KANCELARIA
SENATU

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 3 października 2022 r.

Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw
(druk nr 804)

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Uchwalona przez Sejm w dniu 15 września 2022 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, określana dalej jako „opiniowana ustawa", zmierza przede wszystkim do dokonania merytorycznych modyfikacji unormowań prawa podatkowego 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 wystąpieniem dolegliwych skutków prawnopodatkowych zarówno w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (zwłaszcza w postaci wypłat wynagrodzeń, uposażeń czy innych świadczeń w wysokościach niższych od wypłat otrzymanych z tytułu tego samego przychodu w roku ubiegłym), jak również w stosunku do podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Opiniowana ustawa koncentruje się na zmianach unormowań wprowadzonych ustawą realizującą program *Polski Ład* w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

ul. Wiejska 6/8, 00-902 Warszawa, tel. 22 694 90 97, faks 22 694 91 06, e-mail: Piotr. Magda@senat.gov.pl

2. Opiniowana ustawa nowelizuje 16 ustaw, w tym:

1) ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.), określaną dalej jako „ustawa o CIT”, w zakresie dotyczącym przede wszystkim:

   a) ryczałtu od dochodów spółek (art. 7aa ust. 5 pkt 1 i ust. 9 pkt 4, art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b, ust. 3 pkt 2 i ust. 5, art. 28m ust. 4a i 5, art. 28n, art. 28r ust. 3 oraz art. 28t ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez odpowiednio art. 1 pkt 1 i 29–33 opiniowanej ustawy),

   b) cen transferowych (art. 11b pkt 1, art. 11i, art. 11k ust. 2a, art. 11o, art. 11q ust. 1a i ust. 3a pkt 2, art. 11s ust. 4 oraz art. 11t ust. 3 ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez odpowiednio art. 1 pkt 2–8 opiniowanej ustawy),

   c) ustalania podstawy opodatkowania w przypadku korzystania z tzw. ulgi za złe długi (art. 18f ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez art. 1 pkt 16 opiniowanej ustawy),

   d) podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (art. 24a ust. 2 pkt 3 i ust. 3a, 3f, 6c i 11 ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez art. 1 pkt 17 opiniowanej ustawy),

   e) podatku od przerzuconych dochodów (art. 24aa ust. 1–3a, 5, 7, 8, 10a i 13–15 ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez art. 1 pkt 18 opiniowanej ustawy),

   f) podatku od przychodów z budynków (art. 24b ust. 15 i 16 ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez art. 1 pkt 19 opiniowanej ustawy),

   g) minimalnego podatku dochodowego (art. 24ca ust. 1–3a, 10, 14 i 15a ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez art. 1 pkt 20 opiniowanej ustawy),

   h) opodatkowania spółek holdingowych (art. 24m oraz art. 24n ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez odpowiednio art. 1 pkt 21 i 22 opiniowanej ustawy),

   i) zwolnienia podatników obowiązanych do zapłaty minimalnego podatku dochodowego z obowiązku jego zapłaty za okres od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2023 r., a w przypadku podatników, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2024 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2023 r. – za okres do końca tego roku podatkowego (art. 38ec ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez art. 1 pkt 34 opiniowanej ustawy);

2) ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.), określaną dalej jako „ustawa o PIT”, w zakresie dotyczącym przede wszystkim:

   a) cen transferowych (art. 23n, art. 23u, art. 23w ust. 2a, art. 23za, art. 23zc ust. 1a i ust. 3a pkt 2, art. 23ze ust. 4 oraz art. 23zf ust. 3 ustawy o PIT, w brzmieniu określonym przez odpowiednio art. 5 pkt 3–9 opiniowanej ustawy),

   b) ustalania podstawy obliczenia podatku w przypadku korzystania z tzw. ulgi za złe długi (art. 26i ustawy o PIT, w brzmieniu określonym przez art. 5 pkt 10 opiniowanej ustawy),

   c) opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 10% należności z tytułu świadczeń otrzymanych przez osoby pobierające nauczycielskie świadczenie kompensacyjne, w związku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem służbowym, stosunkiem pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunkiem pracy, w tym od związków zawodowych (art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT, w brzmieniu określonym przez art. 5 pkt 11 opiniowanej ustawy),

   d) podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (art. 30f ust. 2 pkt 3 i ust. 3a, 3f, 7c i 12 ustawy o PIT, w brzmieniu określonym przez art. 5 pkt 12 opiniowanej ustawy),

   e) podatku od przychodów z budynków (art. 30g ust. 15 i 16 ustawy o PIT, w brzmieniu określonym przez art. 5 pkt 13 opiniowanej ustawy),

   f) unormowania instytucji zwrotu kwoty nadpłaty podatku, na wniosek płatnika, który pobrał od podatnika zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 2, 4–4b, 5a i 13–16 ustawy o PIT, nienależnie lub w wysokości większej od należnej (art. 31d ustawy o PIT, w brzmieniu określonym przez art. 5 pkt 15 opiniowanej ustawy);

3) ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.), określaną dalej jako „Ordynacja podatkowa”, w zakresie dotyczącym przede wszystkim funkcjonowania Centralnego Repozytorium Elektronicznych Wypisów Aktów Notarialnych (art. 84a Ordynacji podatkowej, w brzmieniu określonym przez art. 6 pkt 3 opiniowanej ustawy);

4) 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.) w zakresie dotyczącym przede wszystkim ustalania podstawy opodatkowania przychodów w przypadku korzystania z tzw. ulgi za złe długi (art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, w brzmieniu określonym przez art. 7 pkt 1 opiniowanej ustawy);

5) ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm.), określaną dalej jako „ustawa o VAT”, w zakresie dotyczącym przede wszystkim:

   a) przedłużenia obowiązywania do dnia 31 grudnia 2022 r. obniżonych stawek podatkowych na określone towary (w tym spożywcze), energię elektryczną i cieplną oraz paliwa w wysokościach odpowiednio 0%, 5% oraz 8% (art. 146da–146dc ustawy o VAT, w brzmieniu określonym przez art. 9 pkt 2 opiniowanej ustawy),

   b) przedłużenia obowiązywania podwyższonych stawek podatkowych w wysokościach odpowiednio 23%, 8%, 7% oraz 4% zarówno w odniesieniu do roku 2023, jak również w odniesieniu do okresu od dnia 1 stycznia 2024 r. „do końca roku, w którym suma wydatków wymienionych w art. 40 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny (Dz. U. poz. 655, 974 i 1725) określonych na ten rok w ustawie budżetowej, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 lipca tego roku, oraz planie finansowym Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych przedłożonym zgodnie z art. 42 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny albo projekcie tego planu przedstawionym do zatwierdzenia Ministrowi Obrony Narodowej zgodnie z art. 42 ust. 2 i 3 tej ustawy, jeżeli plan ten nie został przedłożony zgodnie z art. 42 ust. 4 tej ustawy, po wyłączeniu planowanych przepływów finansowych w ramach tej sumy wydatków, jest wyższa niż 3% wartości produktu krajowego brutto określonego zgodnie z art. 40 ust. 2 tej ustawy” (art. 146ea i 146ef ustawy o VAT, w brzmieniu określonym przez art. 9 pkt 3 opiniowanej ustawy);

6) 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.), określaną dalej jako „ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej”, w zakresie dotyczącym ustalania z urzędu przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie

zdrowotne ubezpieczonego prowadzącego działalność gospodarczą, który nie przekazał informacji o miesięcznym dochodzie lub przychodzie z działalności gospodarczej (art. 81 ust. 2zc ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, w brzmieniu określonym przez art. 10 opiniowanej ustawy);

7) ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 143, z późn. zm.) w zakresie dotyczącym przedłużenia obowiązywania do dnia 31 grudnia 2022 r. zarówno zwolnienia od akcyzy sprzedaży energii elektrycznej nabywcy końcowemu będącemu odbiorcą energii elektrycznej w gospodarstwie domowym (art. 163d ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu określonym przez art. 11 opiniowanej ustawy), jak również obniżenia stawek akcyzy na określone wyroby energetyczne (art. 164a oraz art. 164b ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu określonym przez art. 11 opiniowanej ustawy);

8) ustawę z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz. U. z 2022 r. poz. 761, z późn. zm.) w zakresie dotyczącym przedłużenia obowiązywania do dnia 31 grudnia 2022 r. zwolnienia od opodatkowania sprzedaży detalicznej określonych wyrobów energetycznych (art. 11b ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej, w brzmieniu określonym przez art. 12 opiniowanej ustawy).

