



Warszawa, dnia 17 listopada 2020 r.

WPL. 595. 2020.]].PD

Pan

Prof. Tomasz Grodzki

Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej

ul. Wiejska 6/8

00-902 Warszawa

Szanowny Panie Marszałku

działając na podstawie art. 8 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców¹, w związku z pracami przez Senat RP nad ustawą z dnia 28 października 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 (druk senacki nr 249, druki sejmowe nr 642, 675 i 675-A)² proszę przyjąć poniższe uwagi.

Rzecznik MŚP podtrzymuje swoje stanowisko odnośnie Projektu wyrażone już na poprzednich etapach prac legislacyjnych, a zawarte m.in. w opinii z 9 września 2020 r. skierowanej do Ministra Finansów (opinia w załączeniu).

Zgodnie z art. 24 Projektu ma on co do zasady wejść w życie 1 stycznia 2021 r. Równocześnie zgodnie z art. 12 ust. 2 Projektu spółka komandytowa może postanowić, że zmieniane przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴,

¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 648, dalej: „Ustawa o Rzeczniku MŚP”.

² Dalej: „Projekt”.

³ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1426.

⁴ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406.



w brzmieniu nadanym Projektem, stosuje się do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od dnia 1 maja 2021 r. W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r.

Rzecznik MŚP pragnie zauważyć, że powyższe rozwiązanie, polegające na możliwości odsunięcia obowiązywania nowych rozwiązań dotyczących opodatkowania spółek komandytowych o kilka miesięcy jest niewystarczające i budzi poważne zastrzeżenia co do jego zgodności z konstytucją. Przypomnieć należy, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego *„klauzula demokratycznego państwa prawnego i wynikająca z niej zasada zaufania obywatela do państwa nakładają na ustawodawcę obowiązek takiego formułowania nowych przepisów podatkowych, które szanuje tzw. interesy w toku, a więc przedsięwzięcia gospodarcze i finansowe rozpoczęte pod rządem przepisów poprzednich. Obowiązek uwzględnienia interesów w toku może być oczywiście relatywizowany powołaniem się na ogólny argument ryzyka gospodarczego, które odnosi się także do zmian stanu prawnego. Obowiązki temu należy jednak przypisać bardziej kategorię charakter w tych wszystkich sytuacjach, w których ustawodawca wyznaczył pewien okres czasu, w którym miało być możliwe prowadzenie interesów według z góry ustalonych zasad czy reguł gry. W takim bowiem wypadku ustawodawcę wiąże zasada zaufania obywatela do państwa (czy - mówiąc bardziej poprawnie - zasada lojalności państwa wobec obywatela): jeżeli w przepisie prawa zapewniono obywatela, że przez pewien czas obowiązywać go będą pewne reguły, a obywatel - kierując się tym zapewnieniem - rozpoczął działania, to reguły tych nie można już zmieniać na niekorzyść obywatela”⁵.*

Zmiana polegająca na objęciu dodatkowo podatkiem dochodowym od osób prawnych podmiotu, który wcześniej nie był objęty tym podatkiem, a którego wspólnicy regulowali podatek dochodowy od osób fizycznych, ma daleko idący i fundamentalny charakter. Z całą pewnością zapewnienie *de facto* czterech miesięcy na dostosowanie całej struktury przedsiębiorstwa i odpowiednia weryfikacja zamierzeń gospodarczych pod kątem nowych regulacji zajmie zdecydowanie więcej czasu. Pozostawienie adresatom projektowanych regulacji tak krótkiego czasu na dostosowanie jest tym bardziej niezrozumiałe, że pierwsze pomysły zmiany w tym zakresie pojawiły się już w 2013 r. (wówczas analogiczne rozwiązania

⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r., K 26/97.



zdecydowano się zastosować tylko wobec spółek komandytowo-akcyjnych). Jeśli więc intencją ustawodawcy jest uszczelnienie systemu prawa podatkowego, a nie tylko cel fiskalny, to winien on zdecydować się na dłuższe *vacatio legis*.

Rzecznik MŚP stoi na stanowisku, że w pierwszej kolejności rozwiązania dotyczące objęcia spółek komandytowych podatkiem CIT nie powinny wejść w życie. Jeśli jednak nie jest możliwe powstrzymanie wprowadzenia tego rozwiązania, to wówczas jego wejście w życie winno być odsunięte przynajmniej o trzy lata.

Rzecznik MŚP pozytywnie natomiast ocenia Projekt w zakresie zmian dotyczących zryczałtowanego podatku dochodowego.

W związku z powyższym zwracam się z uprzejmą prośbą o uwzględnienie przedmiotowych uwag i w konsekwencji zainicjowanie stosownych działań legislacyjnych.

2 września
RZECZNIK
MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORCÓW
Adam Abramowicz

Załączniki:

1/ Pismo z 9 września 2020 r.



Warszawa, 9 września 2020 r.

WPL.595.2020.]]

