



Warszawa, dnia 7 listopada 2017 r.

Opinia do ustawy
o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

(druk nr 630)

I. Cel i przedmiot ustawy

Ustawa przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych („ustawie PIT”), ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych („ustawie CIT”) oraz ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne („ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym”).

Uzasadnienie projektu ustawy dzieli wprowadzane zmiany na sześć grup przepisów.

I. Przepisy uszczelniające system podatku dochodowego (w tym poprzez implementację części postanowień dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, zwanej dalej: „dyrektywą ATAD”):

- 1) wyodrębnienie w ustawie CIT źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika,
- 2) modyfikacja przepisów ograniczających wysokość kosztów finansowania dłużnego (w tym zakresie stanowiąca implementację dyrektywy ATAD),
- 3) modyfikacja przepisów dotyczących kontrolowanej spółki zagranicznej (w tym zakresie stanowiąca implementację dyrektywy ATAD),

- 4) modyfikacja przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych,
- 5) wprowadzenie przepisów limitujących wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z umowami o usługi niematerialne (np. umowy licencyjne, usługi doradcze, zarządzania i kontroli) oraz związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych i prawnych, a także przepisy precyzujących pojęcie „nabycia” wartości niematerialnych i prawnych,
- 6) wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do podatników, posiadających nieruchomości komercyjne o znacznej wartości (podatek od nieruchomości komercyjnych),
- 7) rozciągnięcie ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych (w podatku dochodowym od osób fizycznych) na przypadki otrzymania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych tytułem darmym,
- 8) doprecyzowanie przepisów dotyczących wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kwot stanowiących podział wyniku finansowego,
- 9) wprowadzenie szczególnej regulacji przeciwdziałającej schematom wykorzystującym nieodpłatny transfer aktywów do podmiotów powiązanych,
- 10) modyfikacja przepisów określających sposób ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodów przy podziale przez wydzielenie,
- 11) zmiana przepisu umożliwiającego zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności uprzednio zaliczonej do przychodów należnych poprzez ograniczenie wysokości tej straty do kwoty uprzednio wykazanego przychodu,
- 12) wprowadzenie rocznego limitu kwotowego w wysokości 100.000 zł warunkującego możliwość stosowania ryczału od przychodów z najmu, do którego stosuje się stawkę ryczału 8,5% i wprowadzenie stawki ryczału 12,5% powyżej tej kwoty przychodu,
- 13) wyłączenie ze źródła „kapitały pieniężne” przychodów uzyskiwanych z realizacji pochodnych instrumentów finansowych lub praw wynikających z papierów wartościowych, które to instrumenty lub prawa zostały nabyte jako nieodpłatne świadczenie lub świadczenie w naturze i zaliczenie ich do tego źródła, do którego zaliczone są przychody z takich nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń w naturze.

- II. Przepisy nowelizujące zasady uwzględniania w podstawie opodatkowania banków tworzonych rezerw na ryzyko związane z działalnością banków i tworzonych w bankach stosujących międzynarodowe standardy rachunkowości odpisów na oczekiwane straty kredytowe.
- III. Przepisy ukierunkowane na ułatwienie prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności przez małych i średnich przedsiębiorców, w tym o charakterze upraszczającym i precyzującym obecnie funkcjonujące regulacje:
- 1) podwyższenie z obecnych 3500 zł do 10 000 zł, limitu wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych umożliwiające jednorazowe zaliczenie wydatków na nabycie tych środków lub wartości do kosztów uzyskania przychodów,
 - 2) zniesienie obowiązku zgłaszania prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów,
 - 3) zwolnienie z obowiązku wpłaty zaliczki na podatek dochodowy, gdy należny podatek pomniejszony o sumę wpłaconych zaliczek nie przekracza kwoty 1000 zł,
 - 4) wyłączenie stosowania przepisów o cenach transferowych i o obowiązku dokumentowania tych cen w przypadku tych podmiotów, u których jedynym czynnikiem kwalifikującym do uznania je za „podmioty powiązane” jest fakt, że udziały (akcje) w tych podmiotach posiada Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego,
 - 5) doprecyzowanie zasad określania dochodu uzyskanego w wyniku realizacji programów motywacyjnych (zdefiniowanie programów).
- IV. Przepisy podwyższające kwotę zmniejszającą podatek stosowaną przy obliczaniu podatku dochodowego od osób fizycznych według skali podatkowej („kwotę wolną od podatku”) oraz podwyższające o 100%, tj. do kwoty 85 528 zł rocznie limit dotyczący stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców (poszerzenie limitu, ograniczenie kręgu beneficjentów), jak również przepisy dotyczące osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej podwyższające kwoty zwolnień oraz poszerzające zakres zwolnień i odliczeń,
- V. Przepisy umożliwiające podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych składanie za pomocą środków elektronicznych oświadczeń (zawiadomień) z wykorzystaniem wzorów ogłoszonych w drodze rozporządzenia.