II. Przebieg prac legislacyjnych

Opiniowana ustawa została uchwalona w oparciu o projekt wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów 25 sierpnia 2022 r. (druk sejmowy nr 2544). 2 września 2022 r. Sejm skierował projekt opiniowanej ustawy do Komisji Finansów Publicznych, która przedstawiła sprawozdanie 13 września 2022 r. (druk sejmowy nr 2586). Podczas drugiego czytania projektu opiniowanej ustawy, które odbyło się 14 września 2022 r., zgłoszono do niego 14 poprawek (druk sejmowy nr 2586–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

1. Analiza opiniowanej ustawy prowadzi do wniosku, że przepisy:

1) **art. 15 ust. 5 ustawy o CIT**, w brzmieniu określonym przez art. 1 pkt 10 lit. b opiniowanej ustawy,

2) **art. 902^2 § 2^1 zdanie drugie Kodeksu postępowania cywilnego**, w brzmieniu określonym przez art. 2 opiniowanej ustawy,

3) **art. 89a § 2a zdanie drugie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji** (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, z późn. zm.), w brzmieniu określonym przez art. 3 opiniowanej ustawy,

4) **art. 22o ust. 1 ustawy o PIT**, w brzmieniu określonym przez art. 5 pkt 2 opiniowanej ustawy

– są **niezgodne z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji** przez to, że zostały wprowadzone do tekstu opiniowanej ustawy w drodze poprawek zgłoszonych na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych, tj. bez dochowania trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego.

1.1. Zgodnie z art. 119 ust. 1 Konstytucji Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach. Powołany przepis statuuje zatem nakaz, „by podstawowe treści, które znajdą się ostatecznie w ustawie przebyły pełną drogę procedury sejmowej, tak by nie zabrakło czasu i możliwości na przemyślenie przyjmowanych rozwiązań i zajęcie wobec nich stanowiska. Nakazowi temu sprzeciwia się takie stosowanie procedury poprawek, które pozwala na wprowadzenie do projektu nowych, istotnych treści na ostatnich etapach procedury sejmowej. Dotyczyć to może zwłaszcza poprawek zgłoszonych dopiero w drugim czytaniu i niebędących przedtem przedmiotem rozważań w komisjach”[1]. Niezależnie od tego, należy zauważyć, że „wykładnia przepisów regulujących poprawki „sejmowe” i „senackie” musi być dokonywana w taki sposób, aby nie prowadziło to do zatarcia odrębności między inicjatywą ustawodawczą i poprawkami, a w konsekwencji do obchodzenia wymagań, które Konstytucja przewiduje dla inicjatywy ustawodawczej”, przy czym „wyjście poza zakreślony przez samego projektodawcę zakres przedmiotowy projektu może mieć miejsce tylko wówczas, gdy treść poprawki pozostaje w ścisłym związku z przedmiotem projektowanej ustawy,

[1] Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 23 lutego 1999 r. (K 25/98) oraz z dnia 9 marca 2016 r. (K 47/15).

a zwłaszcza wtedy, gdy jej wprowadzenie jest niezbędne do pełnego zrealizowania koncepcji projektodawcy. Odmienne stanowisko oznaczałoby obejście konstytucyjnych wymagań dotyczących inicjatywy ustawodawczej i trzech czytań projektu”[2].

1.2. W kontekście powyższych rozważań należy zauważyć, iż w wyniku poprawek zgłoszonych na etapie rozpatrywania projektu opiniowanej ustawy przez sejmową Komisję Finansów Publicznych, jego tekst został uzupełniony o przepisy, których przedmiot wykracza poza materię projektu wniesionego do Sejmu przez Radę Ministrów, a mianowicie:

1) art. 1 pkt 10 lit. b opiniowanej ustawy, który rozszerza zakres nowelizacji ustawy o CIT o merytoryczną modyfikację przepisu upoważniającego ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych, o których mowa w art. 16a ust. 1 i ust. 2 pkt 1–3, wartości początkowej składników majątku, o której mowa w art. 16d ust. 1 , jednostkowej ceny nabycia części składowych i peryferyjnych, o których mowa w art. 16g ust. 13, oraz wartości początkowej środków trwałych, o której mowa w art. 16j ust. 1 pkt 1 lit. a i b – w aktualnym stanie prawnym organ ten ma obowiązek wydać akt wykonawczy dotyczący wymienionych materii, „jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%”, podczas gdy art. 1 pkt 10 lit. b opiniowanej ustawy odnosi się do powołanego przekroczenia wzrostu cen „w okresie dwóch kwartałów oraz w okresie czterech kwartałów danego roku kalendarzowego w stosunku do analogicznych okresów roku ubiegłego”;