Pan

Tadeusz Kościński

Minister Finansów

ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze

działając na podstawie art. 8 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców¹, który stanowi, że do zadań Rzecznika należy opiniowanie projektów aktów normatywnych dotyczących interesów przedsiębiorców oraz zasad podejmowania, wykonywania lub zakończenia działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w związku z opublikowaniem założeń projektu 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 (numer z wykazu UD 126)², uprzejmie przekazuję opinię Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców³ do projektu ustawy.

Rzecznik MŚP bardzo pozytywnie odnosi się do kierunku proponowanych zmian w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁴, mających na celu podwyższenie limitu przychodów uprawniającego do korzystania przez przedsiębiorców z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, o którym mowa w art. 6 ust. 4 pkt 1 ustawy

¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 648.

² Opublikowane na stronie Biuletynu Informacji Publicznej Rady Ministrów pod adresem <https://bip.korm.gov.pl/kp/hip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i-prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjnych/r7485887,Projekt-ustawy-zmianie-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych-ustawy-o-p-hm>, dostęp 9.09.2020 r., dalej „projekt ustawy”.

³ Dalej: „Rzecznik MŚP”.

⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 43 ze zm., dalej „ustawa o zryczałtowanym podatku”.



o zryczałtowanym podatku, z 250.000 do 2 milionów euro, jednak należy postulować dążenie do 4 milionów euro.

Postulat ten był wielokrotnie podnoszony przez Rzecznika MŚP, między innymi w piśmie z 6 lutego 2019 r., skierowanym do Ministra Finansów⁵ oraz przede wszystkim w piśmie z 3 kwietnia 2019 r., skierowanym do Ministra Przedsiębiorczości i Technologii⁶, zawierającym opinię Rzecznika MŚP do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych⁷. Rzecznik MŚP przypomniał również ten postulat w piśmie z 20 maja 2019 r.⁸, skierowanym do Dyrektora Departamentu Małych i Średnich Przedsiębiorstw w Ministerstwie Przedsiębiorczości i Technologii oraz w piśmie z 17 stycznia 2020 r., skierowanym do Ministra Finansów⁹.

Rzecznik MŚP pozytywnie ocenia również propozycję podwyższenia limitu przychodów z bieżącego roku podatkowego z 1,2 mln euro do 2 mln euro uprawniających do korzystania z obniżonej 9% stawki podatku CIT, o którym to limicie mowa w art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰. Rozbieżność między tym limitem, a limitem zawartym w definicji „małego podatnika”, zawartej w art. 4a pkt 10 ustawy o CIT, była przedmiotem licznych wniosków przedsiębiorców skierowanych do Rzecznika MŚP. Na bazie tych wniosków Rzecznik MŚP zwrócił się w pismach z 31 października 2019 r.¹¹ oraz 22 lipca 2020 r.¹², do Ministra Finansów, i poinformował o dostrzeżonych barierach i utrudnieniach w zakresie wykonywania działalności gospodarczej.

Niemniej jednak projekt ustawy w zakresie informacji o przyczynach i potrzebie wprowadzenia rozwiązań przewiduje także niekorzystne rozwiązania dla przedsiębiorców, ponieważ w lit. A wskazano, że przepisy „*uszczelniające system podatku dochodowego, poprzez m.in. objęcie zakresem podmiotowym ustawy CIT mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółek komandytowych oraz tych spółek jawnych,*

⁵ Znak: RMSP-17/2019/WPL.

⁶ Znak: RMSP-126/2019/WPL.

⁷ Numer z wykazu UD494, projekt został przyjęty jako ustawa z dnia 31 lipca 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych, Dz.U. z 2019 r., poz. 1495 ze zm.

⁸ Znak: RMSP-208/2019/WPL.

⁹ Znak: RMSP-208/2019/WPL.

¹⁰ Dz.U. z 2020 r., poz. 1406, dalej „ustawa o CIT”.

¹¹ Znak: RMSP-608/2019/WPL.

¹² Znak: WPL.428.2020.JJ.



w przypadku których podatnicy podatku dochodowego partycypujący w zyskach takich spółek jawnych nie są ujawniani, co powoduje możliwość uchylania się tych podmiotów z opodatkowania podatkiem dochodowym oraz wprowadzenie rozwiązań ułatwiających dochodzenie należności podatkowych w przypadku dochodu ze sprzedaży udziałów (akcji) w spółkach nieruchomościowych przez nierezydentów. Elementem uszczelnienia jest również wprowadzenie (na wybranych podatników podatku dochodowego od osób prawnych) obowiązku sporządzenia i podania do publicznej wiadomości polityki podatkowej, a także zmiany w zakresie cen transferowych¹³. Ponadto, punkt drugi istoty rozwiązań ujętych w projekcie ustawy wskazuje, że w zakresie ustawy o CIT do nowych rozwiązań ma należeć „uszczelnienie systemu podatkowego oraz odpowiedź na tworzone przez podatników struktury optymalizacyjne z wykorzystaniem spółek komandytowych poprzez nadanie spółce komandytowej statusu podatnika podatku dochodowego”.

