



Warszawa, dnia 22 września 2015 r.

## **Opinia**

### **do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw**

**(druk nr 1066)**

#### **I. Cel i przedmiot ustawy**

Celem nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanej dalej ustawą PIT) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (zwanej dalej ustawą CIT) jest dostosowanie polskich przepisów podatkowych do wprowadzonych w latach 2014 i 2015 zmian w prawie Unii Europejskiej, związanych z opodatkowaniem dochodów z oszczędności oraz z opodatkowaniem spółek powiązanych.

Ustawa wdraża do polskiego porządku prawnego:

- 1) dyrektywę Rady 2014/48/UE z dnia 24 marca 2014 r. zmieniającą dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek,
- 2) dyrektywę Rady 2014/86/UE z dnia 8 lipca 2014 r. zmieniającą dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich,
- 3) dyrektywę Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniającą dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

Ustawa realizuje także zobowiązanie polityczne państw członkowskich Unii Europejskiej do wdrażania wspólnego podejścia w zakresie wymogów związanych z dokumentacją transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Propozycja takiego

wspólnego podejścia znalazła wyraz w Kodeksie postępowania w zakresie dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаными w Unii Europejskiej, który został ogłoszony w Rezolucji Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie (Dz. Urz. UE C z 27.06.2006). W preambule Rezolucji stwierdzono, iż dokumentacja cen transakcyjnych w Unii Europejskiej musi być postrzegana w ramach Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczących Cen Transakcyjnych. OECD opublikowało nowe wytyczne w zakresie dokumentacji we wrześniu 2014 r.

W powyższym zakresie przedmiot ustawy sprowadza się do:

- 1) wprowadzenia w ustawie PIT nowego rozdziału 7a regulującego w sposób kompleksowy zasady przekazywania informacji o transgranicznych wypłatach odsetek,
- 2) zmiany (w ustawie PIT i w ustawie CIT) wysokość udziału jednego podmiotu w kapitale zakładowym drugiego podmiotu warunkującego powstanie powiązań pomiędzy tymi podmiotami z 5% na 25%,
- 3) zmian (w ustawie PIT i w ustawie CIT) dotyczących przepisów nakładających obowiązek sporządzenia i przedłożenia dokumentacji transakcji zawieranych z podmiotami powiązаными,
- 4) wprowadzenia w ustawie CIT ogólnej klauzuli zapobiegającej nadużyciom w przypadku stosowania zwolnienia z opodatkowania dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na podstawie art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 tej ustawy,
- 5) uzupełnienia załącznika 4 ustawy CIT „Lista podmiotów, do których ma zastosowanie art. 20 ust. 14 i art. 22 ust. 6” o dwie spółki prawa rumuńskiego.

Ustawa zawiera ponadto zmiany w ustawie PIT dotyczące zwolnienia od podatku uposażenia otrzymywanego przez funkcjonariuszy organizacji międzynarodowych oraz równoważnika pieniężnego za brak lokalu mieszkalnego wypłaconego funkcjonariuszom Służby Wywiadu Wojskowego i Służby Kontrwywiadu Wojskowego oraz wprowadza inne zmiany o charakterze porządkowym i doprecyzującym.

## **II. Przebieg prac legislacyjnych**

Sejm uchwalił opiniowaną ustawę na 99. posiedzeniu w dniu 11 września 2015 r. w oparciu o przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 3697).

Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja zaproponowała poprawki mieszczące się, co do zasady, w meritum przedłożenia. Poprawki, wprowadzały zmiany merytoryczne, modyfikowały i uzupełniały regulacje przedłożenia rządowego oraz wprowadzały zmiany techniczno-legislacyjne. Sejm przyjął także jedyną poprawkę zgłoszoną w trakcie drugiego czytania (na posiedzeniu Sejmu), która wprowadziła penalizację naruszenia obowiązku informacyjnego związanego z opodatkowania dochodów z oszczędności, nałożonego na pośredniego odbiorcę, w zakresie powiadomienia o zmianie miejsca faktycznego zarządu.

### **III. Uwagi szczegółowe**

1) art. 1 pkt 2 lit. b noweli, art. 21 ust. 1 pkt 82 ustawy PIT.

Zgodnie z Ordynacją podatkową organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy (art. 122), a jako dowód powinny przyjąć wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy i nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1).

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 82 ustawy PIT modyfikuje regulacje Ordynacji podatkowej uzależniając prawo funkcjonariusza organizacji międzynarodowej do zwolnienia od podatku od posiadania stosownych dokumentów.

Uzasadnienie do projektu ustawy nie wskazuje jakie racje kierowały projektodawcami przepisu do odstąpienia od wskazanych postanowień Ordynacji podatkowej.

