



Warszawa, dnia 9 lipca 2014 r.

**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,  
ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw**

**(druk nr 668)**

**I. Cel i przedmiot ustawy**

Ustawa wprowadza regulacje dotyczące opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych co, zgodnie z uzasadnieniem do jej projektu, ma na celu zwalczanie szkodliwej konkurencji ze strony rajów podatkowych oraz przeciwdziałanie odraczaniu lub unikaniu opodatkowania przy wykorzystaniu mechanizmu przesuwania dochodów do spółek zależnych, zlokalizowanych w krajach o preferencyjnych systemach podatkowych. Istotą wprowadzanych rozwiązań jest uwzględnienie w podstawie opodatkowania rezydenta krajowego dochodów uzyskiwanych przez, kontrolowane przez niego, podmioty zagraniczne mające siedzibę lub zarząd w kraju o niższym niż obowiązujący w Polsce poziomie opodatkowania. Tym samym nowe przepisy przeciwdziałają mają tworzeniu sztucznych struktur tworzonych jedynie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Opiniowana nowelizacja wprowadza także cały szereg kolejnych nowych rozwiązań w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanej dalej ustawą PIT) i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (zwanej dalej ustawą CIT). Wśród nich można wymienić m. in. nowe zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odsetek od pożyczek, modyfikujące instytucję „cienkiej” (niedostatecznej) kapitalizacji. W tym zakresie ustawa zmienia współczynnik wyznaczający możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu odsetek od pożyczek udzielonych przez podmioty powiązane, z dotychczasowego współczynnika zadłużenia do kapitału zakładowego (3:1) na nowy współczynnik zadłużenia do kapitałów własnych podatnika (1:1). Stanowi też, że kosztem uzyskania przychodu nie są (także) odsetki od pożyczek udzielonych przez podmioty powiązane pośrednio oraz

wprowadza nową, alternatywną metodę zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów.

Kolejna grupa nowych rozwiązań to m. in. wprowadzenie odroczenia opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci np. patentu i innych praw określonych w ustawie o własności przemysłowej, praw autorskich, know-how, licencji od tych praw (komercjalizowanej własności intelektualnej). Proponowane w tym zakresie regulacje utrzymują zasadę opodatkowania przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny, wprowadzając przy tym jednak zasadę odroczenia opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej, na okres maksymalnie 5 lat od dnia uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji).

Ustawa modyfikuje także obecne przepisy ustawowe tak, aby wyeliminować wątpliwości interpretacyjne ujawnione przy dotychczasowym stosowaniu przepisów oraz ujednolicić odpowiadające sobie (symetryczne) przepisy ustawy PIT i ustawy CIT.

Jednym z celów ustawy jest też implementacja do polskiego porządku prawnego przepisów pochodnego prawa Unii Europejskiej.

Za uzasadnieniem do projektu ustawy przytoczyć można, że opiniowana nowelizacja, poza wskazanymi wyżej zmianami, przewiduje:

- 1) wprowadzenie zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych w spółce europejskiej, spółdzielni europejskiej oraz zakładzie zagranicznym położonym na terytorium RP;
- 2) wyłączenie prawa do korzystania ze zwolnienia od podatku, w przypadku wypłat dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych podlegających odliczeniu w spółce wypłacającej (tzw. pożyczka partycypacyjna);
- 3) jednoznaczne wskazanie sposobu określenia wartości przychodów i kosztów świadczeń w naturze;
- 4) doprecyzowanie przepisów dotyczących niepodzielonego zysku;
- 5) doprecyzowanie przepisów dotyczących cen transferowych i dokumentacji podatkowej z nimi związanej, wprowadzenie regulacji umożliwiającej dokonanie korekty krajowej oraz wyłączenia grup producentów rolnych i ich związków oraz producentów owoców i warzyw lub uznanej organizacji producentów owoców i warzyw z możliwości oszacowania dochodu przez organy podatkowe;

- 6) doprecyzowanie przepisów określających dochód wspólnika spółki osobowej, jaki powstaje w wyniku jego wystąpienia z takiej spółki, a także w wyniku likwidacji takiej spółki;
- 7) ujednoczenie stosowanych w ustawie PIT i ustawie CIT definicji pochodnych instrumentów finansowych oraz momentu powstania przychodu z ich realizacji;
- 8) ujednoczenie przepisów ustawy PIT i ustawy CIT w zakresie dotyczącym płatników zryczałtowanego podatku od dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, jak również wprowadzenie zasad stosowania certyfikatów rezydencji niezawierających okresu ważności;
- 9) uaktualnienie listy podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 ustawy CIT w związku z wejściem w życie dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich;
- 10) doprecyzowanie przepisów w zakresie obowiązków informacyjnych wprowadzonych na podstawie dyrektywy Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek;
- 11) doprecyzowanie przepisów ustawy PIT i ustawy CIT w zakresie sposobu ustalenia kosztów uzyskania przychodów w przypadku umorzenia udziałów (akcji) otrzymanych w wyniku wymiany udziałów (akcji);
- 12) doprecyzowanie przepisów ustawy PIT i ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie ustalenia przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku wykorzystywanych w działalności gospodarczej;
- 13) doprecyzowanie przepisów ustawy PIT w zakresie opodatkowania kwot otrzymanych przez podmioty prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą od agencji wykonawczych, jeżeli agencje te otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa;
- 14) wprowadzenie zwolnienia wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu;
- 15) inkorporowanie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 marca 2013 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, obejmujących zwolnieniem świadczenia mieszkaniowe otrzymane przez żołnierzy zawodowych;
- 16) zmianę przepisów dotyczących „wymiany udziałów”;