VI. Przepisy, których celem jest dostosowanie ustawy PIT i ustawy CIT do nowej Klasyfikacji Środków Trwałych 2016.

Ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2018 r. Co do zasady ma znaleźć zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r. (od nowego roku podatkowego, jeśli jest inny niż kalendarzowy – w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych).

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 50. posiedzeniu w dniu 27 października 2017 r. w oparciu o przedłożenie rządowe.

Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do projektu poprawki, które mieściły się w meritum przedłożenia rządowego. Poprawki co do zasady zmierzały do zapewnienia projektowi zgodności z zasadami poprawnej legislacji. W trakcie drugiego czytania (na posiedzeniu Sejmu) zgłoszono 15 dodatkowych poprawek. Część z nich (3 poprawki) zostało przyjętych w trzecim czytaniu.

Ustawa została przekazana do Senatu w dniu 30 października 2017 r.

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 7 lit. a tiret siedemnaste nowelizacji, art. 21 ust. 1 pkt 97b lit. a ustawy PIT.

Wskazana jest zmiana techniczno-legislacyjna uwzględniająca, że „opłata z tytułu czynszu najmu lokalu mieszkalnego” to w istocie „czynsz z tytułu najmu lokalu mieszkalnego”. Zgodnie z art. 659 Kodeksu cywilnego przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz, który może być oznaczony w pieniądzech lub w świadczeniach innego rodzaju. Stąd opłata z tytułu najmu to czynsz.

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 7 w lit. a w tiret siedemnastym, w pkt 97b w lit. a wyrazy „zaległej opłaty z tytułu czynszu najmu” zastępuje się wyrazami „zaległego czynszu z tytułu najmu”;

2) art. 1 pkt 20 i art. 2 pkt 27 nowelizacji, art. 30g ustawy PIT i art. 24b ustawy CIT.

Opiniowana ustawa wprowadza nowy podatek – „podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności środka trwałego położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którego wartość początkowa przekracza 10 000 000 zł”, tzw. podatek od nieruchomości komercyjnych lub minimalny podatek CIT (minimalny podatek PIT). Poniżej zasygnalizowano dwie wątpliwości o charakterze systemowym.

Po pierwsze, ustawa za podstawę opodatkowania podankiem uznaje „przychód odpowiadający wartości początkowej środka trwałego”. Przyjmuje więc wartość nieruchomości za mieszczącą się w kategorii znaczeniowej przychodu. W istocie zaś opodatkowuje stan majątkowy – wartość początkową wybranych środków trwałych. W konsekwencji przepisy dotyczące podatku od nieruchomości komercyjnych można uznać za unormowania, które nie tyle dotyczą szczególnej wysokości podatku dochodowego od określonych przychodów, a są odrębnym podatkiem. Podatkiem, którego podstawą opodatkowania jest określona wartość majątkowa, dodatkowo podatkiem rozliczanym co do zasady miesięcznie (nie jak w konstrukcji podatku PIT i podatku CIT rocznie). Uzasadnia to uregulowanie podatku od nieruchomości komercyjnych jako odrębnego podatku w odrębnej nowej ustawie podatkowej.

Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości komercyjnych jest wartość początkowa wybranych środków trwałych (pomniejszona o 10 mln. zł). Odpowiada to założeniu, zgodnie z którym podatek od nieruchomości komercyjnych jest podatkiem minimalnym, oderwanym nie tylko od dochodowości danej nieruchomości (przychód minus koszty), ale także oderwanym do przychodu uzyskiwanego z danej nieruchomości. Jeśli tak, to podatek ten należy rozpatrywać w oderwaniu od podatku dochodowego, a jedyny związek tym podatkiem, to możliwość odliczenia podatku od podatku dochodowego.

