



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 17 listopada 2020 r.

**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku
dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne
oraz niektórych innych ustaw (druk nr 249)**

I. Cel i przedmiot ustawy

1. Uchwalona przez Sejm w dniu 28 października 2020 r. ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, określana dalej jako „opiniowana ustawa”, zmierza – według deklaracji jej projektodawcy zawartej w uzasadnieniu projektu – przede wszystkim do:

- 1) „uszczerbnienia systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu” (str. 1 i 2);
- 2) „zwiększenia atrakcyjności opodatkowania” osób fizycznych w formie zryczałtowanego podatku dochodowego oraz „poszerzenia grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać” (str. 1).

2. Opiniowana ustawa przewiduje nowelizację:

- 1) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), określanej dalej jako „ustawa o PIT”;
- 2) 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”;
- 3) ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 43, z późn. zm.), określanej dalej jako „ustawa o ryczałcie podatkowym”;
- 4) ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.);
- 5) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 i 1423);
- 6) ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1443);
- 7) ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1084);
- 8) ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1655, z późn. zm.);
- 9) ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 1842);
- 10) ustawy z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106);
- 11) ustawy z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1065).

3. Do najważniejszych unormowań opiniowanej ustawy należy zaliczyć:

- 1) objęcie podatkiem dochodowym od osób prawnych:
 - a) spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli ich współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne;
- 2) ograniczenie możliwości zastosowania tzw. ulgi abolicyjnej z tytułu uzyskiwania dochodów poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez osoby fizyczne podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu;
- 3) wprowadzenie do systemu prawa podatkowego definicji spółki nieruchomościowej oraz ustanowienie przepisów szczególnych dotyczących tych spółek;
- 4) rozszerzenie zakresu osób uprawnionych do skorzystania z opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym oraz modyfikacja wysokości ryczału od przychodów ewidencjonowanych.

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 642). W dniu 7 października 2020 r. odbyło się pierwsze czytanie tego projektu na posiedzeniu Sejmu, który skierował go do Komisji Finansów Publicznych – po uprzednim odrzuceniu wniosku o odrzucenie go w pierwszym czytaniu. Komisja ta przedstawiła sprawozdanie o projekcie ustawy w dniu 15 października 2020 r. (druk sejmowy nr 675). Podczas sejmowego postępowania legislacyjnego nie dokonano w projekcie zmian, które zmieniłyby jego meritum w sposób znaczący. Należy jednak odnotować, że podczas drugiego czytania w dniu 27 października 2020 r. zgłoszono do niego – oprócz wniosku o odrzucenie projektu ustawy – 34 poprawki (druk sejmowy nr 675–A), z których 10 zostało przyjętych przez Sejm podczas trzeciego czytania.

III. Uwagi szczegółowe

A. Zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej

1. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, opartym na wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasadzie ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, nie jest dopuszczalne – co do zasady – dokonywanie zmian obciążeń daninowych w ciągu roku podatkowego w zakresie dotyczącym podatków płaconych w cyklu rocznym, a zmiany ustawowe odnośnie do podatku dochodowego od osób fizycznych powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego, tj. do dnia 30 listopada¹. W świetle aktualnego etapu prac legislacyjnych nad opiniowaną ustawą spełnienie tego wymogu jest uwarunkowane podpisaniem jej przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w terminie umożliwiającym ogłoszenie opiniowanej ustawy w Dzienniku Ustaw najpóźniej w ostatnim dniu listopada 2020 r. Mając na uwadze, że Senat rozpatrzy opiniowaną ustawę na posiedzeniu w dniu 25 listopada br., Prezydent – w celu respektowania powyższego nakazu – będzie dysponował, przy najbardziej optymistycznym założeniu, zaledwie 4-dniowym terminem na jej podpisanie, co będzie skutkowało iluzorycznością zagwarantowanego mu w art. 122 ust. 2 Konstytucji 21-dniowego terminu na podjęcie decyzji w tym przedmiocie. Z kolei skorzystanie przez głowę państwa z tego terminu skutkowałoby niedochowaniem konstytucyjnych wymogów odnośnie do prawidłowego *vacatio legis* opiniowanej ustawy. Nierespektowanie zagwarantowanego Prezydentowi terminu podjęcia decyzji w przedmiocie podpisania ustawy stanowi tymczasem wystarczającą przesłankę do stwierdzenia, że ustawodawca uchybił standardowi demokratycznego państwa prawnego w aspekcie nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis*², a tym samym – naruszył art. 2 w związku z art. 122 ust. 2 i art. 126 ust. 2 Konstytucji. W takim przypadku wskazana niekonstytucyjność byłaby nierozzerwalnie związana z całą opiniowaną ustawą.