- 17) wprowadzenie sankcji karnej skarbowej za naruszenie obowiązku złożenia sprawozdania finansowego, opinii i raportu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych;
- 18) wprowadzenia przepisów zwalniających z opodatkowania podatkiem dochodowym świadczenia przyznanego stronie w wyniku uwzględnienia złożonej skargi na przewlekłość postępowania;
- 19) ograniczenie zwolnienia dotyczącego dochodów uzyskanych z ubezpieczeń osobowych w przypadku umów ubezpieczeniowych mających charakter inwestycyjny;
- 20) zmianę zasad opodatkowania świadczeń otrzymywanych przez klientów banku w związku z prowadzeniem rachunku bankowego podatnika;
- 21) modyfikację zasad zaliczania do przychodów odsetek od lokat tworzonych przy rachunku bankowym prowadzonym w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą;
- 22) zmiana przepisów dotyczących zwolnienia z opodatkowania odsetek i premii gwarancyjnych od wkładów zgromadzonych na książeczkach mieszkaniowych;
- 23) wykonanie zalecenia zawartego w postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 2013 r. (sygn. akt S 2/13) dotyczącego zakresu zwolnienia zwartego w pkt 3 w art. 21 ust. 1 ustawy PIT.

Ustawa różnicuje termin wejścia w życie jej przepisów. Przyjmuje, jako zasadniczy termin wejścia w życie dzień 1 stycznia 2015 r. oraz wprowadza od tej zasady cały szereg wyjątków. Przepisy dotyczące opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych mają wejść w życie pierwszego miesiąca następującego po miesiącu ogłoszenia. Przepisy związane z nowymi zasadami wydawania certyfikatów rezydencji – po upływie trzech miesięcy od dnia ogłoszenia. Przepisy dotyczące wniesienia aportem do spółki kapitałowej komercjalizowanej własności intelektualnej – po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia. Grupa przepisów związana m. in. z wprowadzeniem do ustawy PIT nowych zwolnień przedmiotowych oraz wykonaniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego – w dniu następującym po dniu ogłoszenia. Kolejne grupy przepisów – po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia oraz po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia.

## **II. Przebieg prac legislacyjnych**

Sejm uchwalił ustawę na 70. posiedzeniu w dniu 26 czerwca 2014 r. w oparciu o przedłożenie rządowe.

Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych.

Komisja Finansów Publicznych wprowadziła do projektu szereg poprawek o charakterze techniczno-legislacyjnym oraz część poprawek poszerzających materię przedłożenia. Wśród tych ostatnich można wymienić poprawki, które zmodyfikowały zasady rozliczeń małżonków z dochodu osiągniętego ze wspólnej własności z tytułu najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze, poprzez rozstrzygnięcie, że oświadczenie małżonków o opodatkowaniu całości dochodu ma dotyczyć nie tylko jednego - jak jest obecnie - ale i następnych lat podatkowych. Poprawki Komisji Finansów Publicznych wprowadziły też modyfikację zasad opodatkowania odsetek od lokat tworzonych w ramach rachunku bankowego, związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, poprzez uznanie, że odsetki od lokat stanowią przychód z działalności gospodarczej (projekt przewidywał rozwiązanie, zgodnie z którym odsetki te zaliczano do źródła kapitały pieniężne). Komisja wprowadziła także, w ustawie PIT, nowe zwolnienie od podatku. Zgodnie z poprawką Komisji wolny od podatku jest dodatek energetyczny otrzymany przez odbiorcę wrażliwego energii elektrycznej, w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo energetyczne.

W trakcie drugiego czytania (na posiedzeniu Sejmu) nie zgłoszono dodatkowych poprawek. Sejm uchwalił ustawę w brzmieniu zaproponowanym przez Komisję Finansów Publicznych.

### **III. Uwagi szczegółowe**

1) art. 1 pkt 3 i art. 2 pkt 1 noweli, art. 4a pkt 23 ustawy CIT i art. 5a pkt 34 ustawy PIT.