Jeśli zwolnienie od podatku dochodowego uposażeń funkcjonariuszy wynika bezpośrednio z umów międzynarodowych, to powstaje wątpliwość, czy ograniczenie możliwości dowodowych jedynie do stosownych dokumentów, nie ingeruje nadmiernie w treść tych umów.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy zaproponować poprawkę skreślającą warunek zwolnienia od podatku, jakim jest posiadanie dokumentów stwierdzających, że podatnik jest funkcjonariuszem organizacji międzynarodowej.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 1 w pkt 2 w lit. b, w pkt 82 skreśla się wyrazy „, pod warunkiem posiadania przez podatnika dokumentów stwierdzających, że jest funkcjonariuszem takiej organizacji lub instytucji”;

2) art. 1 pkt 4 lit. a noweli, art. 25a ust. 1 pkt 2 ustawy PIT oraz art. 2 pkt 1 lit. a noweli, art. 9a ust. 1 pkt 2 ustawy CIT.

Zgodnie z art. 25a ust. 1 pkt 2 ustawy PIT obowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej jest między innymi podmiot dokonujący zapłaty należności wynikającej z innego zdarzenia, o którym mowa w art. 25a ust. 1 pkt lit. b ustawy.

Inne zdarzenie, o którym mowa w art. 25a ust. 1 pkt lit. b ustawy PIT to między innymi zdarzenie, którego warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotem powiązany oraz zdarzenie mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, definiowane w art. 25a ust. 1d ustawy.

Kwestionowany przepis, w intencji ustawodawcy, ma nie obejmować swoją hipotezą transakcji lub innych zdarzeń uzgodnionych (narzuconych) z podmiotami powiązаныmi, które mają istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), w rozumieniu art. 25a ust. 1d, a objąć ma transakcje (inne zdarzenia) pomiędzy podmiotem krajowym, a podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Innymi słowy obejmować ma transakcje i inne zdarzenia z podmiotami z rajów podatkowych, bez względu na fakt istnienia powiązań w rozumieniu art. 25 ust. 1 i 4 ustawy PIT.

W świetle powyższego odesłanie w przepisie do innego zdarzenia, o którym mowa w art. 25a ust. 1 pkt lit. b (którego warunki zostały ustalone z podmiotem powiązany) należy uznać za nieadekwatne. Intencja przepisu jest bowiem (jedynie) wskazanie na zdarzenie uzgodnione lub narzucone przez podmiot z rajów podatkowych. Przy obecnym brzmieniu przepisu możliwą jest, niezamierzona przez ustawodawcę, wykładnia przepisu, zgodnie z którą art. 25a ust. 1 pkt 2 stanowi o zapłacie należności wynikającej ze zdarzenia uzgodnionego z podmiotem, który jednocześnie musi być podmiotem powiązany i podmiotem z rajów podatkowych.

Propozycja poprawki czyni przepis jednoznacznym jednocześnie wskazując wprost, że zdarzenie uzgodnione z podmiotem z rajów podatkowych jest ujęte w księgach rachunkowych.

Powyższe uwagi odnieść należy także do art. 9a ust. 1 pkt 2 ustawy CIT.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 1 w pkt 4 w lit. a, w ust. 1 pkt 2 otrzymuje brzmienie:
  - „2) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego ujętego w księgach rachunkowych zdarzenia, którego warunki zostały ustalone (lub narzucone) z tym podmiotem, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 000 euro, lub”;
- 2) w art. 2 w pkt 1 w lit. a, w ust. 1 pkt 2 otrzymuje brzmienie:
  - „2) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego ujętego w księgach rachunkowych zdarzenia, którego warunki zostały ustalone (lub narzucone) z tym podmiotem, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 000 euro, lub”;
- 3) art. 1 pkt 4 noweli, art. 25a ust. 2f, 3d, 4 i 7 ustawy PIT oraz art. 2 pkt 1 noweli, art. 9a ust. 2f, 3d, 4 i 7 ustawy CIT.

Zasadną jest zmiana techniczno-legislacyjna porządkująca przepisy ustawy.

Propozycja poprawki uwzględnia, że „podatnicy, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b” to jedyni podatnicy obowiązani do składania dokumentacji podatkowej oraz uwzględnia, że obecna konstrukcja art. 25a ustawy PIT zakłada odpowiednie stosowanie przepisów, w stosunku do podatników wymienionych w ust. 5a i 5b.