2) art. 2 opiniowanej ustawy, który nowelizuje art. 902^2 § 2^1 Kodeksu postępowania cywilnego normujący problematykę zbiegu egzekucji do wierzytelności z tytułu zajęcia nadpłaty lub zwrotu podatku;

3) art. 3 opiniowanej ustawy, który nowelizuje art. 89a § 2a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji normujący problematykę zbiegu egzekucji do wierzytelności z tytułu zajęcia nadpłaty lub zwrotu podatku;

4) art. 5 pkt 2 opiniowanej ustawy, który rozszerza zakres nowelizacji ustawy o PIT o merytoryczną modyfikację przepisu upoważniającego ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych, o których mowa w art. 22a, wartości początkowej

[2] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r. (P 11/08).

składników majątku, o której mowa w art. 22d ust. 1, kwoty określonej w art. 22g ust. 10 do obliczenia wartości początkowej spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, jednostkowej ceny nabycia części składowych i peryferyjnych, o których mowa w art. 22g ust. 17, oraz wartości początkowej środków trwałych, o której mowa w art. 22j ust. 1 pkt 1 lit. a i b – w aktualnym stanie prawnym organ ten ma obowiązek wydać akt wykonawczy dotyczący wymienionych materii, „jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%”, podczas gdy art. 5 pkt 2 opiniowanej ustawy odnosi się do powołanego przekroczenia wzrostu cen „w okresie dwóch kwartałów oraz w okresie czterech kwartałów danego roku kalendarzowego w stosunku do analogicznych okresów roku ubiegłego”.

1.3. 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”[3], 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”[4] – niezależnie od tego, czy są one korzystne dla adresatów proponowanych regulacji.

1.4. Mając na uwadze powyższą argumentację, należy postulować akceptację następujących **propozycji poprawek**:

1) w art. 1 w pkt 10 skreśla się lit. b;

2) skreśla się art. 2;

3) skreśla się art. 3;

4) w art. 5 skreśla się pkt 2;

5) w art. 20 skreśla się ust. 3;

---

[3] *Ibidem.*
[4] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2009 r. (K 53/07).

6) w art. 26 w pkt 3:

a) skreśla się wyrazy „pkt 10 lit. b,”,

b) wyrazy „art. 5 pkt 1–5” zastępuje się wyrazami „art. 5 pkt 1–4”,

c) wyrazy „art. 20 ust. 3–5” zastępuje się wyrazami „art. 20 ust. 4 i 5”.

2. Istnieją podstawy do postawienia tezy, że **art. 14 pkt 3 opiniowanej ustawy** jest **niezgodny z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą demokratycznego państwa prawnego** przez to, że dodając do ustawy realizującej program *Polski Ład* przepis przejściowy, dokonuje z mocą wsteczną modyfikacji stanu prawnego ukształtowanego z dniem 1 stycznia 2022 r.

2.1. Przepisy art. 2 pkt 6 lit. b i pkt 7 ustawy realizującej program *Polski Ład* wprowadziły do ustawy o CIT unormowania umożliwiające rozliczanie strat spółki prawa handlowego tworzącej podatkową grupę kapitałową, które zostały osiągnięte w okresie poprzedzającym utworzenie tej grupy, z dochodami osiąganymi przez podatkową grupę kapitałową. Zgodnie bowiem z dodanymi przepisami art. 7a ust. 4 i 5 ustawy o CIT dochód ze źródła przychodów podatkowej grupy kapitałowej osiągnięty za rok podatkowy może zostać obniżony o stratę z tego źródła przychodów poniesioną w okresie przed utworzeniem grupy przez spółkę tworzącą tę grupę, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) strata ta podlegałaby odliczeniu od dochodu tej spółki na podstawie art. 7 ust. 5, gdyby spółka ta nie weszła w skład podatkowej grupy kapitałowej;

2) strata została poniesiona przez spółkę nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym, poprzedzającym rok podatkowej grupy kapitałowej, za który dokonuje się tego obniżenia;

3) strata nie została odliczona od dochodu spółki na podstawie art. 7 ust. 5;

4) spółka osiągnęła w roku podatkowym, za który dokonuje się tego obniżenia, dochód z tego źródła przychodów, z którego poniesiona została strata

– przy czym kwota tego obniżenia nie może przekroczyć 50% wysokości straty oraz nie może przekroczyć kwoty dochodu ze źródła przychodów osiągniętego w roku podatkowym, za który dokonuje się tego obniżenia, przez spółkę wchodzącą w skład podatkowej grupy kapitałowej, która poniosła tę stratę.

