a) w proporcji, w jakiej pozostaje udział kwoty środków pochodzących z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanej w danym roku na rzecz organizacji pożytku publicznego, do łącznej kwoty tych środków przekazanej na rzecz wszystkich organizacji pożytku publicznego w tym roku, lub (ust. 4 pkt 1)
 - b) w trybie otwartego konkursu ofert, o którym mowa w art. 13 – w tym przypadku Przewodniczący Komitetu do spraw Pożytku Publicznego określa zakres informacji, które powinny być zawierane w ogłoszeniu otwartego konkursu ofert, na podstawie propozycji tych informacji przekazanych, w terminie do dnia 30 listopada, przez Radę Działalności Pożytku Publicznego (ust. 4 pkt 2 i ust. 5);
- 5) minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Przewodniczącym Komitetu do spraw Pożytku Publicznego, ma określać, w drodze rozporządzenia, do końca lutego danego roku, sposób rozdysponowania kwoty wyrównania w danym roku zgodnie z ust. 4 (określając udział kwoty wyrównania w sposobach rozdysponowywania tych kwot, przy czym kwota wyrównania przeznaczona do rozdysponowania według każdego z tych sposobów stanowić ma nie mniej niż 30% kwoty wyrównania w danym roku), a także tryb rozdysponowania kwoty wyrównania (ust. 6).

3.2. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego upoważnienie do wydania aktu wykonawczego nie może mieć charakteru blankietowego i nie może pozostawiać prawodawcy rządowemu zbyt daleko idącej swobody w kształtowaniu merytorycznych treści

rozporządzenia. Oznacza to, że w porządku prawnym proklamującym zasadę podziału władz, opartym na primacie ustawy, jako podstawowego źródła prawa wewnętrznego, parlament nie może w dowolnym zakresie „cedować” funkcji prawodawczych na organy władzy wykonawczej. Nie jest zatem dopuszczalne, by prawodawczym decyzjom organu władzy wykonawczej pozostawiać kształtowanie zasadniczych elementów regulacji prawnej¹³. Zatem to nowelizowana przez art. 7 opiniowanej ustawy ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie powinna określać zasady i sposób corocznego rozdysponowania kwoty wyrównania pomiędzy organizacjami pożytku publicznego, aby na podstawie jej przepisów można było przynajmniej wyznaczyć kompletny zarys (kontur) przewidzianego uprawnienia. Przedmiotem rozporządzenia mogą być natomiast wyłącznie sprawy o charakterze technicznym, niemające zasadniczego znaczenia z punktu widzenia ustanawianego prawa. Tymczasem:

- 1) dodawany art. 27d ust. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie statuuje dwa „sposoby” rozdysponowania kwot, przy czym określenie „dominującego” sposobu w każdym roku (przesądzającego w istocie o zakresie rozdysponowania środków finansowych budżetu państwa na rzecz organizacji pożytku publicznego) zostało przekazane do unormowania w akcie wykonawczym, który będzie wydawany na podstawie art. 27d ust. 6 powołanej ustawy;
- 2) przepisy merytoryczne zawarte w dodawanym art. 27d ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, które dotyczą rozdysponowania kwoty wyrównania pomiędzy organizacje pożytku publicznego „w trybie otwartego konkursu ofert, o którym mowa w art. 13”, mają w istocie charakter blankietowy, skoro jedyne unormowanie w tym zakresie zawiera powołany wyżej ust. 5.

3.3. W tym stanie rzeczy uprawnione jest twierdzenie, że dodawany art. 27d ust. 6 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji, gdyż przekazuje do samodzielnego corocznego normowania w rozporządzeniu spraw o fundamentalnym znaczeniu dla realizacji uprawnienia organizacji pożytku publicznego do otrzymania kwoty wyrównania uszczerbku finansowego w związku z wejściem w życie ustawy realizującej program *Polski Ład* oraz opiniowanej ustawy, a tym

¹³ Zob. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 1998 r. (U. 19/97), 27 czerwca 2006 r. (SK 35/04) oraz 18 września 2006 r. (K 27/05).

samym – upoważnia organ władzy wykonawczej do stanowienia norm prawnych wykraczających poza ramy przepisów wydawanych tylko w celu wykonania ustawy.