Powyższe założenie nie zawsze wynikać będzie wprost z przepisów ustawy CIT i ustawy PIT, a ujęcie przez ustawodawcę podatku od nieruchomości komercyjnych jako podatku dochodowego (przychodowego) może wywołać wątpliwości interpretacyjne, związane ze stosowaniem konkretnych przepisów tych ustaw. Zgodnie z art. 24b ust. 1 ustawy CIT (art. 30b ust. 1 ustawy PIT) „podatek od nieruchomości komercyjnych” to podatek od przychodów z tytułu własności środka trwałego, a podstawą opodatkowania tym podatkiem stanowi przychód odpowiadający wartości początkowej środka trwałego. Także art. 7 ust. 1 ustawy CIT stanowi, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od

nieruchomości komercyjnych jest przychód. Jeśli tak to (na przykład) należy zadać pytanie, czy nowe rozwiązania przewidują obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości komercyjnych w przypadku, gdy podatnik nie uzyskuje żadnych przychodów z nieruchomości lub uzyskuje je na poziomie niższym niż 10 mln zł. Jeśli podstawą opodatkowania miałyby być wartość początkowa środka trwałego to normatywnie powinien to być podatek od wartości środka trwałego z wyraźnym wskazaniem, że podstawą opodatkowania jest wartość środka trwałego. Umieszczenie przez ustawodawcę podatku wśród przepisów dotyczących podatku CIT i podatku PIT, nazwanie podatku „podatkiem od przychodów z tytułu własności środka trwałego” i wskazanie, że podstawą opodatkowania jest przychód odpowiadający wartości początkowej środka trwałego, może uzasadniać interpretację, zgodnie z którą podatnik będzie obowiązany do zapłaty podatku od wartości stanowiącej różnicę pomiędzy wartością początkową środka trwałego, a 10 mln zł, dopiero, gdy faktycznie uzyska z danej nieruchomości, przychód powyżej 10 mln zł, a nie w każdym przypadku, gdy będzie właścicielem takiej nieruchomości. Przepisy ustawy nie dają jednoznacznej odpowiedzi na tak postawione wątpliwości.

Tego typu wątpliwości można by uniknąć konstruując podatek od nieruchomości komercyjnych, w odrębnej ustawie podatkowej – opodatkowującej stan majątkowy (majątek) podatnika, a nie jego przychód (dochód).

Po drugie, z uwagi na fakt, iż podatkiem objęte będą wyłącznie podmioty, których nieruchomości przekraczają wartość 10 mln zł, może pojawiać się wątpliwość, czy przedmiotowe uregulowania nie naruszają unijnych zasady pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Przyjęte rozwiązania mogą zostać uznane za pomoc państwa udzielaną małym podmiotom, gdyż zostają one wyłączone spod opodatkowania nakładanego na duże przedsiębiorstwa. Wprowadzane regulacje, zarówno ich zakres podmiotowy (krąg podmiotów objętych podatkiem) jak i przedmiotowy (nieruchomości objęte podatkiem), należy skonfrontować też z konstytucyjnymi zasadami równości i powszechności opodatkowania.

3) art. 1 pkt 20 nowelizacji, art. 30g ustawy PIT.

Podatek od nieruchomości komercyjnych jest nową instytucją wprowadzaną zarówno w ustawie CIT jak i w ustawie PIT. Zwraca uwagę, że sposób wprowadzenia zmian nie został przeprowadzony symetrycznie w obydwu ustawach o podatkach dochodowych.

W ustawie CIT wobec wprowadzenia nowych regulacji przewidujących odrębności

w ogólnych zasadach opodatkowania wprowadzono szereg konsekwencji wskazujących na te wyjątki (uzupełniono stosowne odesłania o odesłanie do art. 24b ustawy CIT). I tak, tytułem przykładu, w art. 19 ust. 1 ustawy CIT określającym, co do zasady, stawkę podatkową wprowadzono do katalogu zastrzeżeń od tej zasady (wyjątki z art. 21, art. 22, art. 24a) nowy art. 24b (podatek od nieruchomości komercyjnych).