Nowododawany przepisy ustawy CIT i ustawy PIT wskazują na know-how jako równoważność udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej. Należy zauważyć, że jest to kolejna (różna) definicja know-how od tych już funkcjonujących w ustawie CIT (art. 16 pkt 64, art. 16b ust. 1 pkt 7 i art. 21 ust. 1 pkt 1) oraz w ustawie PIT (art. 22b ust. 1 pkt 7, 23 ust. 1 pkt 45b, art. 24 ust. 17 i art. 29 ust. 1 pkt 1). Taka praktyka legislacyjna nie sprzyja jasności i komunikatywności przepisów. Stąd należałoby postulować ich ujednoczenie.

Poza powyższą uwagą o charakterze ogólnym, należy stwierdzić, że nowododawane przepisy formułują warunek podjęcia co do know-how środków w celu zachowania jej w poufności. Dotychczas funkcjonujące przepisy ustawy CIT i ustawy PIT nie formułują takiego warunku.

Wskazanie w art. 4a pkt 23 ustawy CIT oraz w art. 5a pkt 34 ustawy PIT, że komercjalizowana własność intelektualna w postaci know-how wymaga podjęcia środków w celu zachowania jej w poufności, przy niezmienionych innych przepisach ustawy CIT i ustawy PIT dotyczących know-how, może wpłynąć na dotychczasową interpretację tych ostatnich przepisów. W dotychczasowej interpretacji, know-how już z samej „definicji” rozumiana była jako zbiór informacji poufnych.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 1 w pkt 3, w pkt 23 w lit. c skreśla się wyrazy „co do której zostały podjęte środki w celu zachowania jej w poufności,”;
- 2) w art. 2 w pkt 1 w lit. c, w pkt 34 w lit. c skreśla się wyrazy „co do której zostały podjęte środki w celu zachowania jej w poufności,”;
- 2) art. 1 pkt 22 noweli, art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. a ustawy CIT i art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. a ustawy PIT.

Wskazana jest zmiana skreślająca zbędny przecinek w nowododawanym art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. a ustawy CIT, co pozwoli uniknąć ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych i ujednolicić przyjęte rozwiązania z nowododawanym art. 30f ust. 3 pkt 3 lit a ustawy PIT.

**Propozycja poprawki:**

- w art. 1 w pkt 22, w art. 24a w ust. 3 w pkt 3 w lit. a wyrazy „stanowiących, lub 25%” zastępuje się wyrazami „stanowiących lub 25%”;
- 3) art. 1 pkt 22 i art. 2 pkt 24 noweli, art. 24a ust. 4 ustawy CIT i art. 30f ust. 5 ustawy PIT.

Wskazana jest zmiana skreślająca zbędny wyraz.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 1 w pkt 22, w art. 24a w ust. 4 skreśla się wyraz „proporcjonalnie”;
- 2) w art. 2 w pkt 24, w art. 30f w ust. 5 skreśla się wyraz „proporcjonalnie”;
- 4) art. 1 pkt 22 i art. 2 pkt 24 noweli, art. 24a ust. 4 ustawy CIT i art. 30f ust. 3, 4, 5, 9 i 10 ustawy PIT.

Zgodnie z przepisami ustawy zagraniczną spółka kontrolowaną może być:

- 1) spółka zarejestrowana w raju podatkowym wymienionym w rozporządzeniu Ministra Finansów (art. 24a **ust. 3 pkt 1** ustawy CIT),
- 2) spółka zarejestrowana w innym niż raj podatkowy z rozporządzenia Ministra Finansów kraju z którym Polska nie ma podpisanej umowy o wymianie informacji podatkowych (art. 24a **ust. 3 pkt 2** ustawy CIT),
- 3) spółka spełniająca kryteria: odpowiedniego poziomu kontroli, uzyskiwania dochodów pasywnych oraz niskiego poziomu opodatkowania (art. 24a **ust. 3 pkt 3** ustawy CIT).

Szczególne wątpliwości budzą przepisy związane z opodatkowaniem przychodów uzyskiwanych przez zagraniczną spółkę kontrolowaną zarejestrowaną w innym niż raj podatkowy kraju z którym Polska nie ma podpisanej umowy o wymianie informacji podatkowych.

Konieczną powinna być zmiana we właściwy sposób oddająca zasady ustalania podstawy opodatkowania podatku od dochodu w/w spółki. Przepis art. 24a ust. 4 nie daje bowiem odpowiedzi na pytanie za jaki okres wliczać do podstawy opodatkowania dochód spółki. Odwołuje się bowiem, poprzez odesłanie do ust. 3 pkt 3 lit. albo ust. 8, jedynie do dochodów spółek, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 3.

Obecne brzmienie przepisów, biorąc pod uwagę art. 24a ust. 9 może sugerować, że brany pod uwagę dochód jest ograniczony do okresu spełniania warunków z ust. 3 pkt 3 ustawy. W tej sytuacji jednak niezasadnym byłoby wyróżnianie spółki zarejestrowanej w kraju „bezumownym” jako odrębnej kategorii zagranicznej spółki kontrolowanej.