Powyższe uwagi odnieść należy także do art. 9a ustawy CIT.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 1 w pkt 4:

- a) w lit. d, w ust. 2f wyrazy „W przypadku podatników, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b, dokumentację” zastępuje się wyrazem „Dokumentację”,
- b) w lit. f, w ust. 4d skreśla się wyrazy „w przypadku podatników, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b.”,
- c) w lit. g, w ust. 4 skreśla się wyrazy „, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b.”,
- d) w lit. h w poleceniu nowelizacyjnym wyrazy „ust. 4a” zastępuje się wyrazami „4a i 4b” oraz dodaje się ust. 4b w brzmieniu:

„4b. Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej, do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego, z tym że oświadczenie to nie dotyczy informacji, o których mowa w ust. 2d.”,

- e) po lit. i dodaje się lit. ... w brzmieniu:

„... ) w ust. 5a dodaje się zdanie drugie w brzmieniu:

„Oświadczenie, o którym mowa w ust. 4b może podpisać osoba upoważniona do reprezentowania zakładu zagranicznego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”, ”;

- f) w lit. j w poleceniu nowelizacyjnym skreśla się wyrazy „i 8” oraz skreśla się ust. 7;

2) w art. 2 w pkt 1:

- a) w lit. d, w ust. 2f wyrazy „W przypadku podatników, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b, dokumentację” zastępuje się wyrazem „Dokumentację”,
- b) w lit. f, w ust. 4d skreśla się wyrazy „w przypadku podatników, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b.”,
- c) w lit. g, w ust. 4 skreśla się wyrazy „, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b.”,
- d) w lit. h w poleceniu nowelizacyjnym wyrazy „ust. 4a” zastępuje się wyrazami „4a i 4b” oraz dodaje się ust. 4b w brzmieniu:

„4b. Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej, do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego, z tym że oświadczenie to nie dotyczy informacji, o których mowa w ust. 2d.”,

- e) po lit. i dodaje się lit. ... w brzmieniu:

„... ) w ust. 5a dodaje się zdanie drugie w brzmieniu:

„Oświadczenie, o którym mowa w ust. 4b może podpisać osoba upoważniona do reprezentowania zakładu zagranicznego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”, ”;

f) w lit. j w poleceniu nowelizacyjnym skreśla się wyrazy „i 8” oraz skreśla się ust. 7;

4) art. 1 pkt 4 lit. j i pkt 10 noweli, art. 25a ust. 7 i art. 44c ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy PIT oraz art. 2 pkt 1 lit. j i pkt 6 noweli, art. 9a ust. 7 i art. 27 ust. 6 ustawy CIT.

Wskazana jest zmiana techniczno-legislacyjna uwzględniająca definicję art. 5a pkt 22 ustawy PIT oraz art. 4a pkt 11 ustawy CIT. Przepisy te zawierają definicję „zagranicznego zakładu”, a nie „zakładu zagranicznego”. Biorąc pod uwagę niebudzącą wątpliwości regułę interpretacji definicji legalnych, zgodnie z którą nie można wychodzić poza literalne brzmienie tych definicji, proponuje się korektę redakcyjną.

#### **Propozycja poprawek:**

1) w art. 1:

a) w pkt 4 w lit. j, w ust. 7,

b) w pkt 10, w art. 44c w ust. 1 w pkt 1 w lit b

- wyrazy „zakładu zagranicznego” zastępuje się wyrazami „zagranicznego zakładu”;

2) w art. 2:

a) w pkt 1 w lit. j, w ust. 7,

b) w pkt 6, w ust. 6 w pkt 3 oraz w części wspólnej wyliczenia

- użyte w różnym przypadku i liczbie wyrazy „zakładu zagranicznego” zastępuje się użytymi w odpowiednim przypadku i liczbie wyrazami „zagranicznego zakładu”;

5) art. 1 pkt 10 noweli, rozdział 7a ustawy PIT.

Opiniowana ustawa w przepisach dotyczących obowiązków informacyjnych związanych z opodatkowaniem dochodów z oszczędności posługuje się konstrukcją podmiotu wypłacającego. Uznaje za taki podmiot gospodarczy, który dokonuje wypłaty odsetek lub zabezpiecza wypłatę odsetek.

Powstaje pytanie co, w myśl ustawodawcy, oznaczać ma termin „zabezpieczenie wypłaty odsetek”. Przyjąć należy, że intencją ustawodawcy nie było, aby pod tym pojęciem

rozumieć udzielenie gwarancji przez banki, udzielenie poręczeń, czy też inne formy zabezpieczenia wypłaty odsetek. Co potwierdza dyrektywa 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek oraz uzasadnienie do projektu ustawy. Przez zabezpieczenie wypłaty odsetek nie można też rozumieć postawienia ich do dyspozycji faktycznego odbiorcy, gdyż to ostatnie mieści się w pojęciu wypłaty odsetek.

Uzasadnienie do projektu ustawy wskazuje, że sformułowanie „zabezpiecza wypłatę odsetek” odnosi się do sytuacji, w której podmiot wypłacający działa w imieniu dłużnika lub wierzyciela, którzy powierzyli mu zapewnienie wypłaty odsetek.

