

Toruń, dn. 17 września 2004 r.

**Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym
od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw
(Druk Sejmowy nr 3221)**

I. Przedmiotem projektu ustawy są zmiany ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Celem nowelizacji ustawy było dostosowanie jej do przepisów prawa wspólnotowego i do zmian wprowadzonych ustawą z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz uściślenie jej przepisów. Tak określony cel zmian ustawy należy uznać za w pełni uzasadniony. W szczególności, za konieczne należy uznać dostosowanie ustawy do przepisów prawa wspólnotowego.

II. Uwagi szczegółowe

1. Nowelizacja art. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Zamysł, jakim kierowano się przy przygotowywaniu treści przepisu art. 1 ust. 3 jest stonkowo czytelny. Jednakże sama treść tego przepisu, zaproponowana w projekcie jest obciążona kilkoma błędami.

W pierwszej części tego przepisu wyłączono z zakresu podmiotowego ustawy spółki niemające osobowości prawnej. Natomiast w jego drugiej części rozciągnięto stosowanie ustawy na spółki zagraniczne, które nie są osobami prawnymi, lecz są za takie uznawane przez prawo państw obcych. Analiza tego ostatniego fragmentu przepisu budzi istotne wątpliwości dotyczące jego treści. Stanowi on, że ustawę stosuje się do mających siedzibę lub zarząd w innym państwie spółek niemających osobowości prawnej, które zgodnie z przepisami tego państwa są traktowane jako osoby prawne. Zatem literalne jego brzmienie wskazuje, że chodzi tutaj o spółki, które nie mają osobowości prawnej, lecz są traktowane przez przepisy prawa państwa ich siedziby lub zarządu jako posiadające tę osobowość.

Ta ostatnia konstatacja wydaje się zawierać sprzeczność wewnętrzną. Osobowość prawna jest cechą normatywną, o posiadaniu której rozstrzygają przepisy prawa, w oparciu o które osoba ta została powołana do życia. Zatem każda jednostka organizacyjna jest osobą prawną, gdy przepisy regulujące jej tworzenie tak stanowią. Zatem jeśli przepis prawa uznaje jednostkę organizacyjną za osobę prawną, to jest ona osobą prawną. Tymczasem z proponowanego brzmienia przepisu art. 1 ust. 3 wynika, że za osoby prawne będą uznawane również jednostki organizacyjne, którym przepisy przyznają osobowość prawną, a które nie są osobami prawnymi.

Stan taki jest wynikiem niedopowiedzeń, jakich dopuszczono się w procesie przygotowywania projektu. W praktyce może występować sytuacja, w której pewna grupa przepisów (np. przepisy prawa cywilnego) będzie uznawała jednostkę organizacyjną za nieposiadającą osobowości prawnej, zaś inna grupa przepisów (np. przepisy prawa podatkowego) będzie uznawała ją za osobę prawną. Gdyby zatem analizowany przepis uzupełnić o wskazanie grupy przepisów, w oparciu o które spółka posiada osobowość prawną, oraz grupy przepisów, na których gruncie nie posiada osobowości prawnej, przepis uzyskałby sens normatywny.

Wskazówki, co do intencji projektodawcy artykułu 1 ust. 1 dostarcza uzasadnienie projektu ustawy, z którego wynika, że celem nowelizacji było spowodowanie, by zakresem podmiotowym ustawy były objęte takie spółki państw obcych, które na gruncie prawa podatkowego tych państw, są traktowane jako osoby prawne, tj. podlegają w nich opodatkowaniu podatkami właściwymi dla osób prawnych.

Aby uzyskać ten efekt, należałoby nadać nowelizowanym przepisom artykułu 1 następującą treść:

„2. Z zastrzeżeniem ust. 3, przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych, niemających osobowości prawnej, za wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej.

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do spółek, mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są uznawane za osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.”

Należy jednak wskazać, że proponowany w projekcie ustawy przepis art. 1 ust. 3 zawiera jeszcze jedną wadę. Wynika z niego, że ustawę stosuje się do spółek państw obcych, które w tych państwach podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Ten fragment przepisu nie wywoływałby żadnych wątpliwości, gdyby wszystkie państwa uznawały miejsce inkorporacji spółki za czynnik, decydujący o poddaniu jej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Tymczasem francuski system podatkowy, jako jeden z nielicznych na świecie, przyjmuje zasadę, iż we Francji podlegają jedynie opodatkowaniu te dochody spółki, które zostały zrealizowane w przedsiębiorstwie eksploatowanym we Francji (art. 209-I CGI). Oznacza to, że jeśli podatnik poddany podatkowi od osób prawnych prowadzi również przedsiębiorstwo za granicą, to płynące stąd dochody nie podlegają opodatkowaniu we Francji. Zatem, jeśli spółka francuska osiąga dochody z przedsiębiorstwa eksploatowanego poza Francją, nigdy nie będzie ona opodatkowana od całości swoich dochodów we Francji. Tym samym nigdy nie znajdzie do niej zastosowania przepis art. 1 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w brzmieniu wynikającym z projektowanej ustawy.

Identycznie będzie przedstawiała się sytuacja w odniesieniu do spółek państw, które przyjmują taką sama zasadę, jak francuskie ustawodawstwo podatkowe.

Ze wskazanych wyżej względów należałoby zatem zrezygnować w art. 1 ust. 3 z odwoływania się do kryterium nieograniczonego obowiązku podatkowego. Stąd też można zaproponować, by w przepisie ust. 3 pominąć słowa: „i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia”.

2. Nowelizacja art. 4a pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Propozycja nowelizacji nie budzi wątpliwości.

3. Nowelizacja art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

W dotychczasowym stanie prawnym, pewne wątpliwości mógł budzić problem traktowania świadczeń, które uzyskiwał podatnik jedynie za częściową odpłatnością. Wykładnia systemowa, w szczególności zaś porównanie treści art. 12 ust. 1 pkt 2 z przepisami art. 11 ust. 2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mogła sugerować, że za przychód nie może zostać uznana wartość, stanowiąca różnicę pomiędzy rzeczywistą wartością świadczenia uzyskanego przez podatnika a niższą od niej wartością, którą musiał ponieść w celu uzyskania tego świadczenia. Stąd też samą nowelizację przepisu należy uznać za celową.

Budzi natomiast wątpliwości sformułowanie nowelizowanego przepisu. Używane w nim słowo „świadczenie” używane jest na określenie świadczeń innych, niż w formie naturalnej.

Jednocześnie ze sformułowania przepisu można wyprowadzić wniosek, iż słowo „świadczenie” nie obejmuje zachowań, polegających na świadczeniu rzeczy czy też praw. To zaś koliduje ze znaczeniem słowa „świadczenie” w języku polskim. Dlatego należałoby zaproponować nową redakcję przepisu:

„2) wartość, otrzymanych odpłatnie lub częściowo odpłatnie, rzeczy lub praw, a także wartość innych, nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, za wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych, otrzymanych przez zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, spółki użyteczności publicznej, z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub do używania.”

4. Nowelizacja art. 12 ust. 1 pkt 4g

Zasadność dodania w art. 12 ust. 1 punktu 4g nie budzi wątpliwości. Konieczność dokonania nowelizacji wiąże się ściśle z wejściem w życie z dniem 1 maja 2004 r. ustawy o podatku od towarów i usług.

Wydaje się natomiast, iż dość niezręcznie została sformułowana ostatnia część tego przepisu. Należałoby zatem nadać przepisowi nową redakcję:

„4g) kwota podatku naliczonego:

a) nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 16a-16m” lub

„b) dotycząca innych rzeczy lub praw, niebędących środkami trwałymi, lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, o których mowa w lit.