¹ Zob. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 25 listopada 1997 r. (K 26/97), z dnia 27 lutego 2002 r. (K 47/01) oraz z dnia 15 lutego 2005 r. (K 48/04).

² Zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lipca 2013 r. (Kp 1/13).

2. Zgodnie z art. 119 ust. 1 Konstytucji Sejm rozpatruje projekt ustawy w trzech czytaniach. Powołany przepis statuuje zatem nakaz, „by podstawowe treści, które znajdą się ostatecznie w ustawie przebyły pełną drogę procedury sejmowej, tak by nie zabrakło czasu i możliwości na przemyślenie przyjmowanych rozwiązań i zajęcie wobec nich stanowiska. Nakazowi temu sprzeciwia się takie stosowanie procedury poprawek, które pozwala na wprowadzenie do projektu nowych, istotnych treści na ostatnich etapach procedury sejmowej. Dotyczyć to może zwłaszcza poprawek zgłoszonych dopiero w drugim czytaniu i niebędących przedtem przedmiotem rozważań w komisjach”³. Niezależnie od tego, należy zauważyć, że „wykładnia przepisów regulujących poprawki „sejmowe” i „senackie” musi być dokonywana w taki sposób, aby nie prowadziło to do zatarcia odrębności między inicjatywą ustawodawczą i poprawkami, a w konsekwencji do obchodzenia wymagań, które Konstytucja przewiduje dla inicjatywy ustawodawczej”, przy czym „wyjście poza określony przez samego projektodawcę zakres przedmiotowy projektu może mieć miejsce tylko wówczas, gdy treść poprawki pozostaje w ścisłym związku z przedmiotem projektowanej ustawy, a zwłaszcza wtedy, gdy jej wprowadzenie jest niezbędne do pełnego zrealizowania koncepcji projektodawcy. Odmiennie stanowisko oznaczałoby obejście konstytucyjnych wymagań dotyczących inicjatywy ustawodawczej i trzech czytań projektu”⁴.

W kontekście powyższych rozważań należy zauważyć, iż w wyniku przyjęcia przez Sejm 10 poprawek zgłoszonych w drugim czytaniu tekst opiniowanej ustawy został uzupełniony o:

- 1) zmiany w przepisach art. 52l, art. 52n, art. 52q, art. 52s, art. 52t, art. 52u, art. 52w, art. 52x, art. 52z i art. 52za ustawy o PIT oraz dodanie art. 52va w ustawie o PIT (art. 1 pkt 18, 19, 21 i 23–30 opiniowanej ustawy),
 - 2) zmiany w przepisach art. 38g, art. 38i, art. 38k, art. 38l, art. 38m, art. 38o, art. 38p, art. 38r i art. 38s ustawy o CIT (art. 2 pkt 22, 24–27 i 29–32 opiniowanej ustawy),
 - 3) zmiany w przepisach art. 57b, art. 57c, art. 57d i art. 57e ustawy o ryczałcie podatkowym oraz dodanie art. 57h w ustawie o ryczałcie podatkowym (art. 3 pkt 9–13 opiniowanej ustawy)
- tj. epizodyczne unormowania podatkowe ustanowione w związku z ogłoszeniem stanu epidemii z powodu COVID-19, a zatem sprawy nieobjęte zakresem zarówno projektu

³ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 23 lutego 1999 r. (K 25/98) oraz z dnia 9 marca 2016 r. (K 47/15).

⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2009 r. (P 11/08).

ustawy skierowanego do Sejmu przez Radę Ministrów, jak również projektu ustawy przedstawionego w sprawozdaniu sejmowej Komisji Finansów Publicznych.

