KANCELARIA SENATU

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 1 czerwca 2018 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 818)

I. Cel i przedmiot ustawy

Ustawa wprowadza zmiany 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").

Wprowadzane zmiany przede wszystkim modyfikują regulacje, które obowiązują od dnia 1 stycznia 2018 r. na podstawie ustawy z dnia 27 października 2017 r. 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 (Dz. U. poz. 2175), zwanej dalej „nowelizacją z dnia 27 października 2017 r.".

Ustawa przewiduje następujące zmiany:

1) nowelizację przepisów dotyczących podatku od nieruchomości komercyjnych (podatku od przychodów z budynków – art. 1 pkt 7 i 8 oraz art. 2 pkt 2 i 3 nowelizacji) przewidującą:
   a) objęcie minimalnym podatkiem dochodowym wszystkich nieruchomości – budynków (z wyłączeniem budynków mieszkalnych, jeżeli zostały oddane do używania w ramach rządowych (samorządowych) programów dotyczących

ul. Wiejska 6, 00-902 Warszawa, tel. 22 694-91-92, fax 22 694-91-06, e-mail: Miroslaw.Reszczynski@senat.gov.pl

budownictwa społecznego i jednocześnie jeśli takie zwolnienie jest zgodne z zasadami pomocy publicznej),

b) stosowanie minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do tych nieruchomości (ich części), które są wynajmowane,

c) zmianę progu 10 mln zł, poniżej którego nieruchomość nie podlega opodatkowaniu minimalnym podatkiem dochodowym z kwoty przypadającej na nieruchomości na kwotę przypadającą na podatnika, bez względu na ilość i wartość posiadanych budynków,

d) możliwość uniknięcia obciążenia podatkiem (zwrot) w przypadku potwierdzenia przez organ podatkowy zapłaty podatku PIT lub CIT we właściwej wysokości, jeżeli podatnik wystąpi z wnioskiem o zwrot tego podatku

– zmiany te, jak wynika z uzasadnienia do rządowego projektu ustawy, wprowadzane są z uwagi na to, iż regulacje dotyczące minimalnego podatku dochodowego są przedmiotem postępowania przed Komisją Europejską – w kwestii badania, czy nie stanowią niedozwolonej pomocy publicznej. Autorzy projektu podkreślają jednocześnie, iż proponowane zmiany wychodzą naprzeciw oczekiwaniom Komisji Europejskiej.

2) uchylenie w ustawie PIT oraz w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym przepisów umożliwiających podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych składanie za pomocą środków elektronicznych oświadczeń i zawiadomień z wykorzystaniem wzorów ogłoszonych w drodze rozporządzenia wobec wejścia w życie zmian związanych z pakietem ustaw „Konstytucja Biznesu” (art. 1 pkt 1, 2 i 9 oraz art. 3 nowelizacji),

3) modyfikację (w ustawie PIT) opodatkowania wygranych uzyskanych w grach na automatach, grach w karty, grach w kości, grach cylindrycznych, grach bingo pieniężne i grach bingo fantowe urządzanych i prowadzonych przez uprawniony podmiot na podstawie przepisów o grach hazardowych obowiązujących w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (art. 1 pkt 3 lit. a tiret pierwsze i drugie oraz lit. b i c nowelizacji),

4) poszerzenie zwolnienia wprowadzonego w art. 21 ust. 1 pkt 83b ustawy PIT o zwolnienie przychodów z tytułu pomocy finansowej otrzymanej od Policji, a także innych świadczeń o podobnym charakterze (art. 1 pkt 3 lit. a tiret trzecie nowelizacji),

5) zmianę w zakresie art. 22 ustawy PIT dotyczącą przychodów uzyskiwanych z tytułu korzystania z praw autorskich i praw pokrewnych i związanych z nimi uprawnieniem do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów (art. 1 pkt 4 nowelizacji),

6) zmianę w ustawie PIT odnoszącą się do zasad zaliczania w koszty podatkowe odpisów amortyzacyjnych od nabytych w drodze darowizny oraz spadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w przypadku gdy ich nabycie było zwolnione z podatku od spadków i darowizn (art. 1 pkt 5 nowelizacji),