– do odliczenia której podatnik nabył prawo wskutek dokonania korekty, zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług.”

5. Nowelizacja art. 12 ust. 4 pkt 10a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Nowelizacja nie zmienia merytorycznie treści przepisu.

6. Nowelizacja art. 12 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Treść przepisu nowelizującego nie budzi wątpliwości.

7. Nowelizacja art. 12 ust. 5a oraz 6a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Treść przepisu nowelizującego nie budzi wątpliwości.

8. Nowelizacja art. 12 ust. 6a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Treść przepisu nowelizującego nie budzi wątpliwości.

9. Nowelizacja art. 12 ust. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Treść przepisu nowelizującego nie budzi wątpliwości.

10. Nowelizacja art. 15 ust. 1i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Treść przepisu nowelizującego nie budzi wątpliwości.

11. Nowelizacja art. 15 ust. 1p ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Cel nowelizacji nie budzi wątpliwości. Natomiast wątpliwość budzi proponowana treść przepisu. Może on być odczytywany w dwojaki sposób. Po pierwsze, można go rozumieć w ten sposób, że kwoty, o których mowa w przepisie nie będą mogły w ogóle zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, jeśli otrzymane kwoty spłat nie zostaną przekazane przez podatnika w pięciodniowym terminie.

Po drugie, przepis ten może być odczytywany w ten sposób, iż otrzymane kwoty spłat kredytów przestaną być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów po upływie 5 dni roboczych od dnia wymagalności, jeśli nie zostaną przekazane wskazanym w nim podmiotom.

Ponadto z przepisu tego nie wynika, czy w wypadku, gdy po upływie 5-dniowego terminu kwoty zostaną przekazane, będą mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

W końcu należy zwrócić uwagę na to, iż w języku prawniczym pojęcie wymagalności odnosi się do roszczeń. Natomiast w języku tym nie używa się zwrotu „data wymagalności przekazania kwoty”. Tym samym użyty w przepisie art. 15 ust 1p zwrot „od dnia wymagalności ich przekazania” jest zbudowany niezgodnie z regułami języka polskiego, a tym samym jest niezrozumiały.

12. Nowelizacja art. 15 ust. 1q ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Treść przepisu nowelizującego nie budzi wątpliwości.

13. Nowelizacja art. 16 ust. 1 pkt 46 lit a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Nowelizacja ma jedynie charakter formalny, bowiem dostosowuje przepis do terminologii, występującej na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

14. Nowelizacja art. 16 ust. 1 pkt 46 lit c.

Nowelizacja stanowi jedynie konsekwencję przyjęcia zasady, zgodnie z którą wartość początkowa środka trwałego nie ulega zmianie wskutek korekty podatku dokonywanej na podstawie art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług.

15. Nowelizacja art. 16 ust. 1 pkt 46 lit c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Nowelizacja nie wprowadza nowego stanu prawnego, a jedynie dostosowuje występującą na jego gruncie terminologię do zmian terminologicznych przyjętych w art. 12 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

16. Nowelizacja art. 16 ust. 7a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Uchylenie przepisu art. 16 ust. 7a prowadzi do tego, że przepisy dotyczące tzw. niedostatecznej kapitalizacji będą stosowane również do podatników krajowych, tj. podatników, którzy podlegają w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Dzięki temu usunięty zostanie stan dyskryminacji podmiotów zagranicznych, co jest konieczne ze względu na zakaz zawarty w art. 43 traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

17. Nowelizacja art. 16 ust. 7b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Nowelizacja przepisu art. 16 ust. 7b ma jedynie charakter formalny. Treść znowelizowanego przepisu uwzględnia jedynie fakt uchylenia przepisu art. 16 ust. 7a.

18. Nowelizacja art. 16 ust. 7c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ani treść, ani też cel przepisu nie budzą wątpliwości.

19. Nowelizacja art. 16g ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Nowelizacja przepisu usuwa istniejącą dotychczas lukę w uregulowaniach, dotyczących zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych bądź wartości niematerialnych lub prawnych, w sytuacji, gdy ich nabycie było jedynie częściowo odpłatne.

20. Nowelizacja art. 16g ust. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Treść przepisu nie budzi wątpliwości. Nowelizacja ma jedynie charakter formalny i jest wynikiem zmian terminologicznych wprowadzonych w art. 12 ust. 5, w którym obecnie nie występuje zwrot „przychód w naturze”.

21. Nowelizacja art. 17 ust. 1 pkt 39 i 40.

Przepisy te wprowadzają zwolnienia podmiotowe od podatku. Ich treść jest jasna i nie budzi wątpliwości.

Natomiast warto wskazać na fakt, iż funkcjonowanie tych zwolnień uznano za nieuzasadnione zaledwie przed rokiem, wskutek czego zostały one wyeliminowane z ustawy. Natomiast z uzasadnienia projektu wynika pośrednio, że obecnie jedyną przyczyną przywrócenia zwolnień są żądania zainteresowanych podatników.

22. Nowelizacja art. 17 ust. 1e pkt 3.

Nowelizacja ma charakter formalny, gdyż uwzględnia jedynie fakt uchwalenia w 2004 r. nowej ustawy o funduszach inwestycyjnych.

23. Nowelizacja art. 18 ust. 1e-1g.

Z uzasadnienia projektu ustawy wynika, iż celem przepisów jest uszczelnienie systemu podatkowego w zakresie odliczania darowizn. Celowi temu mają służyć m.in. przepisy ust. 1e pkt 2 oraz ust. 1f pkt 2, nakładające na obdarowanych obowiązek upublicznienia informacji o otrzymanych darowiznach i celach, na które je przeznaczono.

Należy wątpić, by nałożenie tego rodzaju obowiązków w jakikolwiek sposób przyczyniło się do uszczelnienia systemu podatkowego. Dlatego należy uznać je za zbędne z punktu widzenia systemu podatkowego.

Z kolei przepisy ust. 1e pkt 1, 1f pkt 1 oraz 1g regulują treść zeznań podatkowych. Stąd też, w celu zachowania prawidłowej systematyki ustawy, uregulowana w nich materia powinna znaleźć się w rozdziale 25, w którym unormowany został obowiązek składania deklaracji podatkowych oraz treść deklaracji.

Należy też wskazać, iż zdanie wstępne ustępu 1f jest niezrozumiałe. Przepis ten dotyczy podatników, którzy nie składają zeznań. Nakłada on na nich obowiązek dokonania określonych czynności w terminie składania zeznania. Skoro jednak podmioty te nie składają zeznań, powstaje pytanie jaki jest dla nich termin składania zeznań, który jest jednocześnie terminem wykonania określonych czynności.

24. Nowelizacja art. 20.

Zasadniczo przepisy art. 20 dostosowują ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych do postanowień dyrektywy Rady 90/435/EWG, zmienionej dyrektywą Rady 2003/123/WE.

Proponowana treść przepisów dobrze odzwierciedla treść regulacji wspólnotowych. Należy jednak wskazać, iż problematyczna jest treść przepisów ust. 1 pkt 2, ust. 4 pkt 2 i 3 i ust. 5. Użyto w nich zwrotu „spółki podlegające w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia”.

System francuskiego prawa podatkowego nie poddaje spółek nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Francji. W systemie tym wszystkie spółki (w tym również mające siedzibę we Francji) płacą na terytorium Francji podatek dochodowy, jedynie od dochodów osiągniętych z przedsiębiorstwa prowadzonego na terytorium Francji.