Jeśli przyjąć, że intencją przepisu było, aby pod pojęciem wypłaty odsetek rozumieć wypłatę lub postawienie do dyspozycji odsetek dokonywane przez dłużnika odsetkowego, a pod pojęciem zabezpieczenia wypłaty odsetek rozumieć wypłatę odsetek lub postawienie ich do dyspozycji przez podmiot, któremu dłużnik lub wierzyciel zlecił takie czynności, to takiego rozumienia przepisu trudno jest się doszukać w jego literalnym brzmieniu.

Wobec powyższych wątpliwości należy postulować odpowiednie zmiany przepisów wprowadzających określenie „zabezpieczenia wypłaty odsetek”.

Sformułowanie propozycji poprawki wymaga ustalenia woli ustawodawcy w tym zakresie.

6) art. 1 pkt 10 noweli, rozdział 7a ustawy PIT.

Ustawa w przepisach dotyczących zasad przekazywania informacji o transgranicznych wypłatach odsetek posługuje się określeniem „przedsięwzięcie”. Pożądanym powinno być ograniczenie nieostrości tego określenia bądź poprzez jego zdefiniowanie, bądź poprzez posłużenie się nomenklaturą już obowiązujących przepisów.

Jak chce uzasadnienie do projektu ustawy pod pojęciem przedsięwzięcia należy rozumieć „wszelkie konstrukcje mające swoje źródło w zasadzie swobody umów oraz w czynnościach prawnych podjętych przez podatników lub we współpracy z nimi”, nie będące „podmiotem”, czyli osobą fizyczną, osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej.

Można zadać pytanie, czy „przedsięwzięcie” z nowego rozdziału 7a „Informacja o wypłatach odsetek” ustawy PIT jest tym samym przedsięwzięciem, co „wspólne



przedsięwzięcie” z art. 8 i art. 25a ustawy PIT (art. 25a w brzmieniu obowiązującym jak i zaproponowanym opiniowaną nowelizacją posługuje się określeniem „umowy wspólnego przedsięwzięcia lub (innej) umowy o podobnym charakterze”). Wspólne przedsięwzięcie z przytoczonych przepisów rozumiane jest jako niecechujące się określonym poziomem zorganizowania i którego realizacja wiąże się z udziałem co najmniej dwóch podmiotów.

Określeniem „przedsięwzięcie” posługuje się co do zasady cały rozdział 7a ustawy PIT, z wyjątkiem jedyne przepisu art. 44c ust. 1 pkt 3 lit e, który stanowi o „wspólnym przedsięwzięciu”. Również w tym wypadku rozstrzygnąć należy, czy jest to celowy zabieg, czy też niekonsekwencja ustawodawcy.

Podnieść wreszcie trzeba, czy „przedsięwzięcie” (projekt, działanie podjęte w jakimś celu) rozumiane w opozycji do „podmiotu”, może być podmiotem określonego działania (np. przychód wypłacany przez przedsięwzięcie).

Sformułowanie propozycji poprawki wymaga ustalenia woli ustawodawcy w tym zakresie.

7) art. 1 pkt 10 noweli, art. 44c ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy PIT.

Powyższy przepis buduje normy prawne w oparciu o dwa określenia „instytucja wspólnego inwestowania” i „przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania”. Zgodnie z tym przepisem pośrednim odbiorcą nie będzie podmiot, który udokumentuje, że jest instytucją wspólnego inwestowania z Unii Europejskiej lub jest instytucją wspólnego inwestowania spoza UE niebędącą jednocześnie przedsiębiorstwem zbiorowego inwestowania. Rozważyć należy zdefiniowanie obydwu pojęć.

8) art. 1 pkt 10 noweli, art. 44c ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy PIT.

Na podstawie art. 44c ust. 1 pkt 4 ustawy PIT za wypłacone odsetki nie uważa się „opłat karnych za nieterminowe płatności”. Podobnej nomenklatury używa (niezmieniana w tym zakresie) dyrektywa Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek. Takiego zwrotu używał też odpowiednik „nowego” art. 44c ust. 1 pkt 4 ustawy PIT, czyli art. 42c ust. 1 pkt 5 ustawy w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r. Zgodnie z obowiązującym brzmieniem przepisu (nadany nowelizacją ustawy PIT z dnia 29 sierpnia 2014 r) za wypłacone odsetki nie uważa się „opłat

z tytułu opóźnionej zapłaty”. Wyjaśnienia wymaga potrzeba kolejnej nowelizacji przepisów w tym zakresie i powrót do brzmienia, które ustawodawca, w sierpniu 2015 r. uznał za nieadekwatne.

9) art. 1 pkt 10 noweli, art. 44c ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy PIT.