3.4. Mając na uwadze powyższą argumentację, należy rekomendować – w ujęciu alternatywnym – akceptację następujących **propozycji poprawek**:

- **uwzględniających koncepcję normatywną zaprezentowaną w art. 7 opiniowanej ustawy:**

1) w art. 7 w pkt 2, w art. 27d:

a) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Kwota wyrównania jest rozdysponowywana pomiędzy organizacjami pożytku publicznego w proporcji, w jakiej pozostaje udział kwoty środków pochodzących z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanej w danym roku na rzecz organizacji pożytku publicznego na zasadach i w trybie określonych w przepisach odrębnych, do łącznej kwoty tych środków przekazanej na rzecz wszystkich organizacji pożytku publicznego w tym roku na zasadach i w trybie określonych w przepisach odrębnych.”,

b) skreśla się ust. 5 i 6,

c) ust. 7 otrzymuje brzmienie:

„7. Kwota wyrównania przysługująca organizacji pożytku publicznego jest przekazywana na podany przez tę organizację rachunek bankowy właściwy do przekazania 1% podatku – do dnia 15 września danego roku kalendarzowego, po jej zaokrągleniu do pełnych dziesiątek groszy w dół. Kwota ta jest pomniejszana o koszty przelewu bankowego.”;

2) w art. 40 w pkt 3 wyrazy „w zakresie art. 27d ust. 1, 3, 4 i 6–9” zastępuje się wyrazami „w zakresie art. 27d ust. 1, 3, 4 i 7–9”.

- **uwzględniających koncepcję normatywną zaprezentowaną w poprawce nr 7 uchwały Senatu z dnia 28 października 2021 r. w sprawie ustawy realizującej program *Polski Ład* (tj. podwyższenie wysokości procentowej podatku należnego, którą podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może corocznie przekazać na rzecz organizacji pożytku publicznego), z zastrzeżeniem konieczności wskazania podwyższonej wysokości procentowej podatku należnego:**

1) w art. 1:

a) dodaje się pkt 35a w brzmieniu:

„35a) użyte w art. 45a w pkt 3 oraz w art. 45c w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w ust. 3, 3b i 4, w ust. 6 we wprowadzeniu do wyliczenia i w pkt 1 i w ust. 8 wyrazy „1%” zastępuje się wyrazami „...%”,

b) w pkt 38, w ust. 3c–3e wyrazy „1%” zastępuje się wyrazami „...%”;

2) w art. 3 w poleceniu nowelizacyjnym po wyrazach „(Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.⁵⁾)” dodaje się wyrazy „wprowadza się następujące zmiany:”, pozostałą treść oznacza się jako pkt 1 oraz dodaje się pkt 2 w brzmieniu:

„2) w art. 77c w § 1 wyrazy „1%” zastępuje się wyrazami „...%”.”;

3) w art. 5 dodaje się pkt 2a w brzmieniu:

„2a) użyte w art. 21b w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w ust. 3 i 4, w ust. 6 we wprowadzeniu do wyliczenia i w pkt 1 i w ust. 8 wyrazy „1%” zastępuje się wyrazami „...%”.”;

4) art. 7 otrzymuje brzmienie:

„Art. 7. W ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2020 r. poz. 1057, z 2021 r. poz. 1038, 1243, 1535 i 2490 oraz z 2022 r. poz. 857) użyte w art. 22 w ust. 7 w pkt 1 i 2 i w ust. 8 i 9, w art. 23 w ust. 6d w pkt 5 w lit. a i b i w ust. 6e w pkt 5 w lit. a i b, w art. 27 w ust. 1–2a i 2c–4, w art. 27a w ust. 1 i 8–10, w art. 27aa w ust. 1–3, w art. 27ab w ust. 4 w pkt 1–3, w art. 27c w ust. 1, w ust. 2 w pkt 1 i 2 i w ust. 3, w art. 50c oraz w art. 50d wyrazy „1%” zastępuje się wyrazami „...%”.”;