Możliwą jest również interpretacja zakładająca, że następuje opodatkowanie całości dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych zarejestrowanej w kraju „bezumownym”, a dla ustalenia udziału wspólnika w spółce przyjmuje się domniemanie 100% udziałów. Takie rozwiązanie nie znalazło jednak swojego odzwierciedlenia *expressis verbis* w przepisach ustawy (inaczej niż w przypadku spółki zarejestrowanej w kraju z rozporządzenia Ministra Finansów – art. 24a ust. 8).

Wątpliwość może też budzić sformułowanie z art. 24a ust. 9, zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do zagranicznych spółek kontrolowanych jeżeli podatnik „wykaże, że nie jest spełniony warunek” z ust. 3 pkt 3.

W związku z tym ostatnim przepisem nasuwa się też kolejne pytanie, w jaki sposób i według jakich zasad ustalić podatek zagranicznej spółki kontrolowanej, jeżeli podatnik nie wykaże spełnienia warunków z ust. 3 pkt 3.

Podsumowując zasadną powinna być poprawka zakładająca, że do zagranicznej spółki kontrolowanej mającej siedzibę w kraju z którym Polska nie ma podpisanej umowy o wymianie informacji podatkowych, a nie wpisanego na listę krajów z rozporządzenia Ministra Finansów, mają znaleźć zastosowanie wszystkie zasady rządzące opodatkowaniem spółek kontrolowanych z art. 24a ust. 3 pkt 3, z tym że w tym przypadku, jedyna odrębność wynikać ma z przerzucenia ciężaru dowodu na podatnika (art. 24a ust. 9). Alternatywna propozycja poprawek powinna zakładać, że w przypadku spółki z kraju „bezumownego” mają znaleźć zastosowanie zasady opodatkowania takie jak w przypadku spółki z kraju podatkowego (w szczególności jak z art. 24a ust. 8), chyba że możliwym będzie ustalenie wielkości faktycznie posiadanych przez podatnika udziałów oraz faktycznego okresu ich posiadania.

Propozycja poprawek w tym zakresie wymagałaby poznania intencji projektodawców co do szczegółowych rozwiązań ustawowych.

5) art. 1 pkt 22 i art. 2 pkt 24 noweli, art. 24a ust. 6 ustawy CIT i art. 30f ust. 7 ustawy PIT.

Zasadnym wydaje się jednoznaczne przesądzenie, że dochodem opisanym w przepisie jest dochód uzyskany w roku podatkowym zagranicznej spółki kontrolowanej.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 1 w pkt 22, w art. 24a w ust. 6 po wyrazach „uzyskana w roku podatkowym” dodaje się wyrazy „zagranicznej spółki kontrolowanej”;
- 2) w art. 2 w pkt 24, w art. 30f w ust. 7 po wyrazach „uzyskana w roku podatkowym” dodaje się wyrazy „zagranicznej spółki kontrolowanej”;

6) art. 1 pkt 22 i art. 2 pkt 24 noweli, art. 24a ust. 7 ustawy CIT i art. 30f ust. 8 ustawy PIT.

Zgodnie z art. 24a ust. 7 ustawy CIT (art. 30f ust. 8 ustawy PIT) jeśli nie jest możliwe ustalenie udziału podatnika związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej (albo nastąpiło wyłączenie lub ograniczenie tego prawa) dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się udział podatnika w kapitale lub jego udział w prawie głosu w organach kontrolnych lub stanowiących tej spółki.

Powstaje pytanie, którą z powyższych wartości, udział w kapitale czy udział w prawie głosu, przyjmując za wartość miarodajną, jeśli udziały te będą różnej wysokości.



7) art. 1 pkt 22 i art. 2 pkt 24 noweli, art. 24a ust. 8 ustawy CIT i art. 30f ust. 9 ustawy PIT.

Zgodnie z art. 24a ust. 8 zdanie pierwsze ustawy CIT (art. 30f ust. 9 zdanie pierwsze ustawy PIT) dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej zarejestrowanej w raju podatkowym przyjmuje się, że podatnikowi lub podatnikom, o których mowa w art. 3 ust. 1, przysługiwały, przez cały rok podatkowy, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej spółki.

Zgodnie z art. 24a ust. 8 zdanie drugie ustawy CIT (art. 30f ust. 9 zdanie drugie ustawy PIT) w przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1, związane z prawem do uczestnictwa w zyskach są równe.

Porównanie powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że domniemania, o którym mowa w zdaniu pierwszym przedmiotowego przepisu nie można obalić. Powstaje pytanie, czy było to intencją autorów zmiany.

8) art. 1 pkt 22 i art. 2 pkt 24 noweli, art. 24a ust. 17 ustawy CIT oraz art. 30f ust. 19 ustawy PIT.

