



Warszawa, dnia 15 lipca 2015 r.

Opinia

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

(druk nr 998)

I. Cel i przedmiot ustawy

Opiniowana ustawa poszerza katalog zwolnień przedmiotowych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawie PIT) oraz poszerza katalog kosztów uzyskania przychodów w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawie CIT).

Nowelizacja zakłada **zwolnienie od podatku dochodowego** świadczeń otrzymywanych przez pracownika z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, związanych z pobytem dziecka pracownika w przedszkolu (obecnie obowiązujące przepisy zakładają jedynie zwolnienie związane z pobytem dziecka w żłobku i klubie dziecięcym) – art. 21 ust. 1 pkt 67a ustawy PIT. Wolne od podatku dochodowego mają być także świadczenia spoza zakładowego funduszu świadczeń socjalnych otrzymane od pracodawcy z tytułu objęcia dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna oraz uczęszczania dziecka do żłobka lub klubu dziecięcego (do wysokości 400 zł miesięcznie), a także świadczenia spoza funduszu świadczeń socjalnych z tytułu uczęszczania dziecka pracownika do przedszkola (do wysokości 200 zł miesięcznie) – art. 21 ust. 1 pkt 67b ustawy PIT.

Opiniowana ustawa zalicza do **kosztów uzyskania przychodu** koszty poniesione przez pracodawcę na utworzenie zakładowego żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola oraz koszty z tytułu prowadzenia przez pracodawcę takich obiektów. W tym drugim przypadku wprowadza limit kosztów do wysokości nieprzekraczającej kwoty 400 zł miesięcznie na każde dziecko pracownika uczęszczające do żłobka lub klubu dziecięcego lub 200 zł

miesięcznie na każde dziecko pracownika uczęszczające do przedszkola – art. 22 ust. 1p pkt 1 i 2 lit. a ustawy PIT oraz art. 15 ust. 1za pkt 1 i 2 lit. a ustawy CIT.

Zgodnie z nowelizacją kosztami uzyskania przychodów są także koszty poniesione przez pracodawcę z tytułu dofinansowania pracownikowi wydatków związanych z objęciem dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczaniem dziecka do żłobka lub klubu dziecięcego (nie więcej niż 400 zł miesięcznie na każde dziecko), a także poniesione przez pracodawcę koszty z tytułu uczęszczania dziecka pracownika do przedszkola (nie więcej niż 200 zł miesięcznie na każde dziecko) – art. 22 ust. 1p pkt lit. b ustawy PIT oraz art. 15 ust. 1za pkt b 2 lit. b ustawy CIT.

Ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił opiniowaną ustawę na 96. posiedzeniu w dniu 10 lipca 2015 r. w oparciu o przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 3461). Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do projektu poprawki o charakterze techniczno-redakcyjnym. W trakcie drugiego czytania (na posiedzeniu Sejmu) nie zgłoszono dodatkowych poprawek. Sejm uchwalił ustawę w brzmieniu sprawozdania Komisji Finansów Publicznych.

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 2 oraz art. 2 pkt 1 noweli, art. 22 ust. 1q ustawy PIT oraz art. 15 ust. 1zb ustawy CIT.

Celem art. 22 ust. 1q ustawy PIT oraz art. 15 ust. 1zb ustawy CIT jest doprecyzowanie pojęcia kosztów związanych z utworzeniem żłobka, klubu dziecięcego i przedszkola. Przepisy te mogą jednak budzić wątpliwości.

Po pierwsze, wątpliwość budzi określenie kosztów jako kosztów poniesionych do dnia uzyskania wpisu do właściwego rejestru w zakresie spełniania warunków wymaganych do utworzenia żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola (oraz jako kosztów ponoszonych po dniu wpisu do rejestru).

Zgodnie z ustawą o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 prowadzenie żłobka i klubu dziecięcego jest działalnością regulowaną i wymaga wpisu do rejestru. Organ prowadzący rejestr odmawia wpisu jeśli podmiot ubiegający się o wpis nie spełnia warunków wymaganych do utworzenia i prowadzenia żłobka lub klubu dziecięcego. Tym samym przepis art. 22 ust. 1q ustawy PIT (art. 15 ust. 1zb ustawy CIT) w zakresie w jakim odwołuje się do wpisu żłobka i klubu dziecięcego do właściwego rejestru nie budzi wątpliwości.