5) w art. 40:

a) w pkt 3:

– wyrazy „pkt 36–39 i 41” zastępuje się wyrazami „pkt 35a–39 i 41, art. 3 pkt 2”,

– wyrazy „art. 5 pkt 2 lit. a i b” zastępuje się wyrazami „art. 5 pkt 2 lit. a i b i pkt 2a”,

– wyrazy „art. 7 pkt 1 i pkt 2 w zakresie art. 27d ust. 1, 3, 4 i 6–9” zastępuje się wyrazami „art. 7”,

– skreśla się średnik,

b) skreśla się pkt 4.

4. Art. 12 opiniowanej ustawy, który nowelizuje ustawę z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2054), jest **niezgodny z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji** przez to, że został wprowadzony do tekstu opiniowanej ustawy w drodze poprawki zgłoszonej na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych, tj. bez dochowania trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego.

4.1. Analiza art. 12 opiniowanej ustawy prowadzi do wniosku, że obejmuje on swym zakresem:

- 1) zmianę reżimu odpowiedzialności z tytułu niewykonania lub niedopuszczenia do wykonania obowiązku wprowadzenia danych do prowadzonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rejestru umów zawartych przez jednostki sektora finansów publicznych, określanego dalej jako „rejestr umów”, albo podanie w rejestrze umów nieprawdziwych danych – z odpowiedzialności karnej na rzecz odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- 2) podwyższenie wartości przedmiotu umów, które mają być zamieszczane w rejestrze umów – z kwoty 500 zł do kwoty 5 000 zł bez podatku od towarów i usług;
- 3) przesunięcie terminu wejścia w życie obowiązków związanych z prowadzeniem rejestru umów – z dnia 1 lipca br. na dzień 1 stycznia 2023 r.;
- 4) przesądzenie, że obowiązki związane z prowadzeniem rejestru umów odnoszą się do umów zawartych odpowiednio od dnia 1 października 2022 r., 1 stycznia 2023 r. oraz 1 kwietnia 2023 r. – w zależności od rodzaju jednostki sektora finansów publicznych.

4.2. 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”¹⁴, należy uznać, że zaprezentowane wyżej przepisy są niezgodne z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji. 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”¹⁵ – niezależnie od tego, czy są one korzystne dla adresatów proponowanych regulacji.

4.3. Mając na uwadze powyższe, należy postulować akceptację następującej **propozycji poprawki**:

– skreśla się art. 12.

5. Istnieją podstawy do uznania, że **art. 18 ust. 2 opinowanej ustawy** w zakresie, w jakim przewiduje, że przepisu art. 27ea ustawy o PIT (uchylanego z dniem 1 lipca 2022 r.) „nie stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r.”, jest **niezgodny z wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.**

5.1. Przepis art. 1 pkt 14 opinowanej ustawy – poprzez uchylenie art. 27ea ustawy o PIT – zmierza do zniesienia z dniem 1 lipca 2022 r. prawa podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych będącego osobą samotnie wychowującą dziecko albo dzieci do odliczenia od podatku z tego tytułu kwoty w wysokości 1 500 zł na rzecz ustanowienia uprawnienia tej osoby do wspólnego albo częściowo wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem albo z tymi dziećmi. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, opartym na wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasadzie ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, nie jest dopuszczalne – co do zasady – dokonywanie zmian obciążeń daninowych w trakcie roku podatkowego w zakresie dotyczącym podatków płaconych w cyklu rocznym, a zmiany ustawowe odnośnie do podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego, tj. do dnia 30 listopada¹⁶. Tymczasem ustawodawca sejmowy – uchylając z dniem 1 lipca br. „ulgę 1500 zł” i wprowadzając z tym

¹⁴ *Ibidem.*

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2009 r. (K 53/07).