Zgodnie z art. 24a ust. 17 ustawy CIT (art. 30f ust. 19 ustawy PIT) uznaje się, że zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, jeżeli w szczególności spełni jeden z warunków wskazanych w pkt 1–5.

Wydaje się że intencją przepisu było, aby przesłanki wskazane w pkt 1–5 jedynie zobiektywizowały i ułatwiły dokonanie przez organ podatkowy oceny, czy zagraniczna spółka kontrolowana spełnia warunek prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej.

Tymczasem literalne brzmienie przepisu wskazuje, że spełnienie przez spółkę jednego z warunków wskazanych w pkt 1–5 oznaczać będzie „automatyczne” uznanie, że spółka prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą (na przykład gdy posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności). Aby uniknąć tego rodzaju interpretacji wskazana byłaby stosowna poprawka.

#### **Propozycja poprawek:**

1) w art. 1 w pkt 22, w art. 24a w ust. 17 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

*„Przy ocenie, czy zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą bierze się pod uwagę w szczególności:”;*

2) w art. 2 w pkt 24, w art. 30f w ust. 19 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

*„Przy ocenie, czy zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą bierze się pod uwagę w szczególności:”;*

9) art. 1 pkt 22 i art. 2 pkt 24 noweli, art. 24a ust. 17 ustawy CIT oraz art. 30f ust. 19 ustawy PIT.

Zgodnie z art. 24a ust. 17 pkt 1 ustawy CIT (art. 30f ust. 19 ustawy PIT) uznaje się, że zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, jeżeli zarejestrowanie spółki wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa wykonującego faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą. Jeśli przedsiębiorstwo to zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej (kodeksowe rozumienie pojęcia „przedsiębiorstwo” potwierdzone jest stosownym odesłaniem do Kodeksu cywilnego w art. 4a pkt 3 ustawy CIT (art. 5a pkt 3 ustawy PIT), to nie może ono wykonywać czynności stanowiących działalność gospodarczą. Stąd konieczne jest preredagowanie przepisu.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 1 w pkt 22, w art. 24a w ust. 17 wyrazy „przedsiębiorstwa wykonującego faktycznie czynności” zastępuje się wyrazami „przedsiębiorstwa w ramach którego spółka wykonuje faktycznie czynności”;
- 2) w art. 2 w pkt 24, w art. 30f w ust. 19 wyrazy „przedsiębiorstwa wykonującego faktycznie czynności” zastępuje się wyrazami „przedsiębiorstwa w ramach którego spółka wykonuje faktycznie czynności”;

10) art. 2 pkt 6 lit. c tiret trzecie noweli, art. 14 ust. 3 pkt 13 ustawy PIT.

Zgodnie z nowododawanym art. 14 ust. 3 pkt 13 ustawy PIT do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się kwot otrzymywanych od agencji wykonawczych.

W obowiązującym stanie prawnym, zgodnie ze skreślanym art. 21 ust. 1 pkt 47c, kwoty otrzymywane od agencji wykonawczych lub agencji rządowych są zwolnione z podatku.

Porównując powyższe przepisy można zadać następujące pytania.

Po pierwsze, czy zasadnym jest wprowadzenie niejednorodnych rozwiązań w tym zakresie w ustawie PIT i ustawie CIT. Zwraca bowiem uwagę, że zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 48 ustawy CIT kwoty otrzymane od agencji wykonawczych (z wyjątkiem dopłat do

oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach), analogicznie do obecnie obowiązującego rozwiązania w ustawie PIT, są wolne od podatku (ustawa CIT nie przewiduje tym samym ogólnego wyłączenia tej kategorii przychodów z przychodów podatkowych).

Po drugie, zwraca uwagę, że dotychczasowy art. 21 ust. 1 pkt 47c ustawy PIT jako kwoty wolne od podatku wymieniał kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, tymczasem nowoprojektowany art. 14 ust. 3 pkt 13 PIT stanowi jedynie o kwotach otrzymywanych od agencji wykonawczych. Czy zatem zasadna jest rezygnacja w nowoprojektowanym przepisie z brzmienia zakładającego kwoty otrzymywane od agencji rządowych, tym bardziej, że sformułowaniem „kwoty otrzymywane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych” posługują się nadal przepisy art. 21 ust. 1 pkt 46, 46d oraz 114 ustawy PIT, a także przepisy art. 12 ust. 4 pkt 14 oraz art. 17 ust. 1 pkt 23 i pkt 48 ustawy CIT.

Po trzecie, czy uznanie, że kwoty otrzymane od agencji wykonawczych nie stanowią przychodu z działalności gospodarczej oznaczać będzie uznanie, że tego rodzaju przychód nie jest przychodem podatkowym i w związku z tym kwoty te nie będą podlegały opodatkowaniu, czy też nastąpi jedynie „przesunięcie” tej kategorii do innego źródła przychodów.