W konsekwencji, jeśli poważnie potraktuje się treść wskazanych wyżej przepisów art. 20 ust. 3 pkt 2, ust. 4 pkt 2 i 3 i ust. 5 ustawy, nie będzie możliwe stosowanie przepisów ust. 3-5 w sytuacji, gdy spółką wypłacającą dywidendę będzie spółka mająca siedzibę na terytorium Francji. Taki stan byłby zaś sprzeczny z powołanymi wyżej aktami prawa wspólnotowego.

Z tej przyczyny należałoby z powołanych przepisów ust. 3 pkt 2, ust. 4 pkt 2 i 3 i ust. 5 wykreślić sformułowanie „od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia”.

Zamiast kryterium podlegania przez spółkę, wypłacającą dywidendę w innym państwie członkowskim, opodatkowaniu od całości dochodów, powinno zostać użyte kryterium, któ-

rym posługuje się art. 2 ust. 1 dyrektywy 90/435. Kryterium tym jest uznawanie przez prawo podatkowe innego państwa członkowskiego spółki, za mającą siedzibę w tym państwie.

25. Nowelizacja art. 21 ust. 3-8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Treść przepisów art. 21 ust. 3-8 dostosowuje ustawę do dyrektyw Rady 2003/49/WE i 2004/76/WE.

Przepisy art. 21 ust. 3-8 regulują zasadniczo dwa zagadnienia: zwolnienie od podatku odsetek i należności licencyjnych, wypłacanych podmiotom z innych państw członkowskich, oraz wysokość stawek podatkowych, które będą stosowane do tych należności do dnia 30 czerwca 2013 r.

Przepis art. 21, w brzmieniu dotychczasowym, reguluje wyłącznie zasady opodatkowania przychodów uzyskiwanych w Polsce przez podmioty zagraniczne. Nie reguluje on natomiast problematyki zwolnień od podatku. Z tej przyczyny, w celu zachowania jasności i czystości struktury wewnętrznej ustawy, należałoby postulować, by proponowane przepisy art. 21 ust. 3-8 rozdzielić między art. 17 i 21. W art. 17 należałoby zamieścić te przepisy, które zawierają regulacje dotyczące zwolnienia od podatku (uregulowania zawarte w ust. ust. 3 oraz 5-8). Natomiast regulacja dotycząca stawek podatkowych powinna pozostać w art. 21 (uregulowania zawarte w ust. ust. 5-8).

Należy również wskazać, że w ust. 3 pkt 1 lit. b) oraz ust. 3 pkt 2 posłużono się sformułowaniem „spółki podlegające w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia”. Sformułowanie to należałoby przereformować z przyczyn, o których była mowa wyżej (por. uwagi do art. 20).

26. Nowelizacja art. 22 ust. 4-4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przepisy art. 22 ust. 4-4d mają na celu dostosowanie ustawy do prawa wspólnotowego. Regulują one zwolnienia od podatku. Dlatego też, w celu zachowania prawidłowej struktury wewnętrznej ustawy, należałoby postulować, by treść przepisów ust. 4-4d została zamieszczona w art. 17, który reguluje zwolnienia przedmiotowe od podatku.

27. Nowelizacja art. 22 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Treść przepisu nie budzi wątpliwości.

28. Nowelizacja art. 22a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Treść proponowanego przepisu art. 22a nie budzi wątpliwości.

29. Nowelizacja art. 26 ust. 1c, 33a-3d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Treść oraz cel nowelizowanych przepisów nie budzą wątpliwości.

30. Art. 2 ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych.

Nowelizacja wprowadzana przepisem art. 2 ogranicza się do przedłużenia do końca 2006 r. okresu stosowania uchylonych w 2003 r. przepisów art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

31. Art. 3 ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych.

Nowelizacja wprowadzana przepisem art. 3 nie budzi wątpliwości.

*Sporządził: Prof. dr hab. Marek Kalinowski
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu*

Warszawa, 15 września 2003 r.

**Opinia na temat poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy
o podatku dochodowym od osób prawnych
(Druk Sejmowy nr 2009)**

Projektowaną zmianę, polegającą na dodaniu do art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.; dalej: u.p.d.p.) pkt 65, należy rozważać zarówno w kontekście art. art. 9a, 11, 15 i 16 u.p.d.p., jak i art. 88 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535; dalej: u.p.t.u.). Co prawda, proponowana nowelizacja bezpośrednio dotyczy problematyki kosztów uzyskania przychodów, uregulowanych przede wszystkim w art. 15 i art. 16 u.p.d.p., jednakże nie może być rozpatrywana bez odniesienia jej również do uregulowań zawartych w u.p.t.u., a dotyczących ograniczeń w sferze odliczenia podatku naliczonego, oraz w u.p.d.p., dotyczących obowiązków w sferze dokumentacji podatkowej prowadzonej przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych dokonujących transakcji z tzw. podmiotami powiązаныmi (zdefiniowanymi dla celów podatku dochodowego od osób prawnych w art. 11 ust. 1, 4 i 5 u.p.d.p.) oraz z podmiotami, mającymi siedzibę w państwach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Należy jednakże odróżnić sferę regulowaną w art. 15 i art. 16 u.p.d.p. i odnoszący się do tych przepisów art. 88 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. od sfery regulowanej w art. 9a i art. 11 u.p.d.p.

Art. 11 u.p.d.p. podobnie jak art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.; dalej: u.p.d.f.), określa przypadki, których zaistnienie powoduje, że dochody podatnika podatku dochodowego ustala się bez szczególnych obciążeń tego podatnika, wynikających z zawartych przez niego umów z tzw. podmiotami powiązаныmi. Za podmioty powiązаныne ustawodawca uznaje – co do zasady – te podmioty (mające siedzibę na terytorium Polski i poza jej terytorium), które mają wpływ na inny podmiot poprzez udział w zarządzaniu nim, jego kontrolę lub posiadanie udziałów w jego kapitale (por. art. 11 ust. 1 pkt 1-3 i ust. 4 u.p.d.p.). Za podmioty powiązаныne ustawodawca uznaje również podmioty, w których występuje sieć powiązań rodzinnych, wynikających ze stosunku pracy oraz majątkowych (por. art. 11 ust. 5 u.p.d.p.). Jeżeli podatnik podatku dochodowego zawiera transakcje z podmiotami powiązаныmi, których efektem jest zniżenie dochodu, to wówczas dochody takiego podatnika określa, pomijając warunki umowy (transakcji) wynikające z istnienia pomiędzy tymi podmiotami powiązań. Dochody te ustala się w drodze oszacowania stosując metody¹:

- porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- ceny odprzedaży,
- rozsądnej marży („koszt plus”).

¹ Szczegółowe zasady ich stosowania zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 października 1997r. w sprawie określenia dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonanych przez tych podatników (Dz.U. Nr 128, poz. 833 z późn. zm.).

Art. 11 u.p.d.p. umożliwia więc organom skarbowym (organom podatkowym i organom kontroli skarbowej) ingerencję – w ściśle określonych przypadkach – w wysokość przychodów, a przez to i dochodów podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Nie dotyka więc bezpośrednio sfery kosztowej.

Aby uprawnienia organów skarbowych mogły być skutecznie wykorzystywane oraz w celu uniemożliwienia zbytniej dowolności w uznaniu konkretnej transakcji za zawartą w celu zaniżenia podstawy opodatkowania i przerzucenia dochodu na inny (powiązany) podmiot, ustawodawca w art. 9a u.p.d.p. nałożył na podatników, dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi obowiązek prowadzenia szczególnej dokumentacji podatkowej, dotyczącej tych transakcji. Obowiązek ten został rozciągnięty również na transakcje, w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu, mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Wykaz tych krajów został ogłoszony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2000 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (Dz.U. Nr 115, poz. 1203).