¹⁶ Zob. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 25 listopada 1997 r. (K 26/97), z dnia 27 lutego 2002 r. (K 47/01) oraz z dnia 15 lutego 2005 r. (K 48/04).

dniem prawo do rozliczania się (choć w ograniczonym zakresie) z dzieckiem – nie uwzględnił okoliczności, że w ściśle określonych stanach faktycznych odnoszących się do rozliczania podatku za rok 2022 zmiana ta może okazać się niekorzystna dla niektórych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. W świetle wywodzonego z art. 2 Konstytucji zakazu dokonywania niekorzystnych dla podatnika zmian w przepisach dotyczących tego podatku w odniesieniu do trwającego roku podatkowego, należy zatem postulować zarówno stosowne skorygowanie art. 18 ust. 2 opiniowanej ustawy, jak również dodanie w tym artykule przepisu przejściowego, który umożliwiłby osobie samotnie wychowującej dziecko albo dzieci zastosowanie, na jej wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym, do dochodów (przychodów) uzyskanych w roku 2022 uchylanego art. 27ea ustawy o PIT.

5.2. Mając na uwadze powyższą argumentację, należy rekomendować akceptację następującej **propozycji poprawki**:

– w art. 18:

a) w ust. 2 skreśla się wyrazy „oraz art. 27ea”,

b) dodaje się ust. 2a w brzmieniu:

„2a. Osoba samotnie wychowująca dziecko albo dzieci może, na wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym, zastosować do dochodów (przychodów) uzyskanych w roku 2022 art. 27ea ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu z dnia 30 czerwca 2022 r. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, przepisów art. 6 ust. 4c–4h, 8 i 11–13 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie stosuje się.”.

6. Istnieją podstawy do uznania, że **art. 26 ust. 2 opiniowanej ustawy** w zakresie, w jakim przewiduje obliczanie hipotetycznego podatku należnego za 2022 r. jedynie w stosunku do wymienionych w nim podatników, jest **niezgodny z wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.**

6.1. W dniu 10 marca 2022 r. – na mocy art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 24 lutego 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku

od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. poz. 558) – wszedł w życie art. 53a ustawy o PIT. Zawarte w nim unormowania zmierzają do odroczenia dolegliwych skutków prawnopodatkowych wejścia w życie ustawy realizującej program *Polski Ład* w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskujących z danego źródła przychody w wysokości nieprzekraczającej 12 800 zł miesięcznie, określanych dalej jako „uprawnieni podatnicy”. Odroczenie to polega na zmianie treści obowiązków płatników w zakresie pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów uprawnionych podatników, których katalog obejmuje osoby osiągające przychody:

- 1) ze stosunku służbowego, ze stosunku pracy, z pracy nakładczej oraz ze spółdzielczego stosunku pracy;
- 2) w postaci zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – w postaci wypłat z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej;
- 3) w postaci wypłacanych przez organy rentowe emerytur i rent, świadczeń przedemerytalnych i zasiłków przedemerytalnych, nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, rent strukturalnych, rent socjalnych oraz rodzicielskich świadczeń uzupełniających;
- 4) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 ustawy o PIT.

Przepisy art. 53a ustawy o PIT zakładają zatem – na wzór obowiązującego od dnia 8 stycznia br. 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 (Dz. U. poz. 28), którego wydanie było przedmiotem słusznej krytyki natury konstytucyjnej z uwagi na „korygowanie” w akcie wykonawczym przepisów ustawowych, co jest niedopuszczalne w świetle art. 92 ust. 1 Konstytucji – że za miesiąc od lutego do grudnia 2022 r. płatnik będzie obowiązany do:

- 1) obliczania kwoty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od danego źródła przychodu uzyskiwanego przez uprawnionego podatnika od tego płatnika – na podstawie przepisów ustawy o PIT, w brzmieniu obowiązującym w dniu, w którym zaliczka ta jest pobierana, tj. **z uwzględnieniem** unormowań wprowadzonych w ustawie o PIT przez ustawę realizującą program *Polski Ład*;

- 2) obliczania kwoty zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od danego źródła przychodu uzyskiwanego przez uprawnionego podatnika od tego płatnika – na podstawie przepisów ustawy o PIT, w brzmieniu obowiązującym w dniu 31 grudnia 2021 r., z uwzględnieniem pomniejszenia tej kwoty zaliczki o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b ustawy o PIT, w brzmieniu obowiązującym w dniu 31 grudnia 2021 r., tj. **z pominięciem** unormowań wprowadzonych w ustawie o PIT przez ustawę realizującą program *Polski Ład*;
- 3) niepobierania i niewpłacania ewentualnej nadwyżki kwoty zaliczki obliczonej z uwzględnieniem unormowań wprowadzonych w ustawie o PIT przez ustawę realizującą program *Polski Ład* (pkt 1) nad kwotą zaliczki obliczoną z pominięciem unormowań wprowadzonych w ustawie o PIT przez ustawę realizującą program *Polski Ład* (pkt 2), tj. wypłaty uprawnionemu podatnikowi w danym miesiącu „kwoty netto” na podstawie tych przepisów, które przewidują jej wyższą wysokość;
- 4) pobierania i wpłacania nadwyżki (pkt 3) od danego źródła przychodu uzyskiwanego przez uprawnionego podatnika od tego płatnika w miesiącu, w którym wystąpiła ujemna różnica między kwotą zaliczki obliczoną z uwzględnieniem unormowań wprowadzonych w ustawie o PIT przez ustawę realizującą program *Polski Ład* (pkt 1) a kwotą zaliczki obliczoną z pominięciem unormowań wprowadzonych w ustawie o PIT przez ustawę realizującą program *Polski Ład* (pkt 2), przy czym poboru tej nadwyżki zaliczki dokonuje się do wysokości tej ujemnej różnicy.

Motywy uchwalenia powyższych regulacji było zapobieżenie występowaniu w bieżącym roku dolegliwych skutków prawnopodatkowych wejścia w życie ustawy realizującej program *Polski Ład* w postaci wypłat niektórym uprawnionym podatnikom wynagrodzeń, uposażeń czy innych świadczeń w wysokościach niższych od wypłat otrzymanych z tytułu tego samego przychodu w roku ubiegłym.

6.2. W świetle zakresu podmiotowego art. 53a ustawy o PIT zdziwienie budzi ustalony w art. 26 ust. 2 opiniowanej ustawy krąg podatników, do których ma mieć zastosowanie obowiązek obliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego hipotetycznego podatku należnego za 2022 r. Obejmuje on podatników, którzy w 2022 r. uzyskali podlegające opodatkowaniu według skali podatkowej przychody w wysokości od 68 412 zł do 133 692 zł:

- 1) ze stosunku służbowego, ze stosunku pracy, z pracy nakładczej oraz ze spółdzielczego stosunku pracy;

2) z pozarolniczej działalności gospodarczej

– a zatem wyłącznie osoby uprawnione do tzw. ulgi dla klasy średniej.

6.3. W uzasadnieniu projektu opiniowanej ustawy (str. 12) wskazano, że „[h]ipotetyczny podatek należny umożliwi ustalenie, czy podatnik nie stracił na zmianach wprowadzonych w trakcie roku podatkowego, i stanowi podstawę do dokonania „zwrotu kwoty różnicy” w celu zapewnienia zgodności przepisów obowiązujących od 1 lipca 2022 r. z zasadami demokratycznego państwa prawnego (zakazem wprowadzania zmian niekorzystnych dla podatników w trakcie roku podatkowego)”. Podzielając przekonanie, że wejście w życie opiniowanej ustawy w trakcie roku podatkowego wymaga ustanowienia epizodycznego mechanizmu przeciwdziałającego negatywnym skutkom prawnopodatkowym, należy zauważyć, że jego zakresem nie objęto pełnego spektrum osób, do których ma zastosowanie art. 53a ustawy o PIT, pomijając:

1) podatników osiągających przychody:

- a) w postaci zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy – w postaci wypłat z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej,
- b) w postaci wypłacanych przez organy rentowe emerytur i rent, świadczeń przedemerytalnych i zasiłków przedemerytalnych, nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, rent strukturalnych, rent socjalnych oraz rodzicielskich świadczeń uzupełniających,
- c) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 ustawy o PIT;

2) podatników osiągających przychody w wysokości wyższej niż 133 692 zł, lecz nieprzekraczającej wysokości 153 600 zł (tj. dwunastokrotności kwoty 12 800 zł, o której mowa w art. 53a ust. 7 ustawy o PIT).

6.4. Odniesienie art. 26 opiniowanej ustawy wyłącznie do podatników uprawnionych do tzw. ulgi dla klasy średniej może być uznane za rozwiązanie prawidłowe pod względem konstytucyjnym **wyłącznie** w przypadku bezspornego wykazania, że w przypadku pozostałych podatników, którzy będą rozliczali się według skali podatkowej, nie jest możliwe wystąpienie sytuacji, w której podatek należny za 2022 r. wynikający z zeznania składanego od 15 lutego 2023 r. do 2 maja 2023 r., będzie wyższy od hipotetycznego podatku należnego. Wykazanie to powinno być **także** odniesione do tych podatników, którzy osiągną w roku bieżącym zarówno przychody z tytułów wymienionych w art. 26 ust. 2 opiniowanej ustawy,

jak również przychody z innych tytułów (np. osób pobierających emeryturę i uzyskujących zarazem przychody ze stosunku pracy, czy pracowników, którzy uzyskują również przychody jako zleceniobiorcy).

6.5. W przypadku niewykazania w bezsporny sposób okoliczności, o których mowa w pkt 6.4, należy rekomendować akceptację następującej **propozycji poprawki**:

- w art. 26 w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „do podatników, którzy w 2022 r. uzyskali podlegające opodatkowaniu zgodnie z art. 27 ustawy zmienianej w art. 1 przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej, w wysokości od 68 412 zł do 133 692 zł” zastępuje się wyrazami „do podatników, którzy w 2022 r. uzyskali przychody podlegające opodatkowaniu zgodnie z art. 27 ustawy zmienianej w art. 1, w łącznej wysokości nieprzekraczającej 153 600 zł”.

IV. Zastrzeżenie co do zgodności z prawem Unii Europejskiej

Przepisy art. 37 i art. 38 opiniowanej ustawy są niezgodne z przepisami sekcji 3 rozdziału I tytułu I dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylającej dyrektywę 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.03.2014, str. 65, z późn. zm.). Stosownie do ich treści do dnia 31 grudnia 2022 r. do zamówień na usługi lub dostawy udzielanych odpowiednio przez:

- 1) „Zakład Ubezpieczeń Społecznych w związku z realizacją zmian przepisów wprowadzonych niniejszą ustawą w ustawach zmienianych w art. 4 i art. 10, nie stosuje się przepisów o zamówieniach publicznych”;
- 2) „Zakład Ubezpieczeń Społecznych lub Zakład Emerytalno-Rentowy Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji w związku z realizacją zmian przepisów dotyczących zasad naliczania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, wprowadzonych niniejszą ustawą w ustawie zmienianej w art. 1, nie stosuje się przepisów o zamówieniach publicznych”.

Abstrahując od braku dostatecznej określoności wyłączeń przewidzianych w powołanych przepisach, należy zauważyć, że wymieniona dyrektywa zawiera taksatywny katalog dostaw

i usług niepodlegających reżimowi udzielania zamówień publicznych. Analiza powołanej dyrektywy, w szczególności przepisów art. 7–12, prowadzi do wniosku, że cytowane odstępstwa od stosowania „przepisów o zamówieniach publicznych” są niezgodne z prawem Unii Europejskiej.