7) zmianę w ustawie PIT dotyczącą regulacji zasad opodatkowania dochodów uzyskiwanych ze zbycia akcji nabytych w ramach tzw. programów motywacyjnych. Proponowana zmiana doprecyzowuje, że zasady uregulowane w art. 24 ust. 11–11b mają zastosowanie również do dochodu uzyskanego przez osoby uprawnione z tytułu objęcia lub nabycia akcji spółek akcyjnych, których siedziba lub zarząd znajduje się na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (art. 1 pkt 6 nowelizacji),

8) dodanie w ustawie PIT (art. 52i) i w ustawie CIT (art. 38d) zwolnienia obejmującego kwoty umorzonego zadłużenia związanego z zaciągniętym kredytem mieszkaniowym dokonanego na podstawie ustawy o pomocy państwa w spłacie niektórych kredytów mieszkaniowych, udzielaniu premii gwarancyjnych oraz refundacji bankom wypłaconych premii gwarancyjnych (art. 1 pkt 10, art. 2 pkt 4 nowelizacji)[1)],

---

[1)] Ustawa z dnia 30 listopada 1995 r. o pomocy państwa w spłacie niektórych kredytów mieszkaniowych, udzielaniu premii gwarancyjnych oraz refundacji bankom wypłaconych premii gwarancyjnych stworzyła podstawy do udzielania pomocy w spłacie kredytów mieszkaniowych tzw. starego portfela, zaciągniętych głównie przez spółdzielnie mieszkaniowe i osoby fizyczne do dnia 31 maja 1992 r. – między innymi w formie przejściowego wykupu ze środków budżetowych odsetek od kredytów mieszkaniowych. Jedna z kolejnych nowelizacji tej ustawy uzupełniła ponadto katalog form pomocy: o możliwość umarzania w ciężar budżetu państwa zadłużenia z tytułu skapitalizowanych odsetek oraz z tytułu przejściowego wykupu odsetek od kredytu. Zgodnie z art. 10a na wniosek kredytobiorcy (spółdzielni mieszkaniowej lub osoby fizycznej), który w szczególności od dnia 1 stycznia 1998 r. dokonywał przez 20 lat systematycznej i terminowej spłaty kredytu, bank umarza w ciężar budżetu państwa pozostałe zadłużenie z tytułu skapitalizowanych odsetek oraz z tytułu przejściowego wykupu odsetek od kredytu. Od dnia 1 stycznia 2018 r. kredytobiorcy mogą składać wnioski w sprawie wskazanych powyżej umorzeń. Autorzy opiniowanej nowelizacji zakładają, iż większość wniosków zostanie złożona w 2018 r., a ostatnie w roku 2026 (na ten cel w budżecie państwa na 2018 r. zostały zarezerwowane środki w wysokości 390 mln zł). Wskazane umorzenie kredytu skutkować będzie powstawaniem czy to w spółdzielni czy to u osoby fizycznej, będących kredytobiorcą, przychodu podatkowego odpowiadającego kwocie umorzonego kredytu. Przedmiotowe zwolnienia wprowadzono mając na względzie, fakt iż z początkiem 2018 r. rozpoczyna się okres umożliwiający skorzystanie z umorzeń, a uprawnienie to obejmować będzie zazwyczaj osoby o niskich dochodach, dla których powstanie dodatkowego obowiązku podatkowego będzie istotnym ciężarem (w niektórych przypadkach niemożliwym do udźwignięcia). Z uzasadnienia do ustawy wynika, iż kredytobiorców spłacających nadal tzw. stare kredyty jest obecnie 48,6 tys.

9) wyeliminowanie niepożądanej interpretacji przepisu art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy CIT, zgodnie z którą opodatkowaniu miałoby podlegać wnoszenie do spółek wkładów pieniężnych; z uwagi na to, że nowelizacja z 27 października 2017 r. nie miała na celu osiągnięcia takiego skutku (opodatkowania wkładów pieniężnych), ustawa jednoznacznie wskazuje, ze zakres stosowania art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy CIT odnosi się wyłącznie do wnoszenia wkładów niepieniężnych (art. 2 pkt 1 nowelizacji).

Co do zasady ustawa ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Z dniem 1 stycznia 2019 r. mają wejść w życie zmiany wprowadzane w podatku od nieruchomości komercyjnych (podatku od przychodów z budynków).

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 62. posiedzeniu w dniu 10 maja 2018 r. w oparciu o przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 2291), uzupełnione o zgłoszoną autopoprawkę (druk sejmowy 2291–A) dotyczącą zmian w podatku od przychodów z budynków.