W ustawie PIT pomimo wprowadzenia nowych regulacji przewidujących odrębności w ogólnych zasadach opodatkowania nie wprowadzono szeregu zmian wskazujących na te wyjątki (nie uzupełniono stosownych odesłań o odesłanie do art. 30g ustawy PIT). I tak, np., w art. 27 ust. 1 ustawy PIT wprowadzającym skalę podatkową (określającym stawkę podatkową) nie wprowadzono do katalogu zastrzeżeń od tej zasady (wyjątki z art. 29–30f) nowego wyjątku z art. 30g (podatek od nieruchomości komercyjnych).

Brak stosownych konsekwencji w ustawie PIT jest bez wątpienia uchybieniem legislacyjnym. Należy przyjąć, co najmniej, że skoro ustawodawca zdecydował się do udzielenia informacji adresatowi przepisów o wyjątkach od opisywanej reguły to taka informacja (ze względu na zasadę lojalności ustawodawcy wobec adresatów norm prawnych) powinna być informacją pełną (tak jak w ustawie CIT). Można też założyć, że brak stosownych konsekwencji będzie mógł rodzić trudności we właściwym zinterpretowaniu przepisów.

Uchybieniem mogącym skutkować prawidłowym zastosowaniem przepisów ustawy PIT jest na przykład brak symetrii w uregulowaniu zasad składania zeznań podatkowych. W ustawie CIT – stosowna nowelizacja art. 27 ust. 1d i w ustawie PIT – brak nowelizacji art. 45. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych będą mieli obowiązek (na potrzeby podatku od nieruchomości komercyjnych), zgodnie z art. 27 ust. 1d ustawy CIT, wykazać w zeznaniu rocznym, składanym na podstawie przepisów ogólnych, środki trwałe, których wartość stanowi podstawę opodatkowania, kwotę należnego i uiszczanego podatku oraz kwotę dokonanych odliczeń zgodnie z art. 24b. Podobnego rozwiązania, odnośnie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, zabrakło w art. 45 ustawy PIT.

4) art. 1 pkt 20 i art. 2 pkt 27 nowelizacji, art. 30g ust. 2 pkt 2 ustawy PIT i art. 24b ust. 2 pkt 2 ustawy CIT.

Zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku od nieruchomości komercyjnych nie znajdzie on zastosowania do budynków biurowych „wykorzystywanych wyłącznie lub w głównym stopniu na własne potrzeby podatnika”. Zasadnym wydaje się doprecyzowanie

tego nieostrego określenia, tak aby uniknąć wątpliwości do faktycznego zakresu opodatkowania podatkiem budynków biurowych.

5) art. 1 pkt 23 i art. 2 pkt 34 oraz załącznik nr 1 i załącznik nr 2 nowelizacji, załącznik nr 1 ustawy PIT oraz załącznik nr 1 ustawy CIT.

Zgodnie z niebudzącymi wątpliwośći zasadami techniki legislacyjnej nowelizacja całej jednostki systematyzacyjnej ustawy (rozdziału, artykułu, ustępu, załącznika) polega na przytoczeniu jego brzmienia wraz z oznaczeniem tej jednostki (wraz z przytoczeniem tytułu rozdziału, oznaczenia artykułu, oznaczenia ustępu, oznaczenia załącznika).

Opiniowana ustawa w załączniku nr 1 i załączniku nr 2 (nowelizacji) nie przytacza oznaczenia załącznika nr 1 odpowiednio ustawy PIT i ustawy CIT. W efekcie, jeśli zastosować „polecenie nowelizacyjne” opiniowanej ustawy, to w tekście jednolitym ustawy PIT i ustawy CIT zabraknie oznaczenia załącznika nr 1 (tekst artykułowany zaczynałby się od słów: „WYKAZ ROCZNYCH STAWEK AMORTYZACYJNYCH” bez wskazania, że jest to załącznik nr 1.)