O ile jednak obowiązek prowadzenia dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązanymi, związany jest z uprawnieniem dla organów skarbowych oceny tych transakcji z punktu widzenia naruszenia norm prawa podatkowego i wykorzystywania powiązań do zaniżenia podstawy opodatkowania, o tyle obowiązek ten w stosunku do zakupów towarów i usług od podmiotów, mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium bądź w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, a nie będących podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 u.p.d.p., nie odnosi się do żadnych uprawnień organów skarbowych. Jedynie ustalenie dochodu w drodze szacunkowej na podstawie art. 11 u.p.d.p. powoduje konieczność zastosowania sankcyjnej 50. procentowej stawki podatku dochodowego (por. art. 19 ust. 4 u.p.d.p.).

Podmiot dokonujący zakupów od kontrahentów, mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, a nie będących podmiotami powiązanymi, może zaliczyć sobie te wydatki w pełni do kosztów uzyskania przychodów, oczywiście pod warunkiem, że poniesione one zostały w celu osiągnięcia przychodów. Do kosztów uzyskania przychodów podatnik może zaliczyć pełną kwotę wydatków, a w przypadku usług importowanych również podatek należny od importu usług. Wynika to z treści art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. b) tiret pierwsze u.p.d.p., który umożliwia zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów podatku należnego od importu usług, jeżeli podatek ten nie stanowił podatku naliczonego w rozumieniu u.p.t.u., a więc nie pomniejszał podatku należnego. Zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. podatek od importu usług nie pomniejsza podatku należnego, jeżeli zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu, mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową; dla celów podatku od towarów i usług wykaz tych krajów został zamieszczony w załączniku nr 5 do u.p.t.u. (w zasadzie są to te same terytoria i kraje, które zostały uznane za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego). Oznacza to, że podatek ten nie podlega odliczeniu dla celów ustalenia kwoty zobowiązania podatkowego lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług, lecz stanowi koszt uzyskania przychodów, a więc w konsekwencji pomniejsza podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Swego rodzaju sankcja w podatku od towarów i usług, polegająca na braku możliwości odliczenia od podatku należnego podatku zapłaconego od importu usług zakupionych od podmiotu, mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, osłabiana jest poprzez rozwiązania w podatku dochodowym, które umożliwiają zaliczenie nieodliczonego podatku do kosztów uzyskania przychodów.

Wydaje się, że proponowane w projekcie rozwiązanie warte jest rozważenia, przy czym:

- analogiczne powinno zostać wprowadzone w u.p.d.f.,
- można wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów podatek należny od importu usług w przypadku określonym w art. 88 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., co w kontekście rozwiązań w u.p.t.u. wydaje się jak najbardziej słuszne (zmiana wymagałaby nowelizacji art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. b) tiret pierwsze u.p.d.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. b) tiret pierwsze u.p.d.f.); taka zmiana skorelowałaby postanowienia i w zakresie podatku dochodowego, i w zakresie podatku od towarów i usług, dotyczące transakcji z podmiotami powiązаныmi; w obecnym stanie prawnym Skarb Państwa dalej ponosi koszty tych operacji, natomiast całkowite wyłączenie kosztów zakupu towarów i usług od podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową stanowiłoby wyłom w konstrukcji kosztów uzyskania przychodów.

Sporządził: Jacek Kulicki

Warszawa, 30 września 2003 r.

**Opinia prawna do projektu ustawy o zmianie ustawy
o podatku dochodowym od osób prawnych
(Druk Sejmowy nr 1878)**

1. Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54 poz. 654 z późn. zm.), zawiera propozycję zmiany w katalogu zwolnień przedmiotowych zawartym w art. 17 ust. 1 powołanej ustawy pkt. 4d.

Obecne brzmienie przepisu:

4d) Dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej – w części przeznaczonych na cele statutowe,

Po przyjęciu propozycji legislacyjnej przyjęłoby postać:

4d) Dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej przeznaczone na cele statutowe. W tym zakresie jednostki te nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej.

2. Analiza projektu, prowadzi do wniosku, iż zwolnienie z podatku i obowiązku prowadzenia dokumentacji powinno przysługiwać przy łącznym spełnieniu kryteriów:

- posiadania statusu Ochotniczej Straży Pożarnej,
- przeznaczania dochodu na cele statutowe.

3. Zgodnie z treścią uzasadnienia projektu ustawy, zamiarem projektodawców było ułatwienie funkcjonowania kilkunastu tysiącom jednostek OSP, które nie prowadzą działalności gospodarczej. Zakres przepisu nie odpowiada treści uzasadnienia.

4. Zawarte w przepisie zwolnienie jest szersze niż zakładane w uzasadnieniu, jako że proponowany przepis obejmuje wszelkie dochody uzyskiwane przez OSP przeznaczane na cele statutowe, niezależnie od ich źródła.

5. Projekt nowelizacji należy ocenić negatywnie. Wynika to z naruszenia spójności systemu podatkowego w zakresie gromadzenia dokumentacji, a co za tym idzie ograniczenia możliwości czynności sprawdzających i kontrolnych, prowadzonych przez służby skarbowe.

Dotyczy to przede wszystkim działalności gospodarczej. W szczególności można dostrzec zwiększenie ryzyka nadużyć prawa podatkowego, w znacznej części uniezależnionego od działań podejmowanych przez jednostki OSP.

W związku z powyższym należy postulować zachowanie szczególnej ostrożności przy ewentualnym kontynuowaniu prac, tym bardziej, że jednostki OSP wdrożone są do obowiązku prowadzenia dokumentacji, zaś jego usunięcie może mieć – trudne obecnie do oszacowania – skutki budżetowe.

Sporządził: Jarosław Wierzbicki

Warszawa, 30 września 2003 r.

**Ekspertyza dotycząca szacowanych skutków budżetowych przyjęcia
projektu ustawy o zmianie ustawy
o podatku dochodowym od osób prawnych
(Druk Sejmowy nr 1878)**

1. Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54 poz. 654 z późn. zm.), zawiera propozycję poprawki w katalogu zwolnień przedmiotowych zawartym w art. 17 ust. 1 pkt. 4d powołanej ustawy.

Projektodawcy proponują rozszerzenie istniejącego zapisu, dotyczącego zwolnienia wszelkich dochodów jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej – w części przeznaczonej na cele statutowe, o zwolnienie wspomnianych podmiotów również z obowiązku prowadzenia dokumentacji podatkowej.

2. Zaproponowane rozwiązanie jest oparte na dążeniu projektodawców do ograniczania obowiązków publicznoprawnych nałożonych na jednostki OSP i w ten sposób, poprzez redukcję kosztów działalności, ułatwienia ich funkcjonowania.

3. Założona w ramach projektu nowelizacja ma zdaniem projektodawców doprowadzić do usunięcia sytuacji, w ramach której jednostki OSP zobowiązane są do prowadzenia podwójnej sprawozdawczości przy rozliczaniu środków wydatkowanych na cele statutowe.

Jak wskazują projektodawcy jednostki OSP są w tym zakresie kontrolowane przez komisje rewizyjne, sporządzające pisemne protokoły finansowe. Istniejące środki sprawozdawcze mają jednak przede wszystkim charakter kontroli wewnętrznej w ramach stowarzyszenia. Jej formy określane są w oparciu o rozwiązania zawarte w ustawie – prawo o stowarzyszeniach.