Ponadto w myśl dodanego art. 7 ust. 6a ustawy o CIT w przypadku upływu obowiązywania umowy lub utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika obniżenie, o którym mowa w ust. 5 tego artykułu, stosuje się również do straty spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową poniesionej przed utworzeniem tej grupy, jeżeli strata została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym spółki poprzedzającym rok, za który dokonuje się tego obniżenia, z tym że okres ten obejmuje również lata podatkowe podatkowej grupy kapitałowej tworzonej przez tę spółkę, a o wysokość tej straty nie został obniżony dochód podatkowej grupy kapitałowej na podstawie art. 7a ust. 4 i 5.

2.2. Ustawa realizująca program *Polski Ład* nie ustanowiła przepisów o charakterze epizodycznym bądź przejściowym, które ograniczałyby temporalny zakres zastosowania uprawnienia wyrażonego w art. 7a ust. 4 ustawy o CIT. Przyjąć zatem należy, że od dnia 1 stycznia 2022 r. spółka prawa handlowego tworząca podatkową grupę kapitałową może rozliczać straty, które zostały osiągnięte w okresie poprzedzającym utworzenie tej grupy, z dochodami osiąganymi przez podatkową grupę kapitałową, niezależnie od:

1) daty utworzenia tej grupy (tj. zarówno przed dniem wejścia w życie ustawy realizującej program *Polski Ład*, jak również po dniu 31 grudnia 2021 r.);

2) roku podatkowego, w którym została poniesiona strata, z zastrzeżeniem art. 7a ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT.

2.3. Mając na uwadze tak ukształtowany stan prawny, za nieuprawnioną ingerencję ustawodawcy – w świetle wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasady ochrony praw słusznie nabytych i interesów w toku – należy uznać treść dodawanego w ustawie realizującej program *Polski Ład* art. 69b (art. 14 pkt 3 opiniowanej ustawy). Zgodnie z tym przepisem „art. 7 ust. 6a i art. 7a ust. 4 ustawy (…) mają zastosowanie do strat powstałych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2021 r.”, a zatem skutkiem prawnym jego wejścia w życie byłoby *a contrario* retroaktywne „zniesienie” już obowiązującego uprawnienia do odliczania strat poniesionych przez spółkę w poprzednich latach podatkowych. Z zasady ochrony praw słusznie nabytych wynika powinność zapewnienia „ochrony publicznych i prywatnych praw podmiotowych oraz zakaz arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych, które przysługują jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym”[5]. Z kolei „zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki

[5] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lutego 2015 r. (P 10/11).

w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Chociaż zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego, na ustawodawcy ciąży szczególny obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek: „1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji" (sygn. K 45/01)"[6].

2.4. W świetle przedstawionej argumentacji, należy rozważyć przychylność dla następującej **propozycji poprawki**:

– w art. 14 skreśla się pkt 3.

3. Uzasadnione jest zapatrywanie, że **opiniowana ustawa w zakresie, w jakim nie przewiduje regulacji przejściowej odnoszącej się do spraw unormowanych w proponowanej nowelizacji ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej (art. 10), budzi wątpliwości co do zgodności z art. 2 Konstytucji**.

3.1. Art. 10 opiniowanej ustawy zmierza do nadania nowego brzmienia art. 81 ust. 2zc ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. W aktualnym stanie prawnym przepis ten przewiduje, że w przypadku gdy ubezpieczony prowadzący działalność gospodarczą, który stosuje opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, nie przekaże informacji o miesięcznym przychodzie lub dochodzie z działalności gospodarczej, Zakład Ubezpieczeń Społecznych ustala z urzędu za ten miesiąc podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne w kwocie minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w dniu 1 stycznia danego roku. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu opiniowanej ustawy, „w myśl 81 ust. 2f ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej dla tej kategorii ubezpieczonych minimalną podstawę wymiaru składki zdrowotnej stanowi kwota odpowiadająca 60% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski", jeżeli przychody z działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o ryczałcie, osiągnięte od początku roku kalendarzowego, nie przekroczyły kwoty 60.000 zł. W obowiązującym stanie prawnym zachodzi zatem niespójność regulacyjna, która może

[6] *Ibidem*.

doprowadzić do niekorzystnych dla przedsiębiorcy konsekwencji. W sytuacji bowiem, gdy z powodu przeoczenia przedsiębiorca rozliczający się w podatku dochodowym od osób fizycznych w formie zryczałtowanej nie przekaże do ZUS informacji o przychodzie, to Zakład z urzędu ustali składkę miesięczną od kwoty minimalnego wynagrodzenia, a nie kwoty przeciętnego wynagrodzenia, co w rozliczeniu rocznym wygeneruje różnicę konieczną do pokrycia w drodze dopłaty, o której mowa w art. 81 ust. 2j ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej." (str. 37).