Zgodnie z art. 44c ust. 1 pkt 4 lit. a za wypłacone odsetki należy uznać odsetki wypłacone, postawione do dyspozycji, zapisane na rachunku związane z wierzytelnościami wszelkiego rodzaju oraz w szczególności przychód ze skarbowych papierów wartościowych, obligacji lub skryptów dłużnych, włącznie z premiami i nagrodami mającymi związek z takimi papierami wartościowymi, obligacjami i skryptami dłużnymi.

Użycie zwrotu „oraz w szczególności” otwiera definicję wypłaty odsetek, poza katalog art. 43c ust. pkt 4, co nie można uznać za zamierzony efekt przepisu.

Zasadną powinna być poprawka zamykająca katalog przychodów z tytułu wypłaty odsetek oraz uwzględniająca, że przychodem z skarbowych papierów wartościowych, obligacji lub skryptów dłużnych może być, poza odsetkami, także dyskonto.

Jednocześnie postulować należy przeformułowanie całej definicji „wypłaty odsetek”.

Zgodnie z art. 44c ust. 1 pkt 4 lit. a ilekroć w rozdziale 7a jest mowa o „wypłacie odsetek” oznacza to „odsetki wypłacone, postawione do dyspozycji lub zapisane na rachunku”. Tymczasem definicja ta powinna uwzględniać, że „odsetki” (a nie wypłata odsetek) to także inny przychód a „wypłata” to także „postawienie do dyspozycji lub zapisanie na rachunku”. Uwagę tą, odpowiednio należy odnieść także do art. 44c ust. 1 pkt 4 lit. b–e.

10) art. 1 pkt 10 noweli, art. 44c ust. 1 pkt 6 ustawy PIT.

Zgodnie z art. 44c ust. 1 pkt 6 ustawy PIT podmiotem gospodarczym jest instytucja kredytowa lub finansowa oraz inna osoba prawna lub osoba fizyczna. Językowa wykładnia tego przepisu, potwierdzona wykładnią systemową (w kontekście innych przepisów ustawy PIT traktujących o osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej), prowadzi do wniosku, że podmiot gospodarczy, a tym samym podmiot wypłacający (art. 44c ust. 1 pkt 1 w zw. z pkt 6), to instytucja kredytowa lub finansowa o dowolnej podmiotowości (osoba fizyczna, osoba prawna,

jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej) oraz **inna niż** instytucja kredytowa lub finansowa osoba fizyczna i osoba prawna (ale już nie jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej).

Innymi słowy zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu podmiotem gospodarczym (podmiotem wypłacającym) nie będzie jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, jeśli jednocześnie nie jest instytucją kredytową lub instytucją finansową.

Taka (językowa) wykładnia przepisu nie oddaje jego *ratio legis*.

Należy postulować wyeliminowanie powyższych wątpliwości. Tym bardziej, że dotychczasowy odpowiednik kwestionowanych przepisów, czyli art. 42c ust. 2 pkt 1 ustawy PIT, jednoznacznie stanowi, że podmiotem wypłacającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 1 w pkt 10, w art. 44c ust. 1 pkt 6 otrzymuje brzmienie:

„6) podmiocie gospodarczym – oznacza to podmiot, który w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą dokonują wypłaty odsetek lub zabezpieczają wypłatę odsetek;”;

11) art. 1 pkt 10 noweli, art. 44c ust. 5 i art. 44e ust. 2 i 3 ustawy PIT.

Wskazane przepisy zawierają normy stanowiące odstępstwo od ogólnych reguł wprowadzanych przez opiniowaną ustawę. Zakres obowiązywania tych przepisów jest ograniczony czasowo. Przepisy te można określić jako swoiste przepisy przejściowe lub przepisy epizodyczne, które z założenia nie są na trwałe „wpisane” do ustawy. Zgodnie z dobrą praktyką legislacyjną przepisy te powinny znaleźć się wśród regulacji przejściowych i dostosowujących.

**Propozycja poprawki:**

1) w art. 1 w pkt 10:

a) w art. 44c skreśla się ust. 5,

b) w art. 44e skreśla się ust. 2 i 3;

2) po art. 9 dodaje się art. ... w brzmieniu:

„Art. ... 1. Przychodu (dochodu) z papierów wartościowych wyemitowanych po raz pierwszy przed dniem 1 lipca 2014 r. oraz zysku z umowy ubezpieczenia na życie zawartej po

*raz pierwszy przed dniem 1 lipca 2014 r. nie uznaje się za wypłatę odsetek, o której mowa w ust. 1 pkt 4 lit. b lub f ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą. Papierów wartościowych wyemitowanych po raz pierwszy przed dniem 1 lipca 2014 r. nie uwzględnia się również do określenia udziału procentowego, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. e ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.*