Mając na uwadze, że poprawki zgłaszane na etapie sejmowego postępowania ustawodawczego powinny „pozostawać w związku z projektem złożonym w Sejmie przez wnioskodawcę, przy czym więź ta winna mieć wymiar nie tylko formalny, ale i merytoryczny, polegający na tym, że konkretne poprawki odnoszące się do projektu powinny pozostawać w odpowiedniej relacji z jego treścią, zmierzając do modyfikacji pierwotnej treści projektu”⁵, wydaje się, że wymienione wyżej przepisy:

- 1) ustawy o PIT, w brzmieniu określonym przez art. 1 pkt 18, 19, 21 i 23–30 opiniowanej ustawy,
 - 2) ustawy o CIT, w brzmieniu określonym przez art. 2 pkt 22, 24–27 i 29–32 opiniowanej ustawy,
 - 3) ustawy o ryczałcie podatkowym, w brzmieniu określonym przez art. 3 pkt 9–13 opiniowanej ustawy
- są niezgodne z art. 118 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 Konstytucji przez to, że zostały uchwalone przez Sejm bez dochowania trybu wymaganego dla sejmowego postępowania ustawodawczego.

Mając na względzie podniesioną argumentację, zasadne jest rozważenie następujących **propozycji poprawek:**

- 1) w art. 1:
 - a) skreśla się pkt 18 i 19,
 - b) skreśla się pkt 21,
 - c) w pkt 22 średnik na końcu zastępuje się kropką oraz skreśla się pkt 23–30;
- 2) w art. 2:
 - a) skreśla się pkt 22,
 - b) skreśla się pkt 24–27,
 - c) w pkt 28 średnik na końcu zastępuje się kropką oraz skreśla się pkt 29–32;

⁵ *Ibidem.*

- 3) w art. 3 skreśla się pkt 9–13;
- 4) skreśla się art. 10;
- 5) w art. 17 wyrazy „art. 38g, art. 38ha, art. 38i, art. 38k–38m, art. 38o, art. 38p, art. 38r i art. 38s” zastępuje się wyrazami „art. 38ha”;
- 6) w art. 23 skreśla się ust. 4;
- 7) w art. 24 w pkt 1:
 - a) wyrazy „art. 1 pkt 18–30” zastępuje się wyrazami „art. 1 pkt 20 i 22”,
 - b) wyrazy „art. 2 pkt 22–32” zastępuje się wyrazami „art. 2 pkt 23 i 28”,
 - c) skreśla się wyrazy „art. 3 pkt 9–13”,
 - d) skreśla się wyrazy „art. 10”,
 - e) wyrazy „art. 23 ust. 3 i 4” zastępuje się wyrazami „art. 23 ust. 3”.

3. Opiniowana ustawa zmierza do nadania z dniem 1 stycznia 2021 r. statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych:

- 1) spółkom komandytowym mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) spółkom jawnym mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli ich współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne.

3. 1. Wejście w życie proponowanej regulacji będzie *de facto* skutkowało – w sensie ekonomicznym – „podwójnym opodatkowaniem” powyższych podmiotów, gdyż (niezależnie od opodatkowania właściwym podatkiem dochodowym współników tych spółek) podatkiem dochodowym od osób prawnych będzie podlegał dochód spółek jako jednostek organizacyjnych.

3. 2. Dodawane przepisy art. 21 ust. 1 pkt 51a ustawy o PIT (art. 1 pkt 4 lit. a tiret drugi opiniowanej ustawy) oraz art. 22 ust. 4e ustawy o CIT (art. 2 pkt 15 opiniowanej ustawy) przewidują wprawdzie zwolnienia od właściwego podatku dochodowego kwot stanowiących 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jednakże:

- 1) nie więcej niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem;
- 2) z wyłączeniem komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:
 - a) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
 - b) jest członkiem zarządu:
 - spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
 - spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
 - c) jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu odpowiednio art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT albo art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

3. 3. W uzasadnieniu projektu ustawy podniesiono, że celem proponowanej regulacji „jest uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu”, co ma stanowić „kolejny krok w kierunku odbudowania dochodów podatkowych, w szczególności dochodów z podatku CIT.” (str. 1 i 2). Ponadto – w ocenie Rady Ministrów jako wnioskodawcy projektu ustawy – proponowane unormowania „zmierzą również do pełniejszej realizacji – wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wymienione zasady konstytucyjne doznają uszczerbku we wszystkich sytuacjach, kiedy dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub na różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania

przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest fakt, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego.” (str. 2).