Mając na uwadze powyższą argumentację, należy rekomendować akceptację następującej **propozycji poprawki:**

- skreśla się art. 37 oraz art. 38.

V. Zastrzeżenia natury legislacyjnej i redakcyjnej

Względy poprawnej techniki legislacyjnej przemawiają za potrzebą akceptacji poniższych **propozycji poprawek:**

- 1) w art. 1 w pkt 11 w poleceniu nowelizacyjnym po wyrazach „w art. 26eb w ust. 2” dodaje się wyrazy „we wprowadzeniu do wyliczenia”;
- 2) w art. 1 w pkt 12 w lit. a w tiret pierwszym, w pkt 2 wyrazy „w zabytku nieruchomym” zastępuje się wyrazami „przy zabytku nieruchomym”;
- 3) w art. 1 w pkt 15 w lit. a wyrazy „art. 6 ust. 4c” zastępuje się wyrazami „art. 6 ust. 4c i 4g”;
- 4) w art. 4:
 - a) w pkt 3 w lit. b, w pkt 5b,
 - b) w pkt 5 w lit. b, w pkt 6aa
 - wyrazy „roku składkowego w rozumieniu art. 81 ust. 2 ustawy” zastępuje się wyrazami „roku składkowego, o którym mowa w art. 81 ust. 2 ustawy”;
- 5) w art. 10 w pkt 6 w lit. c, w ust. 2ca wyrazy „o składkach na ubezpieczenia społeczne” zastępuje się wyrazami „o składkach na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe”;
- 6) w art. 10 w pkt 8:

- a) w lit. a, w ust. 2 wyrazy „płatnika, o którym mowa w ust. 1” zastępuje się wyrazami „płatnika, o którym mowa w art. 85 ust. 1–13”,
- b) w lit. b wyrazy „o którym mowa w ust. 1” zastępuje się wyrazami „o którym mowa w art. 85 ust. 1–13”;
- 7) w art. 13 w pkt 4 w lit. c, pkt 6 otrzymuje brzmienie:
„6) art. 1 pkt 39 lit. a, c i d, art. 9 pkt 11, art. 14 pkt 19, art. 22 pkt 2 w zakresie art. 19a ust. 3 oraz art. 66 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 2, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.”;
- 8) w art. 15 w ust. 5 w zdaniu drugim wyrazy „nie sporządzi” zastępuje się wyrazami „nie sporządził”;
- 9) w art. 18 w ust. 3 skreśla się wyrazy „art. 34 ust. 2a i 2b.”;
- 10) w art. 23 w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „W przypadku obliczaniu” zastępuje się wyrazami „W przypadku obliczania”;
- 11) w art. 23 w ust. 3 po wyrazach „art. 32 ust. 1c ustawy zmienianej w art. 1,” dodaje się wyrazy „w brzmieniu dotychczasowym.”;
- 12) w art. 23 w ust. 4 po wyrazach „art. 32 ust. 2a oraz art. 44 ust. 3aa ustawy zmienianej w art. 1” dodaje się wyrazy „, w brzmieniu dotychczasowym”;
- 13) w art. 24 po wyrazach „art. 34 ust. 8 ustawy zmienianej w art. 1,” dodaje się wyrazy „w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.”;
- 14) w art. 25 w ust. 6 wyrazy „dokonujący po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy” zastępuje się wyrazami „dokonujący po dniu 30 czerwca 2022 r.”;
- 15) w art. 26 w ust. 4 i 5 po wyrazach „na podstawie art. 27f ustawy zmienianej w art. 1” dodaje się wyrazy „, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.”.