4. Biorąc pod uwagę konieczność okresowego analizowania i kontrolowania finansowych skutków istnienia zwolnień, w tym przede wszystkim tych, dotyczących działalności gospodarczej – „zlikwidowanie obowiązków dokumentacyjnych wydaje się groźne z punktu widzenia systemowego. Objęte zwolnieniem jednostki OSP prowadzące działalność gospodarczą, mogą bowiem stawać się przedmiotem machinacji gospodarczych ze strony „szarej strefy”, starającej się wykorzystać nie do końca czytelne dla służb skarbowych przepływy finansowe. Prawdopodobieństwo takich zdarzeń, na zasadzie wykorzystywania pozostałych luk prawnych, będzie rosło w miarę deklarowanego przez Radę Ministrów upraszczania konstrukcji ustawodawstwa podatkowego. Zależność ta będzie miała postać dążenia do wykorzystywania pozostawionych w mocy ulg i zwolnień. Może to prowadzić do powstawania uszczerbków w dochodach budżetowych.

Reasumując, rezygnacja z obowiązku gromadzenia dokumentacji podatkowej, jakkolwiek może w pewnym stopniu ułatwić funkcjonowanie ww. jednostek, to ze znacznym prawdopodobieństwem może też prowadzić do zwiększenia ryzyka zainteresowania się wspomnianymi jednostkami przez podmioty prowadzące działalność związaną z naruszaniem czy omijaniem prawa podatkowego i w perspektywie może się odbijać w sposób negatywny na stronie dochodowej budżetu, jak i na społecznym odbiorze służb OSP.

Sporządził: Jarosław Wierzbicki

Toruń, dn. 19 września 2004 r.

Opinia
o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw
(Druk Sejmowy nr 3222)

1) Art. 1 pkt 1 (nowelizujący art. 5a pkt 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja ma jedynie charakter formalny, nie zaś merytoryczny. Dostosowuje nomenklaturę przyjętą w przepisie do nomenklatury występującej na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

2) Art. 1 pkt 2 (nowelizujący art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja ma jedynie charakter formalny, a jednocześnie treść przepisu nie budzi żadnych wątpliwości.

3) Art. 1 pkt 3 (nowelizujący art. 6a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Dodanie przepisu art. 6a stanowi konsekwencję wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2004 r. w spr. K 8/03. Orzeczenie Trybunału brzmi następująco:

„Art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim pozbawia prawa do określenia wysokości podatku łącznie od sumy dochodów małżonków, między którymi istniała wspólność majątkowa:

a) podatnika, który zawarł związek małżeński przed początkiem roku podatkowego, a którego małżonek zmarł w trakcie roku podatkowego;

b) podatnika, który pozostawał w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, a którego małżonek zmarł po upływie roku podatkowego nie złożony wspólnego zeznania rocznego, jest niezgodny z art. 2, art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”

Porównanie treści przepisu art. 6a ust. 1 z treścią orzeczenia prowadzi do wniosku, że przepis ten wiernie odtwarza sentencję orzeczenia. Zatem cel, jaki ma spełnić nowelizacja, zostanie niewątpliwie osiągnięty. Pewne wątpliwości może natomiast budzić treść przepisu art. 6a ust. 2 pkt 3). Przepis ten stanowi, że do podatników, którzy złożą wniosek, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się przepisu art. 6 ust. 4. Zatem w każdym wypadku, gdy żyjący małżonek złoży taki wniosek, nie będzie mógł skorzystać z możliwości łącznego opodatkowania z małoletnim dzieckiem.

Zgodnie z art. 6 ust. 10, opodatkowanie na zasadach określonych w ust. 2 stosowane jest pod warunkiem, że wniosek o łączne opodatkowanie zostanie złożony do dnia 30 kwietnia następnego roku podatkowego. Niezłożenie wniosku w tym terminie powoduje utratę prawa do łącznego opodatkowania.

W przedstawionym stanie prawnym osoba, która złożyła z opóźnieniem wniosek o łączne opodatkowanie, dla którego podstawą jest art. 6a, a jednocześnie złożyła w terminie wnio-

sek o łączne opodatkowanie na podstawie art. 6 ust. 4, nie będzie mogła skorzystać z łącznego opodatkowania. Stan taki budzi wątpliwości co do jego zasadności.

W celu uniknięcia tego rodzaju wątpliwości należałoby zaproponować przeredagowanie art. 6a ust. 2. Treść przepisu powinna zostać podzielona na dwa ustępy, zaś ich redakcja powinna być następująca:

„2. Do podatników, którzy złożyli niiosek, o którym mowa w ust. 1:

1) stosuje się sposób opodatkowania określony w art. 6 ust. 2.

2) stosuje się przepisy art. 6 ust. 3 i 8-10.

3. W wypadku, gdy podatnik, który złożył wniosek, o którym mowa w ust. 1, skorzystał z opodatkowania na zasadach określonych w art. 6 ust. 2, nie może skorzystać z opodatkowania na zasadach określonych w art. 6 ust. 4.”

4) Art. 1 pkt 4 (nowelizujący art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja ma jedynie charakter formalny i wiąże się ze zmianą numeracji przepisów.

5) Art. 1 pkt 5 lit a) (nowelizujący art. 14 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, podatek naliczony podlega odliczeniu od podatku należnego. Natomiast, gdy podatnik nie ma prawa odliczenia podatku naliczonego, podatek ten stanowi koszt uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

W dotychczasowym stanie prawnym ustalenie jaka część kwoty podatku naliczonego podlega odliczeniu od podatku należnego, jaka zaś podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odbywało się co miesiąc, zaś ustalone kwoty nie podlegały korekcie.

Tymczasem przepis art. 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, która obowiązuje od dnia 1 maja br., przewiduje, iż kwota podatku naliczonego, która podlega odliczeniu od podatku należnego, jest korygowana. Korekta tej kwoty jest dokonywana po zakończeniu roku podatkowego.

Wskutek wprowadzonego do ustawy o podatku od towarów i usług mechanizmu korekty, będzie dochodziło do sytuacji, w których odliczona w ciągu roku kwota podatku naliczonego, będzie ulegała zmianie. W szczególności będzie dochodziło do sytuacji, w której będzie podlegała zwiększeniu kwota podlegająca odliczeniu od podatku należnego.

W związku z tym, iż w ciągu roku kwota podatku naliczonego, która nie została odliczona od podatku należnego, zaliczana była do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych, po dokonaniu korekty i zwiększeniu kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu, konieczne stanie się również skorygowanie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym.

Korekty na gruncie podatku dochodowego można dokonać w dwojaki sposób. Po pierwsze, skoro w ciągu roku kwota podatku naliczonego, która nie podlegała odliczeniu od podatku należnego, podwyższała koszty uzyskania przychodu w podatku dochodowym, to o kwotę korekty podwyższającą podatek naliczony należałoby pomniejszać koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym. Kwotę, o którą podwyższono podatek naliczony podlegający odliczeniu od podatku należnego można również doliczyć do przychodu. Każda z tych operacji będzie miała identyczny efekt na gruncie podatku dochodowego.

Ustawodawca wybrał w efekcie to ostatnie rozwiązanie.

Gdyby natomiast nie wprowadzono tego mechanizmu, kwota podlegająca odliczeniu w podatku dochodowym, byłaby jednocześnie odliczana jako koszt uzyskania przychodu w podatku dochodowym.

Z powyższych przyczyn zasadność dodania w art. 14 ust. 2 punktu 7f nie budzi wątpliwości. Wydaje się natomiast, iż dość niezręcznie została sformułowana ostatnia część tego przepisu. Należałoby zatem nadać przepisowi nową redakcję:

„7f) kwota podatku naliczonego:

a) nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 22a-22o,

lub

b) dotycząca innych rzeczy lub praw nie będących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, o których mowa w lit. a

– do odliczenia której podatnik nabył prawo wskutek dokonania korekty, zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług.”