#### **Propozycja poprawek:**

*1) w art. 2:*

*a) w pkt 6:*

- w lit. a w tiret pierwszym w poleceniu nowelizacyjnym skreśla się wyrazy „i 2” oraz skreśla się pkt 2,*
- w lit. c skreśla się skreśla się tiret trzecie,*

*b) w pkt 8 skreśla się lit. d;*

*b) w pkt 12 skreśla się lit. b;*

*2) w art. 4 skreśla się pkt 1;*

*11) art. 2 pkt 8 lit. a noweli, art. 21 ust. 1 ustawy PIT.*

Zmiana art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT stanowi dostosowanie systemu prawa do postanowienia sygnalizującego Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 2013 r. w kwestii uzupełnienia tego przepisu o inne - obok wymienionych ustaw oraz przepisów

wykonawczych wydanych na podstawie ustaw - normatywne źródła prawa pracy, na podstawie których możliwe jest zasądzenie odszkodowania.

Realizując to założenie opiniowana ustawa zakłada, że wolne od podatku są otrzymane odszkodowania wynikające z „innych normatywnych źródeł prawa, o których mowa w art. 9 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy”. W Kodeksie pracy wskazano, że prawem pracy obok przepisów ustaw i rozporządzeń są postanowienia układów zbiorowych pracy oraz innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów i statutów określających prawa i obowiązki stron stosunku pracy. Posłużenie się przez ustawodawcę podatkowego, na określenie tej kategorii aktów sformułowaniem „inne normatywne źródła prawa, o których mowa w art. 9 § 1” może rodzić wątpliwość, czy w tym katalogu mieszczą się wszystkie kategorie aktów (układy zbiorowe pracy, porozumień zbiorowe, regulaminy i statuty), czy też jedynie niektóre z nich – te mające walor „normatywnych źródeł prawa”.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 2 w pkt 8 w lit. a, wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

*„otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, oraz otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94, z późn. zm., z wyjątkiem:”.*

12) art. 2 pkt 14 lit. g noweli, art. 24 ust. 15a ustawy PIT.

Zgodnie z nienowelizowanym art. 24 ust. 15 ustawy PIT dochodem z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w związku z umową ubezpieczenia zawartą na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej, w przypadku ubezpieczeń związanych z funduszami kapitałowymi, jest różnica między wypłaconą kwotą świadczenia a sumą składek wpłaconych do zakładu ubezpieczeń, które zostały przekazane na fundusz kapitałowy.

Jednocześnie dodawany art. 24 ust. 15a ustawy PIT opisuje dochody z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w związku z umową ubezpieczenia na życie lub dożycie, zawartą na podstawie odrębnych przepisów.

Jeśli przepisy do których odsyła art. 24 ust. 15 to te same przepisy co przepisy, o których mowa w art. 24 ust. 15a ta wskazane jest ujednoczenie odesłania.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 2 w pkt 14 w lit. g, w ust. 15a i 15b wyrazy „*odrębnych przepisów*” zastępuje się wyrazami „*przepisów o działalności ubezpieczeniowej*”;

13) art. 2 pkt 14 lit. g noweli, art. 24 ust. 15a i 15b ustawy PIT.

Zgodnie z dodawanym do ustawy art. 24 ust. 15a dochodem z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w związku z umową ubezpieczenia na życie lub dożycie ,w której świadczenie zakładu ubezpieczeń z tytułu dożycia jest:

- 1) ustalane na podstawie określonych indeksów lub innych wartości bazowych albo
  - 2) równe składce ubezpieczeniowej powiększonej o określony w umowie ubezpieczenia wskaźnik
- jest różnica między wypłaconą kwotą świadczenia a składką wpłaconą do zakładu ubezpieczeń.

Przepisu art. 15a pkt 1 nie stosuje się do umów ubezpieczenia , dla których przy ustalaniu wartości rezerwy w dziale ubezpieczeń na życie, jest stosowana stopa techniczna, o której mowa w przepisach o rachunkowości zakładów ubezpieczeń (art. 15b). W przypadku tych umów dochodem nie będzie więc różnica między wypłaconą kwotą świadczenia, a składką wpłaconą do zakładu ubezpieczeń. Powstanie więc pytanie w jaki sposób liczyć dochód z tego tytułu.

Przepis art. 21 pkt 4 lit. b zwalnia od opodatkowania kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych, z wyjątkiem tych wymienionych w art. 24 ust. 15a. W tym jednak przypadku art. 24 ust. 15b nie będzie miał wpływu na zakres zwolnienia.

14) art. 9 noweli.