3.2. Nie negując powyższej argumentacji, a także zawartego w art. 10 opiniowanej ustawy nowego brzmienia art. 81 ust. 2zc ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, zauważenia wymaga, że opiniowana ustawa nie zawiera w tym zakresie jakichkolwiek regulacji intertemporalnych. Tymczasem wywodzona z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nakłada na ustawodawcę obowiązek stanowienia stosownych przepisów przejściowych, jeżeli wejście w życie ustawy wpływa na stosunki powstałe pod działaniem dotychczasowych przepisów. Tak więc „stanowienie przepisów przejściowych musi obejmować wszystkie sytuacje, jakie mogą pojawiać się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań i nie może pomijać ochrony praw jakiejkolwiek grupy podmiotów, dotkniętych tymi przepisami, nawet gdy grupa ta jest znikoma liczebnie"[7], przy czym „obiegowo przyjmowana teza, jakoby istniało swoiste „domniemanie" przemawiające za bezpośrednim działaniem prawa nowego jest – obecnie – znacznym konstytucyjnym uproszczeniem"[8]. Powołana argumentacja konstytucyjna stanowiła *ratio legis* § 30 ust. 1 „Zasad techniki prawodawczej" (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 marca 2016 r.), zgodnie z którym w przepisach przejściowych reguluje się wpływ nowej albo znowelizowanej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych bez względu na to, czy do tych stosunków zamierza się stosować przepisy dotychczasowe, przepisy nowe czy przepisy regulujące ten wpływ w sposób odmienny od przepisów dotychczasowych i przepisów nowych. W świetle materii regulowanej w art. 10 opiniowanej ustawy, zachodzi zatem konieczność jednoznacznego wskazania przepisów właściwych dla ustalenia przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne należnej za miesiąc, za który podmiot ten nie ustalił z urzędu tej podstawy przed dniem wejścia w

---

[7] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2000 r. (SK 7/00).
[8] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 czerwca 2003 r. (SK 12/03).

życie opiniowanej ustawy (np. w sytuacji wejścia w życie art. 10 opiniowanej ustawy „w trakcie miesiąca”).

3.3. Mając na uwadze powyższe zastrzeżenia, a także przyjmując – w świetle *ratio legis* przedstawionego w uzasadnieniu projektu opiniowanej ustawy – założenie zasady bezpośredniego działania „nowego prawa”, należy rekomendować aprobatę dla następujących **propozycji poprawek**:

1) dodaje się art. 24a w brzmieniu:

   „Art. 24a. Przepis art. 81 ust. 2zc ustawy zmienianej w art. 10, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się również do składki na ubezpieczenie zdrowotne należnej za miesiąc, za który Zakład Ubezpieczeń Społecznych nie ustalił z urzędu przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy podstawy wymiaru na podstawie art. 81 ust. 2zc ustawy zmienianej w art. 10, w brzmieniu dotychczasowym.”;

2) w art. 26 w pkt 3 wyrazy „oraz art. 23 ust. 1” zastępuje się wyrazami „ , art. 23 ust. 1 oraz art. 24a”.

IV. Zastrzeżenia natury legislacyjnej i redakcyjnej

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

1) w art. 1 w pkt 16 w lit. b, w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „transakcja handlowa w rozumieniu ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom” zastępuje się wyrazami „transakcja handlowa w rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom”;

2) w art. 6 w pkt 3, w art. 84a w § 2 w pkt 2 wyrazy „przepis art. 77” zastępuje się wyrazami „przepisy art. 77”;

3) w art. 9 w pkt 3, w art. 146ea w pkt 2 po wyrazach „załącznika nr 3” dodaje się wyrazy „do ustawy”;

4) w art. 14 w pkt 5 w lit. a wyrazy „pkt 31” zastępuje się wyrazami „art. 2 pkt 31”;