*2. Sporządzając informację, o której mowa w art. 44d ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w odniesieniu do wypłat odsetek dokonanych lub zabezpieczonych na podstawie umów zawartych przed dniem 1 stycznia 2004 r., podmiot wypłacający może ustalić, na podstawie posiadanych informacji, tożsamość faktycznego odbiorcy, tylko w zakresie imienia, nazwiska oraz adresu zamieszkania.*

*3. Sporządzając informację, o której mowa w art. 44d ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w odniesieniu do wypłat odsetek dokonanych lub zabezpieczonych na podstawie umów zawartych w okresie od dnia 1 stycznia 2004 r. do dnia 30 czerwca 2015 r., a w przypadku braku umów – do wypłat odsetek dokonanych lub zabezpieczonych w okresie od dnia 1 stycznia 2004 r. do dnia 30 czerwca 2015 r., podmiot wypłacający ustala datę i miejsce urodzenia faktycznego odbiorcy wyłącznie w przypadku, gdy nie jest dostępny numer identyfikacji podatkowej lub jego odpowiednik.”;*

12) art. 1 pkt 10 noweli, art. 44d ust. 1 ustawy PIT.

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 44d ust. 1 podmiot wypłacający odsetki przesyła informację dotyczącą wypłaty odsetek:

1) faktycznemu odbiorcy jeśli ma on miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Polska kraju UE,

2) właściwemu urzędowi skarbowemu (bez względu na miejsce zamieszkania odbiorcy).

Tymczasem założyć należy, że obowiązek informacyjny spoczywający na podmiotach wypłacających odsetki, zarówno w stosunku do faktycznego odbiorcy jak i właściwego urzędu skarbowego, powinien obejmować jedynie sytuacje, w której faktyczny odbiorca odsetek ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Polska kraju UE.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 1 w pkt 10, art. 44d ust. 1 otrzymuje brzmienie:

*„1. Podmiot wypłacający, w terminie do końca miesiąca następującego po zakończeniu jego roku podatkowego, jest obowiązany przesłać, sporządzoną według ustalonego wzoru, informację dotyczącą wypłaty odsetek lub zabezpieczenia wypłaty odsetek:*

- 1) faktycznemu odbiorcy, któremu dokonuje wypłaty odsetek lub zabezpiecza wypłatę odsetek,*
- 2) za pomocą środków komunikacji elektronicznej urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania*

*- jeśli faktyczny odbiorca ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, lub w państwie lub na terytorium zależnym lub terytorium stowarzyszonym Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Królestwa Niderlandów, z którym Rzeczpospolita Polska jest związana umową w sprawie środków równoważnych do środków określonych w niniejszym rozdziale.”;*

13) art. 1 pkt 10 noweli, art. 44e ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy PIT.

Wskazane przepisy posługują się określeniem „miejsce stałego zamieszkania”. Jednocześnie w innych nowelizowanych przepisach ustawodawca używa określenia „miejsce zamieszkania”.

Do oznaczenia jednakowych pojęć powinno używać się jednakowych określeń (§ 10 Zasad techniki prawodawczej), tak aby uwzględnić niebudzącą wątpliwości regułę interpretacyjną, zgodnie z którą racjonalny ustawodawca „to samo” nazywa w ten sam sposób.

Należy postulować ujednoczenie przepisów lub, jeśli „miejsce zamieszkania” miałyby oznaczać inne pojęcie niż „miejsce stałego zamieszkania”, należałoby wskazać na czym polega różnica pomiędzy tymi pojęciami. Podkreślić trzeba, że miejscem zamieszkania, zgodnie z Kodeksem cywilnym, jest osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu.

Propozycja poprawki zakłada ujednoczenie przepisów.

**Propozycja poprawki:**

- w art. 1 w pkt 10, w art. 44e skreśla się w pkt 2 oraz użyty trzykrotnie w pkt 3 wyraz „stałego”;

14) art. 1 pkt 11 noweli, art. 45 ust. 9 ustawy PIT oraz art. 2 pkt 6 noweli, art. 27 ust. 5 ustawy CIT.

Przepis art.45 ust. 9 stanowi o „uproszczonym sprawozdaniu” w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi. Tym samym „zakłada”, że poza uproszczonym sprawozdaniem istnieje (rozbudowane) sprawozdanie „główne”. Tymczasem zgodnie z ustawą jest to jedyne sprawozdanie składane (w tym zakresie) przez podatników. Stąd zasadą jest zmiana techniczno-legislacyjna, adekwatnie oddająca istotę wprowadzanej instytucji.

Powyższe uwagi odnieść należy także do art. 27 ust. 5 ustawy CIT.

**Propozycja poprawek:**

- 1) w art. 1 w pkt 11, w ust. 9 skreśla się wyraz „uproszczone” oraz w ust. 11 skreśla się wyraz „uproszczonego”;
- 2) w art. 2 w pkt 6, w ust. 5 skreśla się wyraz „uproszczone” oraz w ust. 8 skreśla się wyraz „uproszczonego”;

15) art. 2 pkt 4 noweli, art. 22c ust. 1 pkt 1 ustawy CIT.