Wskazana jest zmiana uwzględniająca, że podatnicy podatku dochodowego nie mogą stosować przepisu upoważniającego do wydania rozporządzenia (jego adresatem jest minister

właściwy do spraw finansów publicznych) a jedynie przepisy wykonawcze wydane na jego podstawie. Stąd uznać należy przywołanie w art. 9 noweli przepisów upoważniających do wydania rozporządzenia za niewłaściwe.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 9:

a) w ust. 1:

- w pkt 1 wyrazy „, art. 27 ust. 1 i 2a oraz art. 28a ust. 2” zastępuje się wyrazami „oraz art. 27 ust. 1 i 2a”
- w pkt 2 wyrazy „, art. 45 ust. 1, 1aa i 1b oraz art. 45b pkt 4a” zastępuje się wyrazami „oraz art. 45 ust. 1, 1aa i 1b”,

b) w ust. 2:

- wyrazy „, art. 27 ust. 1 i 2a oraz art. 28a ust. 2” zastępuje się wyrazami „oraz art. 27 ust. 1 i 2a”
- wyrazy „, art. 45 ust. 1, 1aa i 1b oraz art. 45b pkt 4a” zastępuje się wyrazami „oraz art. 45 ust. 1, 1aa i 1b”;

15) art. 9 noweli.

Wskazana jest zmiana skreślająca zbędny wyraz i ujednolicająca art. 9 ust. 1 z art. 9 ust. 2 (ust. 1 stanowi o pierwszym roku podatkowym spółki kontrolowanej, ust. 2 zaś o roku podatkowym podatnika). Propozycja poprawki zapobiegnie możliwej interpretacji art. 9 ust. 1, zgodnie z którą podatnicy podatku dochodowego stosowaliby nowe przepisy jedynie w sytuacji, gdy zagraniczna spółka kontrolowana rozpoczęłaby swoją działalność po dniu wejścia w życie ustawy (jej pierwszy rok podatkowy rozpocząłby się nie wcześniej niż z dniem wejścia w życie ustawy).

**Propozycja poprawki:**

– w art. 9 w ust. 1 w części wspólnej punktów skreśla się wyraz „pierwszego”;

16) art. 9 noweli.

Wskazana jest zmiana uwzględniająca, że wymienione w art. 9 przepisy mają znaleźć zastosowanie nie tylko do zagranicznych spółek kontrolowanych, ale też szerszej kategorii podmiotów – spółek kontrolowanych.

**Propozycja poprawki:**

- w art. 9 w ust. 1 i 2 wyrazy „zagranicznej spółki kontrolowanej” zastępuje się wyrazami „zagranicznej spółki kontrolowanej lub zagranicznej spółki”;

17) art. 11 noweli.

Zgodnie z art. 26 ust. 1i ustawy CIT (art. 41 ust. 9a ustawy PIT) jeżeli miejsce siedziby (zamieszkania) podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.

Powyższą normę powtarza art. 11 noweli.

Przepis art. 11 nie realizuje więc celu zakładanego przez projektodawców ustawy – zapobieżenia sytuacjom „w których płatnik, dokonując wypłaty należności w krótkim okresie po dniu wejścia w życie przepisów, nie mógłby zastosować postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z uwagi na fakt, że podatnik nie miał możliwości, w tak krótkim czasie uzyskać certyfikatu rezydencji od władz podatkowych państwa miejsca zamieszkania lub siedziby”.

**Propozycja poprawki:**

- w art. 11 wyrazy „od dnia jego wydania” zastępuje się wyrazami „od dnia wejścia w życie tych przepisów”;

18) art. 14 i art. 17 pkt 4 noweli.

Przepis art. 17 pkt 4 różnicuje termin wejścia w życie zmiany art. 21 ust. 1 pkt 49 ustawy PIT, w ten sposób, że wchodzi on w życie w zakresie lit. a z dniem 1 stycznia 2015 r., natomiast w zakresie lit. b z dniem następującym po dniu ogłoszenia. Jeśli więc przepis w zakresie lit. b miał by wejść w życie wcześniej niż przepis z lit. a, to należy przyjąć, że w okresie od dnia jego wejścia w życie do dnia 1 stycznia 2015 r. brak byłoby przepisu przewidującego zwolnienie od podatku świadczeń, o których mowa w lit. a. Nie można bowiem przyjąć że jednocześnie obowiązuje art. 21 ust. 1 pkt 49 w starym („bezliterowym”) brzmieniu i art. 21 ust. 1 pkt 49 lit. b. Tym samym w trakcie roku podatkowego 2014 podatnicy zostaliby pozbawieni zwolnienia wynikającego z dotychczasowego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 49 i jednocześnie nie mogliby skorzystać z dobrodziejstwa art. 21 ust. 1 pkt 49 lit. a.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 14 skreśla się wyrazy „lit. b”;
- 2) w art. 17 w pkt 4 skreśla się wyrazy „– w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 49 lit. b”;

19) art. 15 ust. 2 i 3 noweli.