Propozycja poprawek:

- w załączniku nr 1 dodaje się oznaczenie załącznika nr 1 ustawy zmienianej w art. 1;
- w załączniku nr 2 dodaje się oznaczenie załącznika nr 1 ustawy zmienianej w art. 2;

6) art. 2 pkt 1 lit. f, h, i oraz art. 5 nowelizacji, art. 1a ust. 8, 10–10c ustawy CIT.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi rozwiązaniami ustawy CIT, w przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej wystąpią, zależne od którejkolwiek ze stron umowy, zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym, które naruszają warunki uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego, grupa ta traci status podatnika. Za dzień utraty tego statusu ustawa CIT przyjmuje dzień naruszenia któregokolwiek z tych warunków. Dzień wystąpienia zmian przyjmuje się też za pierwszy dzień roku podatkowego spółek wchodzących dotychczas w skład grupy kapitałowej.

Opiniowana ustawa wprowadza do opisanego wyżej stanu prawnego dwie istotne modyfikacje. Po pierwsze, zakłada, że zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym w okresie obowiązywania umowy o utworzeniu grupy kapitałowej skutkujące utratą statusu mogą być niezależne od stron umowy. Po drugie, przewiduje, że skutek w postaci utraty

statusu grupy nastąpi nie od momentu naruszenia przez grupę warunków jej funkcjonowania (*ex nunc*), a już za okres od drugiego roku podatkowego poprzedzającego dzień utraty przez grupę statusu podatnika (*ex tunc*). Spółki wchodzące w skład grupy podatkowej będą więc musiały rozliczyć wstecznie podatek. W przypadku powstałej różnicy pomiędzy podatkiem należnym od spółek, a podatkiem zapłaconym przez grupę (jeśli należny podatek będzie wyższy niż podatek zapłacony przez grupę) powstanie zaległość podatkowa wraz z odsetkami za zwłokę liczonymi od dnia zawązania grupy (nie dłużej niż 3 lata).

Wobec powyższego przyjąć trzeba, że w przypadku zmian w stanie faktycznym lub prawnym, które naruszają warunki uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika – w tym niezależnych od którejkolwiek ze stron umowy – zgodnie z opiniowaną ustawą dojdzie do utraty statusu podatnika z mocą wsteczną. Taki skutek może budzić wątpliwości.

Po pierwsze, założyć trzeba, że zmiany w stanie prawnym, to też zmiany w powszechnie obowiązujących przepisach, w tym ustawach podatkowych regulujących opodatkowanie podatkowych grup kapitałowych. W efekcie każda zmiana przepisów dotyczących warunków uznania za podatkową grupę kapitałową, w myśl opiniowanej ustawy, oznaczać będzie utratę statusu grupy i obowiązek dokonania rozliczenia podatku z mocą wsteczną przez spółki wchodzące w jej skład. Opiniowana ustawa wprowadza więc swoiste „przepisy przejściowe” do nowych, hipotetycznych regulacji, które to „przepisy przejściowe”, jeśli miałyby być wprowadzone wraz z tymi nowymi regulacjami, oznaczałyby retroaktywność prawa. Wydaje się, że tak daleko idące rozwiązanie nie było celem opiniowanej ustawy.

Po drugie, opiniowana ustawa w art. 5 ust. 1 zakłada, że nowe przepisy dotyczące podatkowych grup kapitałowych utworzonych przed dniem wejścia w życie ustawy znajdą do nich zastosowanie. Zasada ta jest złagodzona ust. 2 przytoczonego artykułu, zgodnie z którym nowe zasady obejmą jedynie okres przypadający po dniu wejścia w życie ustawy. Bez wątplenia jednak opiniowana ustawa każe oceniać sytuacje prawno-podatkową dotychczasowych grup kapitałowych przez pryzmat nowych przepisów. Takie retrospektywne działanie prawa należy skonfrontować z konstytucyjną zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Z zasady tej wynika m. in. obowiązek poszanowania interesów w toku podatników, w sytuacjach w których rozpoczęli oni określone przedsięwzięcie na gruncie dotychczasowych przepisów w zaufaniu, że określone w tych przepisach reguły prowadzenia tych przedsięwzięć nie ulegną zmianie. Ochroną interesów w toku powinny być objęte te sytuacje, w których przepisy prawa wyznaczają

pewien horyzont czasowy dla realizowanych określonych przedsięwzięć¹ (w przypadku opisywanych przepisów co do zasady trzyletni status podatkowej grupy kapitałowej).

