



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 17 listopada 2020 r.

**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych
oraz niektórych innych ustaw (druk nr 248)**

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Uchwalona przez Sejm w dniu 28 października 2020 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, określana dalej jako „opiniowana ustawa”, zmierza – według deklaracji jej projektodawcy zawartej w uzasadnieniu projektu (str. 1) – do wprowadzenia instrumentów podatkowych adresowanych „do grupy przedsiębiorców, która z uwagi na słabszą pozycję konkurencyjną i związane z tym m.in. mniejsze możliwości pozyskiwania finansowania zewnętrznego oraz towarzyszący temu niedobór środków pieniężnych na realizację inwestycji, nie może rozwijać się zgodnie ze swoim potencjałem”. W ocenie Rady Ministrów – jako wnioskodawcy projektu ustawy – adresatami opiniowanej ustawy mają być „podmioty należące do sektora małych i średnich przedsiębiorstw, prowadzące rzeczywistą działalność gospodarczą i posiadające prostą strukturę udziałową (...), które chcą realizować proinwestycyjną strategię rozwoju w szczególności poprzez wzrost zatrudnienia oraz systematycznie ponoszone nakłady inwestycyjne zwiększające ich realny kapitał”.

2. Opiniowana ustawa przewiduje nowelizację:

- 1) ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.), określanej dalej jako „ustawa o CIT”;
- 2) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.);
- 3) ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.);
- 4) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 i 1423);
- 5) ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, z późn. zm.).

3. Do najważniejszych unormowań opiniowanej ustawy należy zaliczyć wprowadzenie możliwości opodatkowania spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych, w których odpowiednio wspólnikami oraz akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne:

- 1) ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, określanym dalej jako „ryczałt”, albo
- 2) poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Opiniowana ustawa została uchwalona w oparciu o projekt wniesiony do Sejmu przez Radę Ministrów w dniu 30 września 2020 r. (druk sejmowy nr 643). W dniu 7 października 2020 r. odbyło się pierwsze czytanie tego projektu na posiedzeniu Sejmu, który skierował go do Komisji Finansów Publicznych. Komisja ta przedstawiła sprawozdanie o projekcie ustawy w dniu 15 października 2020 r. (druk sejmowy nr 676). Podczas sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano w projekcie zmian, które zmieniałyby jego meritum w sposób znaczący.

III. Uwagi szczegółowe

A. Zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej

1. Jeżeli ustawodawca przyznaje określonym podatnikom prawo do skorzystania z preferencyjnych form opodatkowania, musi to czynić z poszanowaniem zasady równości podatkowej (art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji). Unormowanie przewidujące odmienne traktowanie podmiotów podobnych musi zatem zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonywujących argumentach, które muszą mieć charakter relewantny i proporcjonalny oraz pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie tych podmiotów¹. Powołane wzorce konstytucyjne obligują do wyrażenia wątpliwości, czy dopuszczalne jest uczynienie beneficjentami zarówno ryczałtu (dodawany art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT), jak również prawa zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne (dodawany art. 28j ust. 1 pkt 4 w zw. z dodawanym art. 15 ust. 1hb ustawy o CIT), wyłącznie podatników prowadzących działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, a zatem z wyłączeniem spółki komandytowo-akcyjnej. Zauważenia wymaga bowiem, że spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

- 1) jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT);
- 2) jest – w przeciwieństwie do „nazwanych” osób prawnych (w tym spółdzielni, stowarzyszeń i fundacji) – najbardziej zbliżoną do spółek kapitałowych formą prawną prowadzenia działalności gospodarczej; zgodnie bowiem z art. 126 § 1 pkt 2 Kodeksu spółek handlowych stosuje się do niej (z wyłączeniem spraw uregulowanych w dziale IV tytułu II tego kodeksu oraz wskazanych w pkt 1 tego paragrafu) „odpowiednio przepisy dotyczące spółki akcyjnej, a w szczególności przepisy dotyczące kapitału zakładowego, wkładów akcjonariuszy, akcji, rady nadzorczej i walnego zgromadzenia”;

¹ Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 stycznia 2000 r. (K 17/99).

- 3) może być – w ocenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej² – uznana za spółkę kapitałową w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b i c dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, str. 11, z późn. zm.), „jeżeli posiada ona cechy wyliczone” w wymienionych przepisach tej dyrektywy.

Uwzględniając powyższą argumentację, uzasadnione jest rozważenie aprobaty następujących **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 1 w pkt 1, w pkt 1 i 2 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 2) w art. 1 w pkt 2, w ust. 7 we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w pkt 1 i 2 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 3) w art. 1 w pkt 3, w art. 7aa:
 - a) w ust. 1:
 - we wprowadzeniu do wyliczenia,
 - w pkt 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w lit. a w tiret pierwszym i drugim, w lit. b w tiret pierwszym i drugim oraz w lit. c,
 - w pkt 2 we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w lit. a i b,
 - b) w ust. 3,
 - c) w ust. 9 w pkt 2 i 4
 - skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 4) w art. 1 w pkt 4:
 - a) w lit. a w tiret pierwszym, w pkt 4e, w tiret drugim, w pkt 5a oraz w tiret czwartym, w pkt 12,
 - b) w lit. c, w pkt 3,
 - c) w lit. d, w pkt 28
 - skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 5) w art. 1 w pkt 5, w lit. a, w pkt 3, w lit. b, w ust. 1hc oraz w lit. c, w ust. 1ze skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;

² Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 kwietnia 2015 r. (C-357/13).