Przepis art. 22c ust. 1 ustawy CIT wyrażający klauzulę zapobiegającą nadużyciom w przypadku stosowania zwolnienia z opodatkowania przychodów z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych stanowi, o przychodach osiągniętych w związku z zawarciem umowy, dokonaniem innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności. Jeśli określenie „wiele powiązanych czynności” obejmować ma jedynie czynności prawne, a nie także czynności inne niż prawne, to zasadną powinna być stosowna poprawka.

**Propozycja poprawki:**

- w art. 2 w pkt 4, w art. 22c po wyrazach „powiązanych czynności” dodaje się wyraz „prawnych”;

16) art. 4 noweli, art. 82 § 1a Ordynacji podatkowej.

Wskazana jest zmiana techniczno-legislacyjna. Podmiot, na którego został nałożony obowiązek o charakterze administracyjno-prawnym jest obowiązany do jego spełnienia. Podmiot zobowiązany, to podmiot będący stroną stosunku cywilno-prawnego. Propozycja poprawki ujednolica przepisy Ordynacji podatkowej w zakresie art. 82.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 4, w § 1a wyraz „zobowiązanych” zastępuje się wyrazem „obowiązanych”;

17) art. 9 ust. 2 noweli, art. 26 ust. 3aa ustawy CIT.

Zgodnie z przepisem przejściowym art. 9 ust. 2 ustawy podatkowej CIT, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy, stosują art. 26 ust. 3aa do dochodów osiągniętych od pierwszego dnia roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2015 r.

Przepis ten budzi wątpliwości.

Po pierwsze, adresatem rozwiązania przejściowego są podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych. Tymczasem art. 26 ust. 3aa skierowany jest do płatników podatku (bez względu na to, czy są podatnikami podatkowego od osób prawnych czy też podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych).

Po drugie, art. 26 ust. 3aa jest merytorycznie powiązany z informacjami o dochodach z odsetek przekazywanymi przez płatników podatku na podstawie art. 44d ust. 3 ustawy PIT. W zakresie tych ostatnich informacji brak jest analogicznej regulacji przejściowej.

Płatnicy podatku obowiązani do przekazania informacji, o której mowa w art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy CIT w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłat odsetek. W informacji tej, zgodnie z art. 26 ust. 3aa nie wykazują przychodów objętych informacją, o której mowa w odpowiednich przepisach ustawy PIT. Znowelizowane przepisy ustawy PIT wchodzi w życie z dniem 31 grudnia 2015 r. i mają znaleźć zastosowanie (zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy) do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2016 r. W tym samym dniu wchodzi w życie dodawany art. 26 ust. 3aa ustawy CIT. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy ma on znaleźć zastosowanie również do dochodów uzyskiwanych od dnia 1 stycznia 2016 r. Przepisy te należy uznać za wystarczające dla prawidłowego wprowadzenia obowiązków informacyjnych związanych z transgranicznymi

wypłatami odsetek. Stąd zasadnym powinno być skreślenie w przepisie przejściowym (art. 9 ust. 2) odesłania do art. 26 ust. 3aa ustawy CIT.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 9 w ust. 2 skreśla się wyrazy „i art. 26 ust. 3aa”;

18) art. 10 noweli, art. 45 ust. 11 ustawy PIT.

Zgodnie z przepisami przejściowymi, art. 45 ust. 11, który stanowi upoważnienie dla właściwego ministra do określenia wzoru „uproszczonego sprawozdania” w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi, stosuje się od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2016 r.

Przepis art. 45 ust. 11 nie wyraża normy postępowania skierowanej do podatników, a jest przepisem kompetencyjnym do wydania stosownych przepisów wykonawczych. Trudno zatem uzależniać jego stosowanie od roku podatkowego (rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2016 r.). Pojęcie roku podatkowego jest powiązane z podatnikiem, a nie organem prawodawczym, jakim w tym przypadku jest właściwy minister.

Podatnicy powinni zastosować (od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2016 r.) właściwe przepisy rozporządzenia. Zamieszczenie takiej normy wprost w przepisach jest jednak zbędne. Oczywistym jest bowiem, że podatnicy skorzystają ze wzoru sprawozdania, dopiero z chwilą aktualizacji obowiązku złożenia sprawozdania.

Trzeba zauważyć, że analogiczny przepis art. 27 ust. 8 ustawy CIT nie został objęty dyspozycją przepisu przejściowego. Tym samym propozycja poprawki ujednocila przepisy ustawy.

**Propozycja poprawki:**

– w art. 10 wyrazy „art. 45 ust. 9–11” zastępuje się wyrazami „art. 45 ust. 9 i 10”;

19) art. 12 noweli.

