



Warszawa, dnia 11 lipca 2017 r.

Opinia do ustawy
o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

(druk nr 554)

I. Cel i przedmiot ustawy

Uzasadnienie do projektu ustawy jako główny (pierwszy) cel nowelizacji wskazuje stworzenie mechanizmów pozwalających na zwiększenie inwestycji.

Nowe rozwiązania – wprowadzane symetrycznie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – zakładają możliwość jednorazowego rozliczenia nakładów na wybrane środki trwałe do wskazanego limitu, przy jednoczesnym minimalnym nakładzie inwestycji, oraz pozwalają na bezpośrednie zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów zaliczek na takie nabycie środków trwałych.

Zgodnie z ustawą podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej **nabytych fabrycznie nowych** środków trwałych zaliczanych do grup 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, czyli maszyn i urządzeń (poza możliwością takiego odliczenia pozostają nieruchomości i środki transportu).

Wysokość odpisów nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty 100 tys. zł, a wartość inwestycji w środek trwały powinna wynosić co najmniej 10 tys. zł. Przepisy dopuszczają uwzględnienie w limicie 10 tys. zł wartości kilku środków trwałych, przy czym wartość każdego z tych środków musi być wyższa niż 3,5 tys. zł.

Nowe przepisy umożliwiają też zaliczenie bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów (do wysokości 100 tys. zł) dokonanych wpłat (zaliczek) **na poczet nabycia**

środków trwałych (z grup 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, o wartości co najmniej 10 tys. zł), których dostawa zostanie wykonana w następnych okresach rozliczeniowych.

Wskazany w ustawie limit 100 tys. zł obejmuje sumę wpłat zarówno na poczet nabycia środków trwałych jak i już dokonanych odpisów amortyzacyjnych od nabytych środków trwałych (zaliczka zostanie uwzględniona przez pomniejszenie kwoty jednorazowych odpisów amortyzacyjnych).

Kolejnym (drugim) celem ustawy jest wyeliminowanie praktycznych problemów związanych z pobieraniem przez polskich przedsiębiorców, jako płatników podatku, zryczałtowanego podatku od przychodów uzyskanych na terytorium Polski przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej (w wysokości 10% przychodu).

Ustawa zakłada, że pobór zryczałtowanego podatku z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Polski przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej będzie wyłączony, w stosunku do przychodów uzyskiwanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera.

Ustawa ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Zmienione przepisy mają znaleźć zastosowanie do środków trwałych (oraz zaliczek na poczet nabycia środków trwałych) nabytych od dnia 1 stycznia 2017 r.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 45. posiedzeniu w dniu 7 lipca 2017 r. w oparciu o przedłożenie rządowe.

Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do projektu poprawki o charakterze techniczno-legislacyjnym, które nie zmieniły istoty proponowanych uregulowań. Sejm odrzucił 5 poprawek zgłoszonych do projektu w trakcie drugiego czytania (na posiedzeniu Sejmu). Ustawa została przyjęta w brzmieniu przedłożenia rządowego, ze zmianami wprowadzonymi przez Komisję Finansów Publicznych.

Ustawa została przekazana do Senatu w dniu 7 lipca 2017 r.

III. Uwagi szczegółowe

Opiniowana ustawa ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Tym samym wprowadza nowe rozwiązania w trakcie roku podatkowego.

W podatkach rozliczanych w skali roku (podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych), na gruncie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, wykształciła się zasada uznająca za niedopuszczalne dokonywanie zmian podatkowych w trakcie okresu rozliczeniowego. Zmiany takie powinny wchodzić w życie co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. Uzasadnieniem takiej reguły jest art. 2 Konstytucji i wynikająca z niego zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która to zasada ma chronić podatników przed zmianami w trakcie trwającego roku podatkowego. Zasada ta ma też znaczenie praktyczne. Modyfikacja przepisów w trakcie roku oznacza konieczność podziału roku podatkowego na dwa okresy, w których obowiązują różne regulacje. Może też oznaczać nadanie przepisom mocy wstecznej (jeśli nowe przepisy miałyby obowiązywać od początku roku).

W praktyce ustawodawczej, zasada zgodnie z którą nowe regulacje w podatkach dochodowych powinny odnosić się do nowego roku podatkowego i być ogłoszone co najmniej na 30 dni przed końcem dotychczasowego roku podatkowego, nie dotyczy tych zmian, które są korzystne dla podatnika.

Opiniowana ustawa, w przypadku przepisów dotyczących ustalania kosztów uzyskania przychodu (odpisów amortyzacyjnych) ustanawia zasady korzystniejsze dla przedsiębiorców niż dotychczasowe. Przewiduje także odpowiednie regulacje przejściowe pozwalające ustalić, jakie przepisy stosować w trwającym roku podatkowym, a także (w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i podatników, których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym) po zakończeniu roku podatkowego. Zgodnie z art. 3 ustawy nowe przepisy znajdą zastosowanie do środków trwałych nabytych od dnia 1 stycznia 2017 r. W tym zakresie ustawa nie budzi wątpliwości.

Wątpliwości co do czternastodniowej *vacatio legis* i braku przepisów przejściowych mogą budzić te przepisy, które zmieniają zasady opodatkowania dochodów, uzyskiwanych na terytorium Polski, przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej.

Zgodnie z opiniowaną ustawą, dochody uzyskiwane przez nierezydentów, z tytułu sprzedaży biletów lotniczych w przewozie pasażerskim, nie będą objęte zryczałtowanym 10%

podatkiem. Jeśli wyłączenie zryczałtowanego opodatkowania będzie oznaczać, że podmioty te „przejdą” na opodatkowanie na zasadach ogólnych (w miejsce ryczału rozliczenie w skali roku), to powstaje wątpliwość, czy zmiana przepisów nie powinna wejść w życie z początkiem roku podatkowego oraz pytanie o konieczność wprowadzenia ewentualnych przepisów przejściowych.

Uzasadnienie do powyższej zmiany (projekt ustawy druk sejmowy nr 1602) powołuje się na postanowienia zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, z których wynika, że opodatkowanie dochodów zagranicznych przedsiębiorców żeglugi powietrznej może mieć miejsce tylko w państwie, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa (państwie rezydencji). Jednocześnie jednak uzasadnienie wskazuje, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie obejmują wszystkich przewoźników (dotyczą „zdecydowanej większości zagranicznych przewoźników”). Jeśli więc obecnie na terytorium Polski działalność, która będzie wyłączona spod zryczałtowanego opodatkowania (a w konsekwencji objęta opodatkowaniem na zasadach ogólnych) prowadzą podatnicy – rezydenci krajów, z którymi Polska nie podpisała umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to zasadnym może być wprowadzenie zmian z początkiem nowego roku podatkowego.

Szymon Giderewicz

Główny legislator