Zwraca natomiast uwagę, że ustawa o systemie oświaty (określająca zasady prowadzenia przedszkoli) nie przewiduje obowiązkowego wpisu przedszkola do rejestru w zakresie spełniania warunków wymaganych do utworzenia przedszkola. Jeśli za taki obowiązkowy wpis przyjąć wpis do ewidencji z art. 82 ustawy o systemie oświaty to stwierdzić należy, że obowiązek ten dotyczy jedynie podmiotów prowadzących przedszkola niepubliczne. Przy tej interpretacji przepis art. 22 ust. 1q ustawy PIT (art. 15 ust. 1zb ustawy CIT) nie obejmuje więc prowadzących przedszkola publiczne.

Jednocześnie ustawa o systemie oświaty przewiduje (dla prowadzących przedszkola publiczne i niepubliczne) obowiązek wpisu do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej. Wpis do tego rejestru nie może być jednak uznany za wpis „w zakresie spełniania warunków wymaganych do utworzenia przedszkola”, i jak się wydaje, nie jest „rejestrem” w intencji projektodawców art. 22 ust. 1q ustawy PIT (art. 15 ust. 1zb ustawy CIT). Dodatkowo zgodnie z art. 42 ust. 2a ustawy o statystyce publicznej wpisowi do rejestru nie podlega prowadząca przedszkole osoba fizyczna.

Po drugie, zwraca uwagę, że zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów za koszty utworzenia żłobka, klubu dziecięcego i przedszkola poniesione do dnia wpisu do rejestru uznane zostaną tylko koszty niezbędne („w tym niezbędne koszty nabycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych...”). Po dniu uzyskania wpisu do właściwego rejestru także inne niż niezbędne („koszty dotyczące środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych...”).

Po trzecie, wskazane przepisy stanowią o przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, adaptacji, modernizacji i remontie środków trwałych. Nie są więc skorelowane z art. 22g ust. 17 ustawy PIT (art. 16b ust. 13 ustawy CIT) gdzie jest mowa o przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji środków trwałych, ale już nie o ich remoncie. Zadać też można pytanie, czy wśród kosztów nie powinny znaleźć się koszty obejmujące nie tylko przebudowę i rozbudowę ale i budowę.

Biorąc pod uwagę powyższe wątpliwości można zadać pytanie, czy wskazanie w art. 22 ust. 1q ustawy PIT oraz art. 15 ust. 1zb ustawy CIT, jakie koszty uznać należy za koszty utworzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola jest konieczne. Propozycja poprawek mogłaby sprowadzać się do wykreślenia kwestionowanego doprecyzowania.

2) art. ... noweli.

Wprowadzając nowe instytucje prawne ustawodawca ma obowiązek rozstrzygnąć, w sposób niebudzący wątpliwości, o wpływie nowych przepisów na stosunki powstałe pod rządami przepisów dotychczasowych.

Ustawodawca podatkowy, z reguły, przy wprowadzaniu zmian w ustawach o podatkach dochodowych, rozstrzyga, czy znajdują one zastosowanie do dochodów podatników za poprzedni rok podatkowy (takie rozwiązanie jako korzystne dla podatnika znajduje co do zasady zastosowanie w przypadku wprowadzania ulg i zwolnień podatkowych) oraz uwzględnia możliwość przyjęcia przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy.

Do rozważenia pozostaje wprowadzenie odpowiednich przepisów przejściowych jednoznacznie wskazujących podatnikom, czy nowe rozwiązania ustawowe mają objąć rok podatkowy 2016, czy także rok podatkowy 2015.

Można też zadać pytanie, czy podatnicy, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy, nie powinni stosować do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego dotychczasowych przepisów. W stosunku do tej grupy podatników przepisy znowelizowanych ustaw wejdą w życie w trakcie ich roku podatkowego.

3) art. 2 pkt 1 noweli, art. 15 ust. 4g ustawy CIT.

Wskazana jest zmiana techniczno-redakcyjna uwzględniająca, że adres publikacyjny ustawy do której się odsyła, przytacza się tylko przy pierwszym wskazaniu na tytuł ustawy (§ 158 Zasad techniki prawodawczej).

Propozycja poprawki:

– *w art. 2 w pkt 1 w poleceniu nowelizacyjnym po wyrazach „w art. 15” dodaje się dwukropek, pozostałą treść oznacza się jako lit. a oraz dodaje lit. b w brzmieniu:*

b) *ust. 4g otrzymuje brzmienie:*

„4g. Należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasilki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57.”.

Szymon Giderewicz

Główny legislator