Zgodnie z przepisem przejściowym art. 12 opinowanej ustawy obowiązek sporządzenia i przekazania sprawozdania, o którym mowa w art. 27 ust. 6 ustawy CIT, powstanie po raz pierwszy:

1) za rok podatkowy rozpoczynający po dniu 31 grudnia 2017 r., a przed dniem 1 stycznia 2017 r.,



- 2) jeśli są spełnione warunki z art. 27 ust. 6 pkt 1-3,
- 3) jeśli skonsolidowane przychody przekroczyły równowartość 750 mln euro w tym roku podatkowym.

Wątpliwość budzi, czy - a jeśli tak - to kiedy, powstanie obowiązek sporządzenia i przekazania sprawozdania, w przypadku podatników, którzy nie będą spełniać wyżej opisanych warunków.

Podatnik, którego rok podatkowy rozpocznie się po 31 grudnia 2015 r., nie później niż po dniu 1 stycznia 2017 r. oraz którego skonsolidowane przychody w tym roku podatkowym, nie przekroczą limitu 750 mln euro, zgodnie z przepisem przejściowym, nie zostanie objęty obowiązkiem przedstawienia sprawozdania. Uzasadnioną wątpliwość budzi, czy może on zostać objęty art. 27 ust. 6 w latach następnych. Siłą rzeczy nie będzie to kolejny rok podatkowy (co do zasady, zgodnie z art. 27 ust. 6 pkt 4, limit skonsolidowanych przychodów dotyczy poprzedniego roku podatkowego). Jeżeli zaś, zaczniesz spełniać przesłanki art. 27 ust. 6 w latach następnych, to w tym przypadku powstanie u niego obowiązek sporządzenia sprawozdania po raz pierwszy dopiero w tych kolejnych latach. Tymczasem obowiązek przekazania sprawozdania po raz pierwszy, zgodnie z przepisem przejściowym, powstaje za rok podatkowy rozpoczynający po dniu 31 grudnia 2017 r., a przed dniem 1 stycznia 2017 r.

W powyższym wypadku „ratując” przepis przejściowy przyjąć można, że przepis ten dotyczy tylko szczególnej sytuacji, w której odrębne zasady ustalania obowiązku złożenia sprawozdania, dotyczą jedynie podatników, którzy osiągnęli limit skonsolidowanych dochodów za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2015 r., a nie później niż przed dniem 1 stycznia 2017 r. Takie założenie pozbawia jednak dobrodziejstwa przepisu przejściowego, tych wszystkich podatników, którzy w dniu 1 stycznia 2016 r. są w trakcie roku podatkowego. Jeśli w roku podatkowym poprzedzającym ich rok podatkowy osiągnęli limit skonsolidowanych przychodów, to zostaną objęci obowiązkiem sprawozdania już w trakcie swojego roku podatkowego. Innymi słowy, przy założeniu, że przepis art. 12 ust. 1 stawia jedynie o szczególnej sytuacji podatnika w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2015 r., nie później niż 1 stycznia 2017 r, to brak jest przepisu przejściowego (analogicznego do art. 10 nowelizacji), który stanowiłby, że przepis art. 27 ust. 6, co do zasady, stosuje się od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2016 r.

Propozycja poprawki wychodzi z podstawowego założenia, że obowiązek złożenia sprawozdania nie może zostać nałożony w trakcie roku podatkowego (przepis art. 27 ust. 6

ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2015 r. – art. 12 ust. 1 propozycji). Jednocześnie propozycja poprawki jednoznacznie przesądza, że jedynie w roku podatkowym rozpoczynającym się nie później niż przed dniem 1 stycznia 2017 r. obowiązek przekazania sprawozdania powstanie, jeśli limit skonsolidowanych przychodów został przekroczony w tym roku podatkowym – art. 12 ust. 2 propozycji.

**Propozycja poprawki:**

– *art. 12 otrzymuje brzmienie:*

*„Art. 12. 1. Przepis art. 27 ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2015 r.*

*2. W roku podatkowym rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2017 r. obowiązek przekazania sprawozdania powstaje, jeśli skonsolidowane przychody, o których mowa w art. 27 ust. 6 pkt 4 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, przekroczyły równowartość 750 000 000 euro w tym roku podatkowym.”;*

Alternatywna propozycja poprawki zakłada, że obowiązek złożenia sprawozdania nie może zostać nałożony w trakcie roku podatkowego. Jednocześnie rezygnuje z szczególnej zasady rozpoznania tego obowiązku za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2015 r. nie później niż przed dniem 1 stycznia 2017 r.

**Propozycja poprawki:**

– *art. 12 otrzymuje brzmienie:*

*„Art. 12. Przepis art. 27 ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2015 r.”.*

Szymon Giderewicz  
Główny legislator