W kontekście dwóch powyższych uwag należy też przytoczyć te argumenty, które zakładają, że w sytuacjach, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, nie można zmieniać takich reguł gry przed upływem okresu czy terminu, który przewidział sam ustawodawca. Skoro bowiem, w zaufaniu do obowiązującego prawa, zostało już rozpoczęte określone przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, iż będzie się ono realizować w pewnym okresie czasu, to – wyjąwszy sytuacje szczególne – obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten okres czasu bezpiecznie wykorzystać².

Po trzecie, przepis (art. 1a) ust. 8 (dotyczący obowiązków informacyjnych spółki dominującej) stanowi o: (1) zmianach umowy oraz zmianach w kapitale zakładowym spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, (2) zmianach w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego. Przepis ten sugeruje więc, że zmiany umowy i zmiany w kapitale zakładowym nie są zmianami skutkującymi naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika. Taka regulacja może więc, wbrew intencjom projektodawców, wywołać wątpliwości interpretacyjne i zawęzić stosowanie (art. 1a) ust. 10–10c.

Po czwarte, spółka dominująca w podatkowej grupie kapitałowej obowiązana została do zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania za grupę kapitałową. Jeśli zmiany – w szczególności zmiany w stanie prawnym – mają być niezależne od strony, to obowiązek ten wydaje się za daleko idący. Zakłada się bowiem obowiązek poinformowania naczelnika np. o zmianach ustaw podatkowych, czyli zmianach w powszechnie obowiązujących przepisach dotyczących opodatkowania grup kapitałowych).

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., K 45/01, w którym TK stwierdził, że ustawodawca przewidując trzyletni okres obowiązywania decyzji o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej, określił tym samym horyzont czasowy dla planowania przez prowadzących zakłady pracy chronionej przyszłych działań związanych z korzystaniem z określonych w ustawach uprawnień i realizacją określonych w nich obowiązków. W związku z tym prowadzącemu zakład pracy chronionej przysługiwało prawo podmiotowe do uzyskania określonej kwoty należności z tytułu podatku od towarów i usług, podlegające zasadzie ochrony praw nabytych oraz zasadzie ochrony interesów w toku.

² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, w którym TK ocenił skreślenie przez ustawodawcę przyznanego czasowo zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych.

7) art. 2 pkt 6 i 22 lit. a tiret drugie nowelizacji, art. 6 ust. 4 oraz art. 17 ust. 1 lit. g ustawy CIT.

Zgodnie z art. 6 ust. 4 ustawy CIT zwolnienie podmiotowe podatkiem CIT instytucji wspólnego inwestowania posiadających siedzibę w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10 (czyli zagranicznych funduszy inwestycyjnych) nie dotyczy (między innymi) dochodów tych instytucji z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, w tym uzyskanych przez podmioty, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. a. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. zwalnia z podatku dochody polskich funduszy inwestycyjnych typu zamkniętego, z wyjątkiem dochodów (przychodów) z udziału w spółkach niemających osobowości prawnej lub jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Jeśli art. 6 ust. 1 pkt 10a dotyczy jedynie instytucji wspólnego inwestowania, to nie mogą to być (1) polskie fundusze inwestycyjne, (2) spółki niemające osobowości prawnej. Stąd odesłanie do art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. a budzi wątpliwości.

Podobne uwagi należy odnieść do art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. g, który ma dotyczyć zwolnienia z podatku dochodów (polskich) funduszy inwestycyjnych zamkniętych, w tym uzyskanych przez podmioty, o których mowa w (art. 17 ust. 1 pkt 57) lit. a. Przepis (art. 17 ust. 1 pkt 57) lit. a zwalnia dochody funduszy inwestycyjnych zamkniętych z udziału w spółkach niemających osobowości prawnej. Fundusze inwestycyjne to osoby prawne nie mogą więc działać jako spółki niemające osobowości prawnej, a te z kolei nie są podatnikami podatku CIT. Stąd fraza „w tym uzyskanych przez podmioty, o których mowa w lit. a” budzi wątpliwości.

8) art. 2 pkt 15 nowelizacji, art. 15ca ustawy CIT.