Rekomendowane korekty zmierzają do:

- 1) zapewnienia precyzji polecenia nowelizacyjnego (**nr 1**);
- 2) zapewnienia spójności terminologicznej z ustawą z dnia 23 lipca 2003 r. o zabytkach (Dz. U. z 2022 r. poz. 840) (**nr 2**);
- 3) zapobieżenia sytuacji, w której brak odesłania w art. 27f ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy o PIT do art. 6 ust. 4g byłby interpretowany jako nieobjęcie zakresem ulgi na małoletnie

dziecko rodziców (opiekunów) będących rezydentami państw innych niż Rzeczpospolita Polska (**nr 3**);

- 4) uwzględnienia okoliczności, że statuowane w art. 81 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych określenie „rok składkowy” stanowi skrót, a nie definicję, co powinno determinować odmienną redakcję odesłania do tego przepisu (**nr 4**);
- 5) zapewnienia spójności terminologicznej w obrębie przepisów ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (**nr 5**);
- 6) zapewnienia zgodności z § 157 „Zasad techniki prawodawczej” poprzez likwidację „kaskadowego” odesłania, tj. odesłania do przepisu, który już zawiera odesłanie (**nr 6**);
- 7) zapobieżenia niezgodności pomiędzy opiniowaną ustawą a ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową, rozpatrywaną przez Senat na posiedzeniu w dniu 18 maja br. – w zakresie odnoszącym się do art. 89 pkt 6 ustawy realizującej program *Polski Ład* (**nr 7**);
- 8) usunięcia omyłek redakcyjnych (**nr 8 i 10**);
- 9) usunięcia niespójności normatywnej polegającej na tym, że przepisy art. 34 ust. 2a i 2b ustawy o PIT nie byłyby stosowane do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 lipca 2022 r., pomimo tego, że art. 1 pkt 23 lit. b opiniowanej ustawy, który uchyla te przepisy, wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. (art. 40 pkt 3 opiniowanej ustawy) (**nr 9**);
- 10) doprecyzowania odesłań do zmienianych albo uchylanych przepisów ustawy o PIT (**nr 11–13 i 15**);
- 11) uwzględnienia, że użyte w przepisie sformułowanie „po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy” umożliwi jego stosowanie dopiero od dnia 2 lipca br., co – jak należy sądzić – nie było intencją ustawodawcy sejmowego (**nr 14**).

VI. Podsumowanie

Wskazane w niniejszej opinii wady opiniowanej ustawy, zwłaszcza natury konstytucyjnej, powinny zostać usunięte w drodze poprawek Senatu. Jakkolwiek zgłaszane w toku prac legislacyjnych zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją nie powinny co do zasady podlegać wartościowaniu, jednakże – zważywszy na źródła dokonywanych zmian ustawowych i ich kontekst – na szczególnie wnikliwą uwagę zasługują sprawy dotyczące uprawnienia podatnika będącego osobą samotnie wychowującą dziecko albo dzieci do wspólnego opodatkowania się z tym dzieckiem albo z tymi dziećmi, pokrycia uszczerbku finansowego organizacji pożytku publicznego w związku z wejściem w życie ustawy realizującej program *Polski Ład* i opiniowanej ustawy, a także urzeczywistnienia konstytucyjnej zasady zakazu dokonywania niekorzystnych dla podatników zmian w trakcie roku podatkowego. W świetle powszechnie negatywnych ocen rządowego i sejmowego trybu prac nad projektem ustawy realizującej program *Polski Ład*, rozpatrywaniu opiniowanej ustawy powinna towarzyszyć refleksja, że „[w]e współczesnym państwie proces tworzenia prawa o charakterze ingerencyjnym – a takim z pewnością jest szeroko rozumiane prawo daninowe – powinien być poddany daleko idącej kontroli społecznej oraz odpowiadać wypracowanym w nauce oraz orzecznictwie konstytucyjnym normom, zasadom i wartościom o charakterze formalnym i materialnym”¹⁷.

Piotr Magda

Główny legislator

¹⁷ A. Krzywoń: *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, str. 75.