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 jedną dodatkową poprawkę, która modyfikowała katalog przychodów do których stosuje się 50% koszty uzyskania przychodów. Poprawka została odrzucona w trzecim czytaniu.

Sejm uchwalił ustawę w brzmieniu przedłożenia Rady Ministrów uzupełnionym o autopoprawkę rządową i poprawki Komisji Finansów Publicznych, przy 410 głosach za, 24 głosach przeciw oraz 5 wstrzymujących się.

III. Uwagi szczegółowe

Ustawa nie budzi zasadniczych zastrzeżeń o charakterze legislacyjnym. Jednakże zasadnym wydaje się poddanie pod rozwagę następujących kwestii.

1) art. 9 nowelizacji.

Zgodnie z art. 9 opiniowanej ustawy dotychczasowe rozporządzenia wydane na podstawie art. 52 ust. 3 pkt 2–5 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym określające wzory zeznań, deklaracji i informacji podatkowych w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2017 r. zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie zmienionego opiniowaną ustawą art. 52 ust. 3 (nie dłużej niż do końca 2018 r.) i mogą być zmieniane.

Zgodnie z Zasadami techniki prawodawczej zasadą powinno być wydanie nowych przepisów wykonawczych wraz z dniem wejścia w życie zmienionych przepisów, które są wykonywane rozporządzeniem. Czasowe utrzymanie w mocy dotychczasowych rozporządzeń jest możliwe tylko wyjątkowo, jeśli dotychczasowe przepisy wykonawcze nie są niezgodne z nowelizowaną ustawą. Takie rozwiązanie (czasowe utrzymanie w mocy dotychczasowych rozporządzeń) stosuje się tylko w ustawie zmieniającej w ustawę, na podstawie której został wydany dotychczasowy akt wykonawczy. Rozwiązania tego nie stosuje się w kolejnych ustawach, które zmieniają ustawę zmieniającą (§ 33 ZTP).

Podstawą obowiązywania dotychczas wydanych rozporządzeń jest zarówno art. 52 ust. 3 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym jaki i przepis przejściowy art. 14 nowelizacji z dnia 27 października 2017 r., która zmieniła wytyczną do wydania aktów wykonawczych i jednocześnie utrzymała w mocy dotychczasowe rozporządzenia do końca 2018 r. Obecna nowelizacja powtarza taki zabieg. Ponownie zmienia wytyczą w art. 52 ust. 3 i ponownie utrzymuje w mocy rozporządzenia (już raz utrzymane w mocy). Taką praktykę ustawodawcy należy ocenić negatywnie. Można jednak założyć, że przyjęta w art. 9 formuła pozwoli skutecznie utrzymać w mocy dotychczasowe rozporządzenia („w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2017 r.”).

W analizowanym wypadku zasadniczą wątpliwość budzi, nie tyle samo utrzymanie w mocy dotychczasowych rozporządzeń, co wprowadzenie możliwości ich nowelizacji w okresie czasowego utrzymania w mocy. Art. 9 opiniowanej ustawy przewiduje, że dotychczasowe rozporządzenia <u>mogą być zmieniane.</u> Nowelizacja aktu wykonawczego zachowanego czasowo w mocy jest możliwa tylko wówczas, gdy ustawa wyraźnie przewiduje taką możliwość (zob. § 34 ZTP). 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).

Przepis art. 9 nie rozstrzyga 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 poprawki:

– *w art. 9 na końcu dodaje się wyrazy „na podstawie art. 52 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym";*

albo:

– *w art. 9 na końcu dodaje się wyrazy „na podstawie art. 52 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą";*

2) art. 10 nowelizacji.

Zgodnie z art. 10 ustawy zmiany wprowadzane w podatku od nieruchomości komercyjnych (podatku od przychodów z budynków) wchodzą w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. Wyjątek stanowi propozycja dodania ust. 3d w art. 45 ustawy PIT (art. 1 pkt 8 noweli), która to regulacja ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Należy zauważyć, że w dodawanym przepisie ust. 3d posłużono się skrótem „podatek od przychodów z budynków", który do ustawy PIT wprowadzony zostanie na mocy art. art. 1 pkt 7 niniejszej nowelizacji (proponowane nowe brzmienie art. 30g) z dniem 1 stycznia 2019 r.

Mirosław Reszczyński

Starszy legislator