Zgodnie z art. 15ca zdanie pierwsze w przypadku gdy koszt finansowania dłużnego przekraczają wartość finansowania, jaką podatnik mógłby uzyskać, gdyby takie finansowanie udzielone zostało podatnikowi przez podmioty niepowiązane z podatnikiem (rynkowa zdolność kredytowa podatnika), organ podatkowy może określić dochód podatnika w wysokości większej lub stratę w wysokości mniejszej, niż zadeklarowana przez podatnika.

Powyższy przepis może wymagać stosownych korekt legislacyjnych.

Po pierwsze, wprowadza nieostre określenie „kosztów finansowania dłużnego przekraczających wartość finansowania jaką podatnik mógłby uzyskać” i nie definiuje tego pojęcia. Wydaje się, że wystarczającym dla oddania intencji przepisu byłoby odniesienie się

do już określonego w przepisach finasowania dłużnego.

Po drugie, przy założeniu, że było to intencją przepisu, rozważyć można wyraźne przesądzenie, że art. 15ca obejmuje jedynie relacje pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Zgodnie z art. 15ca zdanie drugie do ustalenia rynkowej zdolności podatkowej stosuje się odpowiednio art. 11 ustawy CIT (dotyczącego podmiotów powiązanych i metod określania dochodów tych podmiotów w drodze oszacowania). Nakaz odpowiedniego stosowania przepisów oznacza, że obowiązek zastosowania części przepisów wprost, części przepisów z odpowiednimi modyfikacjami oraz wyłączenie stosowania części przepisów. Powstaje pytanie, czy przyjęte odesłanie jest wystarczającym dla precyzyjnego uregulowania zasad określenia rynkowej zdolności podatkowej.

Tytułem przykładu wskazać można, że art. 15ca zdanie drugie nakazuje stosować odpowiednio cały art. 11, czyli także (art. 11) ust. 9 stanowiący upoważnienie do wydania rozporządzenia określającego, sposób i tryb określania dochodów w drodze oszacowania (adresatem tego przepisu jest właściwy minister, a nie podatnik). Stąd wydaje się, że odesłanie powinno obejmować odpowiednie stosowanie (art. 11) ust. 1–8 oraz odpowiednie stosowanie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie (art. 11) ust. 9. Ewentualnie, jeśli intencją odesłania do art. 11 (ust. 9) było umożliwienie ministrowi uregulowania sposobu i trybu ustalania rynkowej zdolności podatkowej, to konieczne jest wyraźne ujęcie takiej możliwości, w odrębnym przepisie upoważniającym.

Ewentualna propozycja poprawek wymagałaby poznania intencji projektodawców przepisu i wskazania kierunku zmian.

9) art. 3 pkt 2 i 3 lit. b nowelizacji, art. 9 ust. 7 i art. 12 ust. 8b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

Konieczna jest zmiana techniczno-legislacyjna korygująca błędne odesłania.

Propozycja poprawki:

– w art. 3:

a) w pkt 2, w ust. 7 w zdaniu pierwszym i zdaniu drugim,

b) w pkt 3 w lit. b, w ust. 8b

– wyrazy „pkt 5” zastępuje się wyrazami „pkt 6”;

10) art. 3 pkt 3 lit. c nowelizacji, art. 12 ust. 13 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

Zgodnie z art. 12 ust. 13 w przypadku osiągnięcia przez małżonków przychodów (np.) z najmu kwota przychodów określona w ust. 1 pkt 3 lit. a, dotyczy łącznie obojga małżonków.

Przepis ten budzi następujące wątpliwości.

Po pierwsze, zryczałtowany podatek dochodowy nie jest podatkiem rozliczanym wspólnie przez małżonków. Co za tym idzie, zgodnie z art. 12 ust. 6 w zw. z ust. 5 przychody małżonków z art. 6 ust. 1 (np. najmu) określa się dla każdego z małżonków oddzielnie – proporcjonalnie do ich prawa do udziału w zysku (w braku innych dowodów przyjmuje się, że prawo do udziału w zysku jest równe). Jeśli przychody małżonków traktowane są na potrzeby podatku oddzielnie, to kwota przychodu, od której zależy zwiększona stawka podatku, nie powinna dotyczyć łącznie obojga małżonków, a powinna – na przykład – ulec zmianie w stosunku do udziału w zysku każdego z nich. W obecnym brzmieniu art. 12 ust. 13 można potraktować jako założeniem określonego rozwiązania. Nieuregulowany pozostaje sposób wyliczenia podatku rozliczających się odrębnie małżonków.