6) Art. 1 pkt 5 lit. b (nowelizujący art. 14 ust. 2d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Przyczyna dodania w art. 12 ustępu 2d jest identyczna, jak przyczyna dodania w artykule 12 ust. 2 punktu 7f.

7) Art. 1 pkt 6 (nowelizujący art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja nie zmienia obowiązującego stanu prawnego.

Dokonanie zmiany przepisu związane jest z koniecznością nadania takiego brzmienia przepisowi art. 17 ust. 1 pkt 9, które nie wywoływałoby wątpliwości interpretacyjnych.

8) Art. 1 pkt 7 lit. a tiret pierwsze (nowelizujący art. 21 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja art. 21 ust. 1 pkt 4 lit. b nie ma charakteru merytorycznego, a jedynie formalny. Przy tym prowadzi do uporządkowania regulacji zgodnie z wewnętrzną systematyką ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

9) Art. 1 pkt 7 lit. a tiret drugie (nowelizujący art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Celem nowelizacji przepisu art. 21 ust. 1 pkt 11 jest rozszerzenie uregulowanego w nim zwolnienia od podatku. Ten rozszerzony zakres zwolnienia został wyrażony sformułowaniem: „przysługujących ze względu na szczególne warunki i charakter pełnionej służby”.

Analiza nowelizowanego przepisu prowadzi do wniosku, że zakres zwolnienia zostanie rozszerzony na wartość świadczeń rzeczowych przysługujących ze względu na szczególne warunki i charakter pełnionej służby.

W oparciu o nowe brzmienie przepisu art. 21 ust. 1 pkt 11 nie sposób ustalić, jaki ma być zakres nowego zwolnienia. Niewątpliwie można ustalić, iż od podatku zostaną zwolnione świadczenia otrzymywane przez podatników pozostających w stosunku służby. Po drugie, otrzymywane świadczenia będą zwolnione od podatku, gdy będą otrzymywane ze względu na szczególne warunki lub charakter służby. Zatem, gdy służba nie będzie miała szczególnego charakteru lub nie będzie pełniona w szczególnych warunkach, otrzymywane w jej ramach świadczenia nie będą zwolnione od podatku.

Z powyższego wynika, że dla ustalenia zakresu zwolnienia kluczowe znaczenie będzie miało ustalenie znaczenia sformułowań: „szczególne warunki służby” oraz „szczególny charakter służby”. Ze względu na ich bardzo ogólne sformułowanie, precyzyjne ustalenie ich zakresu nie będzie możliwe. Już ta okoliczność przemawia za koniecznością doprecyzowania przepisu nowelizującego art. 21 ust. 1 pkt 11.

Z uzasadnienia do projektu ustawy wynika, iż celem nowelizacji art. 21 ust. 1 pkt 11 jest rozszerzenie zwolnienia od podatku na świadczenia w naturze przyznawane na podstawie ustawy o służbie zawodowej żołnierzy zawodowych oraz art. 68 ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (s. 26 druku nr 3222). Ten ostatni przepis stanowi, że żołnierze w czynnej służbie wojskowej otrzymują:

- 1) bezpłatne wyżywienie lub równoważnik pieniężny,
- 2) umundurowanie i wyekwipowanie wojskowe w naturze lub równoważnik pieniężny.

Z kolei w myśl art. 59 ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej, służba czynna to:

- a) zasadnicza służba wojskowa,
- b) nadterminowa zasadnicza służba wojskowa,
- c) przeszkolenie wojskowe,
- d) ćwiczenia wojskowe,
- e) okresowa służba wojskowa,
- f) służba wojskowa pełniona w razie ogłoszenia mobilizacji i w czasie wojny.

Z zestawienia tych dwóch przepisów ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej wynika, iż przepis art. 68 reguluje świadczenia, które otrzymuje każdy żołnierz odbywający niezawodową służbę wojskową, niezależnie od charakteru, warunków czy też okoliczności pełnienia tej służby.

Skoro znowelizowany przepis art. 21 ust. 1 pkt 11 miałby zwalniać od podatku świadczenia otrzymywane ze względu na jakieś „szczególne warunki służby” czy też jakiś „szczególny charakter służby”, to niewątpliwie zwolnieniem tym nie byłyby objęte świadczenia otrzymywane na podstawie art. 68 ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej, który reguluje świadczenia otrzymywane niezależnie od charakteru służby. Stąd płynie wniosek, iż treść znowelizowanego przepisu nie będzie odpowiadała zamiarom, które chciałby osiągnąć ustawodawca. To zaś stanowi kolejną okoliczność przemawiającą za koniecznością doprecyzowania przepisu nowelizującego art. 21 ust. 1 pkt 11.

W celu osiągnięcia zamiaru wyrażonego w uzasadnieniu do projektu ustawy, należałoby zaproponować zaniechanie nowelizacji samego art. 21 ust. 1 pkt 11. W to miejsce należałoby zaś zaproponować dodanie pkt 11a w brzmieniu:

„11a) wartość świadczeń rzeczowych otrzymywanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 września 2003 r. o służbie zawodowej żołnierzy zawodowych (Dz.U. Nr 179, poz. 1750 z późn. zm.) oraz na podstawie ustawy z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej Dz.U. z 2002 r. Nr 21, poz. 205 z późn. zm.)”.

10) Art. 1 pkt 7 lit. a tiret trzecie (nowelizujący art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Celem nowelizacji jest uporządkowanie regulacji prawnych zgodnie z wewnętrzną systematyką ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sama nowelizacja nie zmienia zakresu ciężaru podatkowego.

11) Art. 1 pkt 7 lit. a tiret czwarte (nowelizujący art. 21 ust. 1 pkt 113 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Skutkiem nowelizacji przepisu będzie zwolnienie od podatku świadczeń w postaci żywienia, otrzymywanych przez wolontariuszy. Sama treść przepisu po nowelizacji nie budzi żadnych wątpliwości.

12) Art. 1 pkt 7 lit. a tiret piąte (nowelizujący art. 21 ust. 1 pkt 119 i 120 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Dodanie w art. 21 ust. 1 punktów 119 i 120 jest niejako koniecznością. Obecnie treść tych przepisów zamieszczona jest w aktach normatywnych rangi podustawowej. Ustanowienie w akcie rangi podustawowej zwolnienia od podatku stanowi tymczasem naruszenie przepisów konstytucyjnych. Stąd też nowelizacja ma na celu doprowadzenie obowiązującego stanu prawnego do zgodności z Konstytucją. Sama treść przepisów nie budzi wątpliwości.

13) Art. 1 pkt 7 lit. b (nowelizujący art. 21 ust. 5d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Treść skreślanego przepisu art. 21 ust. 5d została przeniesiona do art. 24 ust. 15. Takie ułożenie dotychczasowej treści przepisu art. 21 ust. 5d jest bardziej poprawne z punktu widzenia systematyki ustawy.

14) Art. 1 pkt 7 lit. c (nowelizujący art. 21 ust. 17 i 18 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Skreślenie art. 21 ust. 17 i 18 wiąże się ściśle z nowelizacją art. 21 ust. 1 pkt 50. Przyjęcie nowelizacji tego ostatniego przepisu zmusza do uchylecia tych pierwszych przepisów.