3. 4. Unormowania opiniowanej ustawy odnoszące się do przedmiotowej problematyki będą szereg zastrzeżeń natury konstytucyjnej.

3. 4. 1. Po pierwsze, zawarta w uzasadnieniu argumentacja prawna jest nieadekwatna, zwłaszcza w zakresie, w jakim odnosi się do spółek komandytowych. Nowym reżimem prawnym mają być bowiem objęte wszystkie spółki komandytowe – bez względu na ich strukturę organizacyjną i rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej. Innymi słowy, będzie on miał zastosowanie zarówno do „przedsiębiorstw międzynarodowych”, które podejmują działania optymalizacyjne, jak również do „przedsiębiorstw rodzinnych”, które prowadzą działalność gospodarczą „w mniejszym rozmiarze”, właściwą dla spółek osobowych. Tymczasem podmioty te nie charakteryzują się takimi samymi warunkami ekonomicznymi, a zatem – w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej – „to co w sensie podatkowym jest „nierówne” musi być nierówno opodatkowane (sprawiedliwość pionowa)”⁶. Takie rozumienie sprawiedliwości podatkowej należy wiązać z konstytucyjną zasadą równości (art. 32 Konstytucji). Reasumując, ustawodawca uczynił adresatami nowej regulacji podatkowej zarówno podmioty, które obrały formę spółki osobowej w celach optymalizacyjnych, jak również te podmioty, dla których taka forma prawna jest adekwatna w świetle rodzaju i zakresu prowadzonej działalności.

3. 4. 2. Po drugie, problematykę konstytucyjnych granic opodatkowania powyższych typów spółek należy również widzieć w aspekcie konstytucyjnych zasad wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji) i zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji). Regulacje prawa podatkowego, które – ze względu na wysokość obciążeń daninowych – znacznie utrudniają prowadzenie obiektywnie opłacalnej działalności gospodarczej, powinny być analizowane w kontekście powołanych wzorców konstytucyjnych. Jakkolwiek art. 22 Konstytucji statuuje „ważny interes publiczny” jako dopuszczalną przesłankę ograniczenia wolności działalności gospodarczej, jednakże pojęcie to nie może być interpretowane rozszerzająco, a państwo nie może ustanawiać ograniczeń

⁶ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 października 1996 r. (U 4/96).

przekraczających pewien stopień uciążliwości, przy czym uznanie proporcjonalności ograniczenia prawa wymaga ustalenia, czy wkroczenie prawodawcy w sferę wolności lub praw jest niezbędne dla osiągnięcia założonego celu, a nie jedynie „sprzyja” temu celowi, czy też „ułatwia” jego osiągnięcie⁷.

3. 4. 3. Po trzecie, poddanie spółek komandytowych oraz spółek jawnych nowemu reżimowi podatkowemu na podstawie opiniowanej ustawy, której ogłoszenie nastąpi – przy spełnieniu szeregu warunków, które zostały omówione w pkt 1 części III niniejszej opinii – najwcześniej w ostatnim tygodniu listopada br., musi budzić wątpliwości w świetle zasady odpowiedniego okresu *vacatio legis* (art. 2 Konstytucji). Konieczność zapewnienia podatnikom możliwości dostosowania się do nowej sytuacji prawnej i odpowiedniego planowania swojej działalności jawi się wyjątkowo wyraźnie, gdy występuje powiązanie działalności gospodarczej z obowiązkami podatkowymi wobec państwa. Zmiana reguł opodatkowania aktywności gospodarczej jednostek stanowi szczególne uzasadnienie ustanawiania dłuższych okresów dostosowawczych⁸.

W przypadku aprobaty powyższej argumentacji zasadne byłoby zgłoszenie następujących **propozycji poprawek:**

- 1) w art. 1:
 - a) w pkt 2 skreśla się lit. a,
 - b) skreśla się pkt 3,
 - c) w pkt 4:
 - w lit. a skreśla się tiret drugi,
 - skreśla się lit. b,
 - d) skreśla się pkt 11;
- 2) w art. 2:
 - a) skreśla się pkt 1,
 - b) w pkt 3 skreśla się lit. a,

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2008 r. (K 46/07).