Po drugie, art. 12 ust. 13 obejmuje swoją dyspozycją małżonków objętych wspólnością majątkową oraz zdaje się przesądzać, że obejmuje również małżonków pomiędzy którymi istnieje rozdzielnosc majątkowa (brak stosownego doprecyzowania jak w art. 12 ust. 6). Jeśli intencją projektodawców było zastosowanie art. 12 ust. 13 jedynie do małżonków, między którymi istnieje wspólność majątkowa zasadną powinna być stosowna poprawka.

Po trzecie, należy zwrócić uwagę, że kwota przychodów, od której zależy zwiększona stawka podatku dotyczyć ma łącznie małżonków (objętych wspólnością majątkową oraz pomiędzy którymi istnieje ustrój rozdzielnosci mająkowej). Oznacza to, że małżonkowie zostaną objęci mniej korzystnymi zasadami opakowania niż inni podatnicy osiągający przychody ze współwłasności (np. wynajmujący nieruchomość współwłaściciele tej nieruchomości).

11) art. 4 nowelizacji.

Zgodnie z przepisem przejściowym podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych stosują znowelizowane przepisy art. 11 ust. 4 ust. CIT (nietraktowanie jako powiązanych, podmiotów których wspólnym udziałowcem jest Skarb Państwa lub jednostka

samorządu terytorialnego) od dnia 1 stycznia 2017 r. Możliwa jest więc sytuacja, w której przepisy te znajdą zastosowanie – w stosunku do podatników, których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – nie tylko do trwającego roku podatkowego, ale także do już zakończonego roku podatkowego. Propozycja poprawki zakłada, że intencją przepisu było wprowadzenie możliwości zastosowania korzystnych zmian w bieżącym (trwającym) roku podatkowym, a nie (także) w już zakończonym roku podatkowym.

Propozycja poprawki:

– w art. 4:

a) w ust. 2 skreśla się wyrazy „, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 2”,

b) dodaje się ust. 3 w brzmieniu:

„3. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2018 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2017 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy art. 11 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.”;

12) art. 13 i art. 14 nowelizacji.

Przepisy art. 13 i art. 14 utrzymują czasowo w mocy dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie zmienianych upoważnień art. 25 ust. 8 ustawy PIT, art. 11 ust. 9 ustawy CIT oraz art. 52 ust. 3 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. Jednocześnie art. 13 i art. 14 przewiduje, że dotychczasowe rozporządzenia mogą być zmieniane.

Nowelizacja aktu wykonawczego zachowanego czasowo w mocy jest możliwa tylko wówczas, gdy ustawa wyraźnie przewiduje taką możliwość (zob. § 34 Zasad techniki prawodawczej). W takim wypadku, aby uczynić zadość wymaganiom zupełności upoważnienia, należy co najmniej wskazać przepisy na podstawie, których możliwe będzie znowelizowanie czasowo utrzymanego aktu. Jednoznaczne określenie przepisu upoważniającego jest bowiem warunkiem jego konstytucyjności (zob. art. 92 Konstytucji, § 63 Zasad techniki prawodawczej).

Przepisy art. 13 i art. 14 nie rozstrzygają w szczególności, czy podstawą zmiany będą dotychczasowe (nieznowelizowane) przepisy, czy też przepisy zmienione (znowelizowane). W celu określenia granic upoważnienia, do zmiany czasowo utrzymanych w mocy rozporządzeń, powinno się odesłać (co najmniej) do nowego lub dotychczasowego brzmienia zmienianych upoważnień.

Propozycja poprawek:

- w art. 14 na końcu dodaje się wyrazy „na podstawie odpowiednio art. 25 ust. 8 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz art. 11 ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym”;
- w art. 14 na końcu dodaje się wyrazy „na podstawie art. 52 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym”;

albo:

- w art. 14 na końcu dodaje się wyrazy „na podstawie odpowiednio art. 25 ust. 8 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz art. 11 ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą”;
- w art. 14 na końcu dodaje się wyrazy „na podstawie art. 52 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą”.

Szymon Giderewicz
Główny legislator