15) Art. 1 pkt 8 lit a tiret pierwsze (nowelizujący art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

W drodze nowelizacji na grunt art. 23 ust. 1 pkt 38 wprowadzony został termin „tytuł uczestnictwa w funduszu kapitałowym”. Wprowadzenie tego terminu na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie prowadzi do rozszerzenia zakresu zwolnienia od podatku, lecz do zachowania zakresu zwolnienia w dotychczasowym stanie.

16) Art. 1 pkt 8 tiret drugie i trzecie (nowelizujący art. 23 ust. 1 pkt 43 lit a tiret drugie oraz lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja zmierza do dostosowania treści ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do zmian, które zostały wprowadzone w podatku od towarów i usług.

Sama treść przepisu nie budzi wątpliwości.

17) Art. 1 pkt 8 lit a tiret czwarte (nowelizujący art. 23 ust. 1 pkt 45a lit a tiret pierwsze ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja polega wyłącznie na wprowadzeniu zmian terminologicznych.

18) Art. 1 pkt 8 lit. b (nowelizujący art. 23 ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja zmierza do dostosowania treści ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do zmian, które zostały wprowadzone w podatku od towarów i usług.

Sama treść przepisu nie budzi wątpliwości, zaś używana terminologia jest dostosowana do występującej na gruncie art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

19) Art. 1 pkt 9 lit. a (nowelizujący art. 24 ust. 5c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizowanego przepisu jest konsekwencją nowelizacji przepisu art. 21 ust. 1 pkt 50 lit. b).

20) Art. 1 pkt 9 lit. b (nowelizujący art. 24 ust. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja przepisu jest koniecznością, bowiem nie jest w praktyce możliwe stosowanie go w brzmieniu dotychczasowym. Przepis o proponowanej treści usuwa problemy, które pojawiły się w momencie jego wejścia w życie.

21) Art. 1 pkt 9 lit. c (nowelizujący art. 24 ust. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja przepisu wiąże się z porządkowaniem struktury wewnętrznej ustawy. Treść dodanego przepisu art. 24 ust. 15 odpowiada treści uchylonego przepisu art. 21 ust. 5d.

22) Art. 1 pkt 10 lit. a tiret pierwsze (nowelizujący art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja ma jedynie charakter formalny.

23) Art. 1 pkt 10 lit. a tiret drugie (nowelizujący art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Cel nowelizacji jest jasny, zaś treść przepisu nie budzi wątpliwości.

24) Art. 1 pkt 10 lit. b (nowelizujący art. 26 ust 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja jest konsekwencją nowelizacji przepisu art. 26 ust. 1 pkt 9. W związku ze zmianą wysokości kwoty darowizny, podlegającej odliczeniu od podstawy opodatkowania, konieczna stała się również zmiana przepisu regulującego górną granicę łącznej kwoty odliczeń, uregulowanej również w art. 26 ust 5.

Na marginesie warto zauważyć, iż w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r., treść art. 26 ust. 1 pkt 9 oraz art. 26 ust. 5, w części w jakiej określają górną granicę odliczenia, pokrywa się. Stąd też należałoby zaproponować nowelizację art. 26 ust. 5, której skutkiem byłoby wyeliminowanie tego fragmentu przepisu, która pokrywa się z regulacją zawartą w art. 26 ust. 1 pkt 9. Z tej przyczyny, należałoby zaproponować nadanie temu przepisowi następującej treści:

„5. Odliczeniom, o którym mowa w ust. 1 pkt 9 nie podlegają darowizny poniesione na rzecz:

1) osób fizycznych,

2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.”

25) Art. 1 pkt 10 lit. c (nowelizujący art. 26 ust. 6b i 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Cel nowelizacji jest jasny. Również treść obu dodawanych przepisów nie budzi żadnych wątpliwości. Można mieć natomiast wątpliwości, czy przepisy te powinny zostać zamieszczone w art. 26.

Ze względu na przedmiot uregulowań zawartych w dodawanych przepisach, należałoby zamieścić je w rozdziale 8 „Zeznania podatkowe”. Natomiast zamieszczenie ich w art. 26 jest wadliwe z punktu widzenia systematyki ustawy.

26) Art. 1 pkt 11 (nowelizujący art. 27 b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja ma charakter czysto formalny i nie budzi wątpliwości.

27) Art. 1 ust. 1 pkt 12 lit a)-c) (nowelizujący art. 27d ust. 1, 5 i 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

W obecnym stanie prawnym konstrukcja ulgi uregulowanej w art. 26 ust. 1 pkt 9 oraz ulgi uregulowanej w art. 27d różnią się od siebie. Tymczasem nowelizacja art. 27d prowadzi do stanu, w którym ulgi te zbliżają się do siebie w znacznym stopniu. Powstaje zatem pytanie, w jakim celu mają zostać utrzymane obie ulgi, które zasadniczo różnią się tym, iż pierwsza pozwala dokonać odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania, druga zaś – od podatku.

Wobec powyższego należałoby postulować ich scalenie poprzez likwidację ulgi uregulowanej w art. 27d.

28) Art. 1 pkt 13 (nowelizujący art. 30 ust. 1 pkt 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Przepis art. 30 ust. 1 pkt 4a jest bardzo kazuistyczny. Ma on objąć zakresem unormowania ściśle określone przychody. Jednakże ze względu na stosunkowo ogólne sformułowanie, w praktyce zakres jego stosowania jest szerszy, niż zakładał ustawodawca. Stąd też zachodzi konieczność dokonania nowelizacji.

W celu ograniczenia zakresu stosowania przepisu, jego treść powtarza treść regulacji prawnych normujących podstawy wypłaty świadczeń, które mają być objęte zwolnieniem. Efekt tego zabiegu nie jest zadowalający, bowiem przepis razi dość nieporadnymi sformułowaniami. Z tej przyczyny należałoby zaproponować odwołanie się w jego treści wprost do przepisów regulujących świadczenia, które mają być objęte jego zakresem.

29) Art. 1 pkt 14 lit. a (nowelizujący art. 30a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Cel i treść przepisu nie budzą wątpliwości.

30) Art. 1 pkt 14 lit b (nowelizujący art. 30a ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja przepisu jest koniecznością, bowiem nie jest w praktyce możliwe stosowanie go w brzmieniu dotychczasowym.

Przepis o proponowanej treści usuwa problemy, które pojawiły się w momencie jego wejścia w życie.

31) Art. 1 pkt 14 lit. c (nowelizujący art. 30a ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja ma jedynie charakter formalny i stanowi jedynie konsekwencję nowelizacji art. 30 ust. 1 pkt 5.

32) Art. 1 pkt 14 lit d (nowelizujący art. 30a ust. 9 i 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja obu przepisów jest uzasadniona. Również treść przepisów jest jasna i nie budzi wątpliwości interpretacyjnych.

33) Art. 1 pkt 15 (nowelizujący art. 30b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja art. 30b jest uzasadniona. Także treść przepisów nie budzi wątpliwości interpretacyjnych.

34) Art. 1 pkt 16 (nowelizujący art. 34 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja art. 34 ust. 7 usunęła lukę, jaka niewątpliwie występowała w tych przepisach, w związku z tym, że nie regulowały one obowiązku przekazywania organom podatkowym rocznych rozliczeń podatku podatników, podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Natomiast nowelizacja art. 34 ust. 9 ma charakter formalny.

35) Art. 1 pkt 17 (nowelizujący art. 41a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Przepis w dotychczasowym brzmieniu był stosunkowo nieprecyzyjny, co pozwalało na jego różnorodną wykładnię. Znowelizowany przepis usunął jednoznacznie wątpliwość czy wyższe zaliczki, o których mowa w art. 41a, mogą być obliczane jedynie według stawek 30% i 40%, czy też według innych stawek przyjętych przez samego podatnika.