⁸ A. Krzywoń: *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, str. 149.

- c) skreśla się pkt 5 i 6,
- d) skreśla się pkt 15;
- 3) skreśla się art. 4;
- 4) skreśla się art. 6–8;
- 5) skreśla się art. 12 i art. 13;
- 6) skreśla się art. 15 i art. 16;
- 7) skreśla się art. 21;
- 8) w art. 24:
 - a) w pkt 1 skreśla się wyrazy „art. 12,”,
 - b) skreśla się pkt 2.

4. Z wywodzonej z art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego wynika „wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”⁹. „Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie”¹⁰. Mając to na uwadze, należy postulować stosowne przereformowanie:

- 1) dodawanych przepisów art. 41c ust. 3 ustawy o PIT (art. 1 pkt 16 opiniowanej ustawy) oraz art. 26c ust. 3 ustawy o CIT (art. 2 pkt 18 opiniowanej ustawy), które – w wyniku posłużenia się sformułowaniem „w szczególności” – statuują jedynie przykładowe postanowienia umowy w sprawie ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez spółkę nieruchomościową, która nie ma siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2000 r. (K 7/99).

¹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2001 r. (K 24/00).

- 2) dodawanego art. 27c ust. 2 ustawy o CIT (art. 2 pkt 21 opiniowanej ustawy), który – posługując się sformułowaniem „w szczególności” – nie określa w sposób zupełny treści nakładanego na niektórych podatników podatku dochodowego od osób prawnych obowiązku sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy.

Zredagowanie wymienionych przepisów w powyższy sposób uniemożliwia jednoznaczne ustalenie treści obowiązku prawnego ich adresatów – zarówno inne przepisy opiniowanej ustawy, jak również unormowania odpowiednio ustawy o PIT oraz ustawy o CIT nie dostarczają wskazówek, które umożliwiłyby zrekonstruowanie pozostałych obligatoryjnych elementów umów i informacji, o których mowa w dodawanych przepisach. Przyjmując zatem założenie, że mają one określać minimalne wymagania w zakresie treści tych dokumentów, zasadna jest rezygnacja z używanego w nich sformułowania „w szczególności” na rzecz zastąpienia go określeniem „co najmniej”.

Celowa jest zatem aprobata następujących **propozycji poprawek**:

- 1) w art. 1 w pkt 16, w art. 41c w ust. 3 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „w szczególności” zastępuje się wyrazami „co najmniej”;
- 2) w art. 2 w pkt 18, w art. 26c w ust. 3 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „w szczególności” zastępuje się wyrazami „co najmniej”;
- 3) w art. 2 w pkt 21, w art. 27c w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „w szczególności” zastępuje się wyrazami „co najmniej”.

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 13, w pkt 1 wyrazy „w rozporządzeniu wydanym” zastępuje się wyrazami „w przepisach wydanych”;
- 2) w art. 1 w pkt 16, w art. 41c skreśla się ust. 8;

- 3) w art. 2 w pkt 16, w pkt 1 wyrazy „w rozporządzeniu wydanym” zastępuje się wyrazami „w przepisach wydanych”;
- 4) w art. 2 w pkt 18, w art. 26c skreśla się ust. 8;
- 5) w art. 2 w pkt 21, w art. 27c w ust. 2 w pkt 5 wyrazy „wskazanych w aktach wykonawczych” zastępuje się wyrazami „określonych w przepisach”;
- 6) w art. 2 w pkt 21, w art. 27c skreśla się ust. 9;
- 7) w art. 3 w pkt 5 w lit. b, w ust. 1a wyrazy „przepisy wykonawcze wydane” zastępuje się wyrazami „przepisy wydane”.

Rekomendowane korekty zmierzają z jednej strony do zapewnienia poprawności odesłań do unormowań zawartych w stosownych aktach wykonawczych (nr 1, 3, 5 i 7), z drugiej zaś – do likwidacji *superfluum* polegającego na sformułowaniu odesłania do przepisów działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego, które – w zakresie nieuregulowanym w odrębnych ustawach – mają zastosowanie w normowanym zakresie spraw (tj. nakładania kary pieniężnej) na podstawie art. 189a tego Kodeksu (nr 2, 4 i 6).

Piotr Magda

Główny legislator