

UCHWAŁA
SENATU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

z dnia 27 listopada 2020 r.

**w sprawie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych
oraz niektórych innych ustaw**

Senat, po rozpatrzeniu uchwalonej przez Sejm na posiedzeniu w dniu 28 października 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, wprowadza do jej tekstu następujące poprawki:

- 1) w art. 1 w pkt 1, w pkt 1 i 2 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 2) w art. 1 w pkt 1, w pkt 1 i 2 przed średnikiem dodaje się wyrazy „i ryczałtem od dochodów spółdzielni”;
- 3) w art. 1 w pkt 2 w poleceniu nowelizacyjnym wyrazy „ust. 7 i 8” zastępuje się wyrazami „ust. 7–9” oraz dodaje się ust. 9 w brzmieniu:

„9. Przepisy ust. 7 i 8 stosuje się odpowiednio do podatnika, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie ust. 5.”;
- 4) w art. 1 w pkt 2, w ust. 7 we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w pkt 1 i 2 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 5) 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”;

- 6) 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”;
- 7) w art. 1 w pkt 3, w art. 7aa skreśla się ust. 2;
- 8) w art. 1 w pkt 3, w art. 7aa dodaje się ust. 7a w brzmieniu:
- „7a. Przepisy ust. 1–7 stosuje się odpowiednio do podatnika, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółdzielni, z tym że podatnik ten jest obowiązany wyodrębnić w funduszu zasobowym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesione na fundusze, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni, oraz kwotę niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni.”;
- 9) w art. 1 w pkt 3, w art. 7aa w ust. 8 skreśla się wyraz „, 2”;
- 10) w art. 1 w pkt 4:
- a) w lit. a:
 - w tiret pierwszym, w pkt 4e,
 - w tiret drugim, w pkt 5a,
 - 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”;

- 11) w art. 1 w pkt 4:
- a) w lit. a:
 - w tiret pierwszym, w pkt 4e przed myślnikiem dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”,
 - w tiret drugim, w pkt 5a przed średnikiem dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”,
 - w tiret czwartym, w pkt 12 przed wyrazami „w części” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”,
 - b) w lit. c, w pkt 3 przed wyrazami „, jeżeli nie została” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”,
 - c) w lit. d, w pkt 28 przed przecinkiem dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”;
- 12) w art. 1 w pkt 5:
- a) w lit. a, w pkt 3,
 - b) w lit. b, w ust. 1hc,
 - c) w lit. c, w ust. 1ze
 - skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 13) w art. 1 w pkt 5:
- a) w lit. a, w pkt 3 przed wyrazami „, jeżeli nie została” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”,
 - b) w lit. b:
 - w ust. 1hb we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „w kapitale rezerwowym” zastępuje się wyrazami „odpowiednio w kapitale rezerwowym albo funduszu zasobowym”,
 - w ust. 1hc przed wyrazami „, może on zaliczyć” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni” oraz przed kropką na końcu dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”,
 - c) w lit. c, w ust. 1ze przed wyrazami „zaliczał do kosztów” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”;
- 14) w art. 1 w pkt 6, w pkt 48c skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;

- 15) w art. 1 w pkt 6, w pkt 48c przed wyrazami „i uwzględnionych” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”;
- 16) w art. 1 w pkt 7, w ust. 22 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 17) w art. 1 w pkt 7, w ust. 22 przed wyrazami „, w ewidencji” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni” oraz przed kropką na końcu dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”;
- 18) w art. 1 w pkt 8, w ust. 3e we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w pkt 1 i 2 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 19) w art. 1 w pkt 8, w ust. 3e:
 - a) we wprowadzeniu do wyliczenia przed dwukropkiem dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”,
 - b) w pkt 1 przed wyrazem „oraz” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”,
 - c) w pkt 2 przed wyrazami „, albo dokonuje” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”;
- 20) w art. 1 w pkt 9, w art. 18aa skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 21) w art. 1 w pkt 9, w art. 18aa przed kropką na końcu dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”;
- 22) w art. 1 w pkt 10 w poleceniu nowelizacyjnym wyrazy „dodaje się rozdział 6b” zastępuje się wyrazami „dodaje się rozdziały 6b i 6c” oraz dodaje się rozdział 6c w brzmieniu:

„Rozdział 6c

Ryczałt od dochodów spółdzielni

Art. 28u. Do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 6b, z tym że:

- 1) za podmioty powiązane, o których mowa w art. 28c pkt 1, nie uważa się członków spółdzielni;
 - 2) określenie „kapitał własny” oznacza fundusz zasobowy spółdzielni;
 - 3) określenie „udziałowiec” oznacza członka spółdzielni;
 - 4) określenie „kapitał zakładowy” oznacza fundusz udziałowy spółdzielni.”;
- 23) w art. 1 w pkt 10:
- a) w tytule rozdziału 6b skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
 - b) art. 28c w pkt 4 kropkę zastępuje się średnikiem oraz 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.”;
- 24) 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.”;
- 25) w art. 1 w pkt 10, w art. 28g w ust. 5 skreśla się wyrazy „na podstawie odrębnych przepisów”;
- 26) 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.”;
- 27) w art. 1 w pkt 10, w art. 28m w ust. 4 w pkt 1 skreśla się wyrazy „wynagrodzeń za świadczenia na rzecz spółki.”;
- 28) w art. 1 w pkt 10, w art. 28o w ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „pkt 1” zastępuje się wyrazami „ust. 1”;