36) Art. 1 pkt 18 lit a (nowelizujący art. 42 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja jest konieczna, bowiem wskutek niedopatrzania ustawodawcy i braku synchronizacji między art. 42 ust. 2 a art. 42 ust. 3, powstała luka w prawie. Natomiast obecna nowelizacja likwiduje tę lukę.

37) Art. 1 pkt 18 lit b (nowelizujący art. 42 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja przepisu jest uzasadniona. Również jego treść jest jasna i nie wzbudza wątpliwości interpretacyjnych.

38) Art. 1 pkt 19 (nowelizujący art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja ma jedynie charakter formalny.

39) Art. 1 pkt 20 (nowelizujący art. 42e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Dodany przepis rozszerza krąg płatników podatku, w tym również na komorników sądowych. Z projektu ustawy nie wynika jednak, czy autor projektu zbadał możliwość wywiązania się z obowiązków płatników przez tę ostatnią grupę podmiotów. Należy bowiem wskazać, iż w całej Polsce funkcjonuje ok. 220-240 rewirów komorniczych. Zatem obowiązek płatników miałby w skali kraju spocząć na ok. 220-240 komornikach.

Jednocześnie autor projektu nie ustalił jaka ilość egzekucji wynagrodzeń i innych należności ze stosunku pracy prowadzona jest w skali całego kraju. Nie można zatem określić, czy nałożenie tego obowiązku na komorników nie spowoduje nałożenia na nich nadmiernych

obowiązków. Biorąc jednak pod uwagę informacje o patologiach na rynku pracy, można przypuszczać, iż każdy z komorników prowadzi w ciągu roku od kilkudziesięciu do kilkuset tego rodzaju spraw. Już to pozwala przyjąć, że zakres obowiązków, jakie zostaną nałożone na komorników jako płatników podatku dochodowego od osób fizycznych będzie bardzo duży.

Należy też wskazać, że w wielu małych rewirach komornik zatrudnia wyłącznie jednego pracownika. W większych zaś rewirach zatrudnianych jest niekiedy kilku pracowników. Można zatem stwierdzić, że obecnie komornicy nie są przygotowani do wykonywania funkcji płatników. W celu podołania tym obowiązkom duża część z nich będzie zmuszona do zatrudniania dodatkowych pracowników. Powstaje zatem pytanie, czy nakładane na komorników obowiązki nie są zbyt uciążliwe?

Należy też stwierdzić, że nałożenie na komornika obowiązku przesyłania organom podatkowym i podatnikom informacji, o których mowa w art. 39 ust. 1 i 2 może okazać się również bardzo uciążliwe. Przede wszystkim należy zauważyć, że żaden przepis Kodeksu postępowania cywilnego nie nakłada na wierzyciela składającego wniosek o wszczęcie egzekucji obowiązku przekazania danych koniecznych do sporządzenia takich informacji. W praktyce będzie to oznaczało, iż komornik będzie musiał występować praktycznie do wszystkich wierzycieli w celu uzyskania informacji koniecznych do prawidłowego sporządzenia informacji, o których mowa w art. 39 ust. 1. To zaś pociągnie za sobą konieczność poniesienia przez komorników bardzo wysokich kosztów uzyskania tych informacji.

Do tego żaden przepis nie nakłada na wierzyciela obowiązku udzielenia komornikowi informacji koniecznych do sporządzenia wspomnianej informacji.

Należy też wskazać, iż przepis art. 39 ust. 2 nie jest dostosowany do sytuacji, w jakiej znajdzie się komornik. Będzie to oznaczało, iż komornik w praktyce przy każdej wyegzekwowanej i przekazanej wierzycielowi kwocie wynagrodzenia będzie musiał sporządzić i przekazać informację podatkową.

Należy w końcu wskazać, iż przepis art. 42e będzie stał w sprzeczności z przepisami Kodeksu postępowania cywilnego. Ten ostatni akt normatywny ściśle określa, na jakie cele może zostać przeznaczona wyegzekwowana od dłużnika kwota. Nie przewidują one możliwości przekazania choćby części tej kwoty organowi podatkowemu tytułem zaliczki na podatek. Zatem przepis art. 42e doprowadzi do sytuacji, w której komornicy, w celu wykonania nałożonego obowiązku płatnika, będą zmuszeni naruszać przepisy Kodeksu postępowania cywilnego. Taki zaś stan stoi w sprzeczności z zasadami konstytucyjnymi.

Z tych przyczyn należałoby postulować, by przed obciążeniem komorników obowiązkami płatników przeprowadzona została głębsza analiza wskazanych wyżej zagadnień oraz uzupełnienie nowelizacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych o przepisy, które umożliwią komornikom wywiązanie się z obowiązków płatników (obowiązek udzielania przez wierzycieli informacji koniecznych do poboru zaliczki na podatek i sporządzenia informacji podatkowej) oraz dokonanie nowelizacji Kodeksu postępowania cywilnego w taki sposób, by komornik nie musiał naruszać jego przepisów w celu wykonania obowiązków płatnika.

Brak tego rodzaju analiz i nałożenie na komorników zbyt daleko idących obowiązków, może doprowadzić do pogorszenia skuteczności egzekucji, a tym samym skuteczności całego wymiaru sprawiedliwości.

40) Art. 1 pkt 21 (nowelizujący art. 44 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacji przepisu jest uzasadniona. Również jego treść jest jasna i nie wzbudza wątpliwości interpretacyjnych.

41) Art. 1 pkt 22 (nowelizujący art. 45 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Nowelizacja przepisu jest uzasadniona. Również jego treść jest jasna i nie wzbudza wątpliwości interpretacyjnych.

42) Art. 2 pkt 1 i 2 (nowelizujący art. 6 ust. 1b i art. 8 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne)

Cel nowelizacji nie budzi wątpliwości, zaś treść przepisu art. 6 ust. 1b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Natomiast nowelizacja art. 8 ust. 1 jest jedynie wynikiem nowelizacji poprzedniego przepisu.

43) Art. 2 pkt 3 (nowelizujący art. 11 ust. 3 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne)

Nowelizacja ma na celu doprowadzenie do stanu zgodnego z Konstytucją. Regulacja, która ma zostać wprowadzona w art. 11 ust. 3 została zamieszczona w akcie rangi podustawowej, co jest sprzeczne z konstytucyjną zasadą ustawowego nakładania podatków.

44) Art. 2 pkt 4 (nowelizujący art. 14a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne)

Nowelizacji przepisu jest uzasadniona tym, że podobne zmiany zostały wprowadzone w art. 27d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

45) Art. 2 pkt 5 (nowelizujący art. 15 ust. 5 i 6 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne)

Przepisy art. 15 ust. 5 i 6 regulują zakres obowiązku prowadzenia ewidencji wyposażenia, który ciąży na podatnikach z mocy art. 15 ust. 1. Tym samym uzupełniają one dotychczasowe unormowania art. 15 ust. 1-4.

46) Art. 2 pkt 6 (nowelizujący art. 20 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne)

Nowelizacja art. 20 ust. 1 jest konsekwencją nowelizacji art. 15 ust. 5. Mimo zmiany brzmienia przepisu, jego znaczenie nie ulega zmianie.

47) Art. 2 pkt 7 (nowelizujący art. 21 ust. 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne)

Nowelizacja ma jedynie charakter formalny.

48) Art. 3-9

Treść przepisów nie budzi wątpliwości interpretacyjnych.

*Sporządził: Prof. dr hab. Marek Kalinowski
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu*