Należy jednak zaznaczyć, że spółki komandytowe stanowią obecnie jedną z popularniejszych form zbiorowego prowadzenia działalności gospodarczej. Według danych GUS w 2019 r. liczba spółek komandytowych wynosiła 40578, co czyniło ją najpopularniejszą spośród spółek osobowych (kolejna pod względem popularności była spółka jawna, liczba tych podmiotów, w tym samym okresie wynosiła 35229). Spółka komandytowa cechuje się także szczególną dynamiką pod względem popularności, na co wskazuje fakt, że liczba tego typu podmiotów w 2010 r. wynosiła jedynie 6439 (w tym samym roku liczba spółek jawnych wynosiła 32390). Spółki komandytowe ustępują popularnością jedynie spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (liczba spółek z ograniczoną odpowiedzialnością w 2019 r. wynosiła 429136)¹³ oraz spółce cywilnej (w 2019 r. ich liczba wynosiła 291012).

Projektowane rozwiązania, mające na celu objęcie spółek komandytowych zakresem podmiotowym ustawy o CIT, ocenić należy jako niepokojące, a ich skutkiem może być wprowadzenie podwójnego opodatkowania tych spółek, podobnego jak np. w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością. Dalej idącą konsekwencją może być w końcu zwiększenie obciążeń podatkowych wobec tej istotnej z punktu widzenia obrotu gospodarczego grupy

¹³ Dane pochodzą z Informacji statystycznej pt. „Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2019 r.”, wydanej przez Główny Urząd Statystyczny w 2020 r. i dostępnej pod adresem: <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2019-r-1-24.html>, dostęp: 9.09.2020 r.



przedsiębiorców. Jak wskazano powyżej spółka komandytowa, cieszy się rosnącą popularnością wśród osób zamierzających prowadzić działalność gospodarczą, a projektowane rozwiązanie może tylko położyć kres tej tendencji.

Ponadto, warto zwrócić uwagę, iż art. 102 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹⁴, w sposób wyraźny wskazuje, że spółką komandytową jest spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusza) jest ograniczona. Spółka ta w świetle regulacji k.s.h. cechuje się radykalnie odmienną strukturą i sposobem prowadzenia swoich spraw niż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością czy spółka akcyjna. Rozciąganie regulacji podatkowych stosowanych wobec spółek kapitałowych na spółkę komandytową wydaje się w tym kontekście zagadnieniem problematycznym z punktu praktycznego funkcjonowania takiej spółki. Takiego rozwiązania nie znają również rozwiązania niemieckie czy cypryjskie, a w przepisach czeskich lub słowackich znajdują się odpowiednie regulacje pozwalające zmniejszyć opodatkowanie samych wspólników.

Uzasadnione wątpliwości Rzecznika MŚP budzi także zapowiedziana w pkt 13 zmiana w zakresie wprowadzenia obowiązku sporządzania i podania do publicznej wiadomości polityki podatkowej. Przedmiotowe działania mogą bowiem naruszać zasadę proporcjonalności i adekwatności. Rzecznik MŚP zwraca uwagę, że zgodnie z art. 67 pkt 1 ustawy Prawo przedsiębiorców¹⁵, ustawodawca powinien dążyć do nienakładania nowych obowiązków administracyjnych, a jeżeli nie jest to możliwe, dążyć do ich nakładania jedynie w stopniu koniecznym do osiągnięcia ich celów. Nakładanie kolejnego obowiązku w postaci sporządzania polityki podatkowej nie wydaje się być zgodne z zasadą proporcjonalności. Podawanie zaś do publicznej wiadomości danych (które de facto będą mogły zawierać dane objęte tajemnicą przedsiębiorstwa) jest zaś zupełnie niezrozumiałe i godzi w zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP¹⁶).

¹⁴ Dz. U. z 2020 r. poz. 1526, dalej: „k.s.h.”.

¹⁵ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 11 czerwca 2019 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy - Prawo przedsiębiorców, Dz.U. z 2019 r. poz. 1292.

¹⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zm.



Analogicznie wątpliwym pod względem celowości jest wprowadzanie kolejnych zmian w zakresie przepisów dotyczących cen transferowych – pkt 12. Rzecznik MŚP zwraca uwagę, że przepisy te w ciągu ostatnich 4 lat ulegały zmianom. Kolejne zmiany mogą spowodować dalsze pogłębianie skomplikowania i tak niezwykle trudnych do stosowania przepisów.

Projekt wskazuje w końcu, że planowany termin jego przyjęcia przez Radę Ministrów ma nastąpić w trzecim kwartale 2020 r. Biorąc pod uwagę obecną datę, docelowej regulacji należy spodziewać się więc w niedalekiej przyszłości. Tak istotne zmiany nie powinny być procedowane w sposób uniemożliwiający przedsiębiorcom zabranie głosu w dyskusji i wyrażenia w pełni swoich uwag wobec nowych rozwiązań.

Biorąc powyższe pod uwagę, proszę Pana Ministra o wzięcie opinii pod uwagę w czasie dalszych prac nad projektem ustawy.

Z poważaniem
mgr inż. Marek Szepietowski
Prezes Zarządu
Związku Pracodawców
MŚP
Dr inż. Marek Szepietowski