- 29) 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”;
- 30) w art. 3, w pkt 17a skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 31) w art. 3, w pkt 17a przed kropką na końcu dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni”;
- 32) 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”;
- 33) w art. 4:
- a) w pkt 1, w § 1a we wprowadzeniu do wyliczenia po wyrazach „od osób prawnych,” dodaje się wyrazy „albo ryczałtem od dochodów spółdzielni, o którym mowa w rozdziale 6c tej ustawy.”,
 - b) w pkt 3, w § 5a kropkę na końcu zastępuje się przecinkiem oraz dodaje się wyrazy „a także ryczałtem od dochodów spółdzielni, o którym mowa w rozdziale 6c tej ustawy.”,
 - c) w pkt 5, w pkt 7 kropkę na końcu zastępuje się przecinkiem oraz dodaje się wyrazy „a także sprawdzenie spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni, o którym mowa w rozdziale 6c tej ustawy.”;
- 34) w art. 5, w art. 56e w § 1 po wyrazie „będąca” dodaje się wyraz „wspólnikiem,” oraz

skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;

- 35) w art. 6 w ust. 2 oraz w art. 7–9 skreśla się wyrazy „spółek kapitałowych”;
- 36) w art. 6 dodaje się ust. 3 w brzmieniu:
„3. Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni, o którym mowa w rozdziale 6c ustawy zmienianej w art. 1, może zostać dokonany począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2020 r.”;
- 37) w art. 7 dotychczasową treść oznacza się jako ust. 1 oraz dodaje się ust. 2 w brzmieniu:
„2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do dokonanego w 2021 r. wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni, o którym mowa w rozdziale 6c ustawy zmienianej w art. 1.”;
- 38) w art. 8 dotychczasową treść oznacza się jako ust. 1 oraz dodaje się ust. 2 w brzmieniu:
„2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podatników, którzy w latach 2021–2024 dokonają wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółdzielni, o którym mowa w rozdziale 6c ustawy zmienianej w art. 1.”;
- 39) w art. 9 skreśla się wyraz „, 2”.

MARSZAŁEK SENATU

Tomasz GRODZKI

UZASADNIENIE

Senat – po rozpatrzeniu uchwalonej przez Sejm w dniu 28 października 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, określanej dalej jako „ustawa” – wprowadził do jej tekstu 39 poprawek.

W wyniku dokonanej **oceny konstytucyjności** ustawy Izba uznała, że wymaga ona modyfikacji w aspekcie dwóch grup zastrzeżeń.

Po pierwsze, 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 bowiem 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 „podatku estońskiego” (dodawany art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, określanej dalej jako „ustawa 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 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,

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

a w szczególności przepisy dotyczące kapitału zakładowego, wkładów akcjonariuszy, akcji, rady nadzorczej i walnego zgromadzenia”;

- 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.

Mając na uwadze powyższą argumentację, Senat uchwalił poprawki **nr 1, 4, 5, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 23, 29, 30, 32, 34 i 35**.

Po drugie, zgodnie z dodawanym art. 28g ust. 1 ustawy o CIT (art. 1 pkt 10 ustawy) podatnik opodatkowany „podatkiem estońskim” jest obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w określonej wysokości w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania tym podatkiem 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 ustawa, jak również ustawa o CIT nie zawierają definicji legalnej określenia „członek rodziny”, a w obowiązującym ustawodawstwie 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 powołanego przepisu ustawy, jak również jego umiejscowienie w systemie prawa, Senat – posiłkując się definicją członka rodziny zawartą w art. 111 § 3 i 4 Ordynacji podatkowej – opowiedział się za uchwaleniem poprawki **nr 24**.

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

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

W wyniku analizy ustawy, w tym zapoznania się z postulatami zainteresowanych podmiotów i środowisk, Senat uznał za zasadne wprowadzenie **modyfikacji merytorycznych**. Zostały one zawarte:

- 1) w poprawkach **nr 2, 3, 8, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 22, 31, 33 i 36–38** – zmierzają one do objęcia spółdzielni uprawnieniem do opodatkowania tzw. podatkiem estońskim oraz uprawnieniem do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w funduszu zasobowym spółdzielni fundusz utworzony na cele inwestycyjne;
- 2) w poprawce **nr 27** – jej przedmiotem jest rezygnacja z unormowania przewidującego, że wynagrodzenia za świadczenia na rzecz spółki nie stanowią ukrytych zysków, z których dochód podlega opodatkowaniu tzw. podatkiem estońskim.

W wyniku dokonanej oceny ustawy **pod względem legislacyjnym**, Senat uznał za zasadne uchwalenie:

- 1) poprawki **nr 6** – jej celem jest sprecyzowanie stosowanych odesłań;
- 2) poprawek **nr 7, 9 i 39** – zmierzają one odpowiednio do skreślenia przepisu niemającego charakteru normatywnego oraz odesłań do tego przepisu;
- 3) poprawek **nr 25 i 26** – ich *ratio legis* oparte jest na założeniu, że użyte w ustawie sformułowania: „na podstawie odrębnych przepisów” oraz „zgodnie z odrębnymi przepisami” stanowią *superfluum*, a zatem należy je skreślić;
- 4) poprawki **nr 28** – zmierza ona do skorygowania błędnego odesłania.