- 6) w art. 1 w pkt 6, w pkt 48c skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 7) w art. 1 w pkt 7, w ust. 22 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 8) w art. 1 w pkt 8, w ust. 3e we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w pkt 1 i 2 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 9) w art. 1 w pkt 9, w art. 18aa skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 10) w art. 1 w pkt 10:
 - a) w tytule rozdziału 6b skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”,
 - b) w art. 28c w pkt 4 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 5 w brzmieniu:
„5) udziałowcu – rozumie się przez to również wspólnika spółki komandytowo-akcyjnej.”,
 - c) w art. 28d w ust. 1 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”,
 - d) w art. 28j w ust. 1 w pkt 4 po wyrazach „w formie” dodaje się wyrazy „spółki komandytowo-akcyjnej,”;
- 11) w art. 2:
 - a) w pkt 1, w ust. 19:
 - we wprowadzeniu do wyliczenia skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”,
 - w pkt 1–4 wyrazy „udziałowca (akcjonariusza)” zastępuje się wyrazami „wspólnika, udziałowca albo akcjonariusza” oraz skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”,
 - b) w pkt 2, w ust. 4ab skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 12) w art. 3, w pkt 17a skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 13) w art. 4:
 - a) w pkt 1, w § 1a:
 - we wprowadzeniu do wyliczenia skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”,
 - w pkt 2 w lit. b po wyrazach „do wypłaty” dodaje się wyraz „wspólnikom,”,
 - b) w pkt 3, w § 5a skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”,

c) w pkt 5, w pkt 7 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych” oraz wyrazy „przez jej udziałowca” zastępuje się wyrazami „przez wspólnika, udziałowca”;

14) w art. 5, w art. 56e w § 1 po wyrazie „będąca” dodaje się wyraz „wspólnikiem,” oraz skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;

15) w art. 6 w ust. 2 oraz w art. 7–9 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”.

2. Zgodnie z dodawanym art. 28g ust. 1 ustawy o CIT (art. 1 pkt 10 opiniowanej ustawy) podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponieść bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w określonej wysokości w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji Środków Trwałych, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin. Zauważenia wymaga, że zarówno opiniowana ustawa, jak również ustawa o CIT nie zawierają definicji legalnej określenia „członek rodziny”, a w obowiązującym systemie prawnym próżno szukać objaśnienia tego pojęcia, które mogłoby pełnić rolę ogólnosystemową. W świetle zasady określoności przepisów prawa (art. 2 Konstytucji) należy zatem postulować ustanowienie jego definicji na użytek stosowania dodawanego art. 28g ust. 1 ustawy o CIT. Jeżeli bowiem zastosowanie wykładni językowej określenia ustawowego jest niewystarczające dla rozumienia tekstu ustawy w sposób zgodny z intencją prawodawcy, to brak takiej definicji stanowi „istotną lukę w regulacji (...) i technicznolegislacyjną wadę” danego aktu normatywnego³.

Mając na uwadze cel przepisu opiniowanej ustawy, jak również jego umiejscowienie w systemie prawa, należy rozważyć – posiłkując się definicją członka rodziny zawartą w art. 111 § 3 i 4 Ordynacji podatkowej – następującą **propozycję poprawki**:

– w art. 1 w pkt 10, w art. 28g dodaje się ust. 2a w brzmieniu:

„2a. Przez członków rodzin, o których mowa w ust. 1, rozumie się małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz osobę pozostającą w faktycznym pożyciu.”.

³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 maja 1998 r. (U 19/97).

B. Zastrzeżenia natury legislacyjnej

Względy poprawnej techniki legislacyjnej, w tym dyrektywy „Zasad techniki prawodawczej”, przemawiają za potrzebą skorygowania niektórych przepisów opiniowanej ustawy. Zasadna jest zatem akceptacja poniższych **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 1 w pkt 3, w art. 7aa w ust. 1 w pkt 1:
 - a) w lit. a w tiret drugim wyrazy „kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1,” zastępuje się wyrazami „kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15”,
 - b) w lit. b we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w tiret drugim wyrazy „kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1” zastępuje się wyrazami „kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15”;
- 2) w art. 1 w pkt 3, w art. 7aa skreśla się ust. 2;
- 3) w art. 1 w pkt 3, w art. 7aa w ust. 8 skreśla się wyraz „, 2”;
- 4) w art. 1 w pkt 10, w art. 28g w ust. 5 skreśla się wyrazy „na podstawie odrębnych przepisów”;
- 5) w art. 1 w pkt 10:
 - a) w art. 28m w ust. 3 w pkt 4 skreśla się wyrazy „zgodnie z odrębnymi przepisami”,
 - b) w art. 28p w ust. 3 skreśla się wyrazy „zgodnie z odrębnymi przepisami,”;
- 6) w art. 9 skreśla się wyraz „, 2”.

Rekomendowane korekty zmierzają do sprecyzowania stosowanych odesłań (nr 1), skreślenia przepisu niemającego charakteru normatywnego i zapewnienia związanych z tym odpowiednich konsekwencji legislacyjnych (nr 2, 3 i 6) oraz likwidacji *superfluum* (nr 4 i 5).

Piotr Magda

Główny legislator