5) w art. 15 w pkt 2, w art. 18a skreśla się oznaczenie ust. 1;

6) w art. 24 w ust. 1 wyrazy „Przepis art. 84a ustawy zmienianej w art. 6 stosuje się do informacji, o których mowa w tym przepisie” zastępuje się wyrazami „Przepisy art. 84a ustawy zmienianej w art. 6 stosuje się do informacji, o których mowa w tych przepisach”;

7) w art. 24:

   a) w ust. 2 po wyrazach „Notariusze mogą przekazywać” dodaje się wyrazy „Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej”,

   b) w ust. 3 po wyrazach „przekazywane przez notariuszy” dodaje się wyrazy „Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej”;

8) w art. 24 w ust. 4 w pkt 1 wyrazy „przepisy art. 84a § 1 i 2” zastępuje się wyrazami „przepis art. 84a § 2”;

9) w art. 25 w ust. 3:

   a) wyrazy „art. 146d” zastępuje się wyrazami „art. 146d ust. 1 pkt 1”,

   b) wyrazy „art. 146ee albo art. 146ej” zastępuje się wyrazami „art. 146ee ust. 1 albo art. 146ej ust. 1”;

10) w art. 26 w pkt 3 skreśla się wyrazy „art. 15 pkt 2,”;

11) w art. 26 w pkt 8 na końcu dodaje się średnik oraz pkt 9 w brzmieniu:

   „9) art. 14 pkt 1 lit. a, pkt 2 i pkt 5 lit. b, które wchodzą w życie z dniem 1 stycznia 2024 r.”.

Rekomendowane korekty zmierzają do:

1) zapewnienia zgodności zastosowanego odesłania z § 156 ust. 2 „Zasad techniki prawodawczej”, wedle którego w przepisie odsyłającym jednoznacznie wskazuje się przepis, do którego się odsyła (**nr 1**);

2) likwidacji oczywistych omyłek redakcyjnych – zarówno art. 77 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2022 r. poz. 593, z późn. zm.), jak również dodawany przez art. 6 pkt 3 opiniowanej ustawy art. 84a Ordynacji podatkowej, są podzielone na ustępy (**nr 2 i 6**);

3) sprecyzowania, że zastosowane w dodawanym przez art. 9 pkt 3 opiniowanej ustawy art. 146ea pkt 2 ustawy o VAT odesłanie odnosi się do tytułu załącznika nr 3 ustawy o VAT – tak jak uczyniono to w dodawanym art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (**nr 3**);

4) uwzględnienia aktualnego brzmienia art. 89 pkt 4 ustawy realizującej program *Polski Ład* (**nr 4**);

5) likwidacji oczywistej omyłki redakcyjnej (**nr 5**);

6) sprecyzowania adresata informacji przekazywanych przez notariuszy na podstawie art. 24 ust. 2 i 3 opiniowanej ustawy (**nr 7**);

7) rezygnacji z zastosowanego w art. 24 ust. 4 pkt 1 opiniowanej ustawy odesłania do dodawanego art. 84a § 1 Ordynacji podatkowej, którego unormowania nie znajdą – jak się wydaje – „odpowiedniego zastosowania” do „przypadku, o którym mowa w ust. 2” (**nr 8**);

8) uwzględnienia, że przepisy wykonawcze, o których mowa w art. 25 ust. 3 opiniowanej ustawy, zostały wydane na podstawie art. 146d ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, natomiast będą mogły być wydane odpowiednio na podstawie art. 146ee ust. 1 albo art. 146ej ust. 1 ustawy o VAT (**nr 9**);

9) zapewnienia prawidłowego wkomponowania do systemu prawnego dodawanego przez art. 15 pkt 2 opiniowanej ustawy art. 18a ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1265 i 1964) – skoro dodawany artykuł zmierza do ustanowienia unormowań przejściowych odnoszących się do stosowania przepisów merytorycznych, które wchodzą w życie z dniem 1 stycznia 2023 r., to powinien on wchodzić w życie z tym dniem (**nr 10**);

10) zapewnienia prawidłowego wkomponowania do systemu prawnego przepisów art. 14 pkt 1 lit. a, pkt 2 i pkt 5 lit. b opiniowanej ustawy zmierzających do znowelizowania tych przepisów ustawy realizującej program *Polski Ład*, które wchodzą w życie z dniem 1 stycznia 2024 r. (**nr 11**).

Piotr Magda

Główny legislator