Wskazana jest zmiana uwzględniająca, że odesłanie zawarte w art. 15 ust. 3 noweli (do ust. 2 w tym artykule) jest odesłaniem do książeczek mieszkaniowych założonych do dnia wejścia w życie grupy przepisów, o której mowa w art. 17 pkt 6. Tymczasem przepis art. 13 ust. 3 stanowi także o książeczkach założonych od dnia wejścia w życie tych przepisów.

Zmian uwzględnia też, że przepis art. 30a ust. 1 pkt 3 ustawy PIT będący podstawą do opodatkowania odsetek będzie, w okresie objętym dyspozycją art. 15, obowiązywał zarówno w brzmieniu ustalonym nowelizacją jak i w brzmieniu sprzed nowelizacji

**Propozycja poprawki:**

– w art. 15:

a) ust. 2 i 3 otrzymują brzmienie:

„2. Zwalnia się od podatku dochodowego odsetki od wkładów zgromadzonych na książeczkach mieszkaniowych innych niż wymienione w ust. 1, założonych do dnia 31 grudnia 2014 r.

3. Jeżeli książeczka, o której mowa w ust. 2, została założona, zmieniona lub odnowiona od dnia wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 6, do dnia 31 grudnia 2014 r., zwolnienie, o którym mowa w ust. 2, stosuje się do dnia 31 grudnia 2014 r.; podatek, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 3 ustawy wymienionej w art. 2 określa się od tej części odsetek, jaka proporcjonalnie przypada na okres po dniu 1 stycznia 2015 r. do całego okresu, na jaki została założona ta książeczka.”,

b) dodaje się ust. 4 w brzmieniu:

„4. Jeżeli książeczka, o której mowa w ust. 2 została zmieniona lub odnowiona po dniu 31 grudnia 2014 r., zwolnienie, o którym mowa w ust. 2, stosuje się do dnia zmiany lub odnowienia tej książeczki; podatek, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 3 ustawy wymienionej w art. 2, określa się od tej części odsetek, jaka proporcjonalnie przypada na okres po zmianie lub odnowieniu książeczki mieszkaniowej do całego okresu, na jaki została założona ta książeczka.”.

**albo**

– w art. 15 w ust. 3 skreśla się wyraz „założone”;



20) art. 16 noweli.

Zgodnie z regułami obowiązywania w czasie rozporządzeń przyjmuje się, że rozporządzenie przestaje obowiązywać, jeśli zmienił się zakres spraw przekazanych do uregulowania lub wytyczne dotyczące treści aktu. Potwierdza to § 32 Zasad techniki prawodawczej.

Opiniowana ustawa wychodząc z powyższego założenia, ze względu na zmianę wytycznych w przepisie upoważniającym z art. 28a ustawy CIT, utrzymuje czasowo w mocy wydane na jego podstawie rozporządzenie.

Ten sam zabieg należałoby zastosować także co do przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 45b ustawy PIT, co zakłada pierwsza z alternatywnych propozycji poprawki.

Dруга (alternatywna) propozycja poprawki zakłada odrębne sformułowanie przepisu upoważniającego do wydania rozporządzenia. Uzasadnieniem do takiej propozycji poprawki jest również uwzględnienie w nowym brzmieniu upoważnienia (w wytycznej dotyczącej treści rozporządzenia) specyfiki uregulowań związanych z zagraniczną spółką kontrolowaną.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 15 dotychczasową treść oznacza się jako ust. 1 oraz dodaje się ust. 2 w brzmieniu:

*„2. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 45b ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 45b ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.”;*

**albo**

– w art. 2 pkt 28 otrzymuje brzmienie:

*„28) w art. 45b dotychczasową treść oznacza się jako ust. 1 oraz dodaje się ust. 2 w brzmieniu:*

*„2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 45 ust. 1aa, wraz z objaśnieniami co do sposobu jego wypełniania, terminu i miejsca składania; rozporządzenie ma na celu umożliwienie identyfikacji podatnika, zagranicznej spółki kontrolowanej i urzędu skarbowego, do którego jest kierowane zeznanie, oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.”;*

21) art. 17 pkt 3 noweli.

Wskazana jest zmiana uwzględniająca w przepisie dotyczącym wejścia w życie regulacji związanych z odsunięciem w czasie opodatkowania aportu w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej zmiany art. 15 ust. 1k pkt 1 oraz art. 16g ust. 1 pkt 4 ustawy CIT , a także art. 22 ust. 1f pkt 1 ustawy PIT, tak aby uczynić te regulacje zupełnymi na dzień ich wejścia w życie.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 17 w pkt 3:

a) wyrazy „pkt 11 lit. f i lit. g” zastępuje się wyrazami „pkt 11 lit. d, f i lit. g”,

b) wyrazy „pkt 14 lit. a tiret drugie” zastępuje się wyrazami „pkt 14 lit. a tiret pierwsze i drugie”,

c) wyrazy „pkt 9 lit. e” zastępuje się wyrazami „pkt 9 lit. d i lit. e”,

*Szymon Giderewicz*

*Główny legislator*