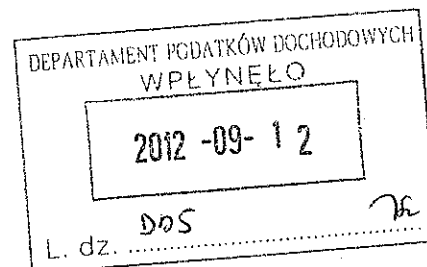




RZĄDOWE CENTRUM LEGISLACJI
WICEPREZES
Piotr Gryśka



240812

Warszawa, 11 września 2012 r.

RCL.DPG.50-103/12
dot. DD5/0301/1/2/uzg.zew./DZQ/2012/DD-468

Pani
Hanna Majszczyk
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów

Wanowice Pani Minister,

Uprzejmie informuję, że do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Rządowe Centrum Legislacji zgłasza następujące uwagi.

Uwagi ogólne

- 1) Zaproponowany w projekcie sposób wyeliminowania obecnej preferencji podatkowej akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych przez włączenie spółek komandytowo-akcyjnych w zakres podmiotowy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych budzi wątpliwości w kontekście zmiany sposobu opodatkowania dochodu komplementariusza tej spółki. Powyższe może spotkać się z zarzutem naruszenia konstytucyjnej zasady równości oraz zasady sprawiedliwości podatkowej. Zaproponowane rozwiązanie oznacza, że w przypadku działalności prowadzonej przez tę spółkę osobową ekonomicznie dochód będzie podlegał „dwupoziomowemu” opodatkowaniu. Opodatkowanie tego dochodu odbywać się będzie zarówno na poziomie spółki, następnie w przypadku uzyskania przez udziałowca dochodu z tej spółki, również ten dochód zostanie opodatkowany. Wskutek powyższego opodatkowanie uzyskanego dochodu przez komplementariusza (jako przychód z udziału w zyskach spółki) może

zostać ocenione jako zaburzenie równowagi w opodatkowaniu dochodów osiąganych przez wspólników spółek osobowych, bowiem sytuacja komplementariusza, w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, jest podobna do sytuacji wspólnika spółki jawnej oraz sytuacji osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej została ukształtowana tak jak wspólnika spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej. Odpowiada on zatem zgodnie z art. 115 ust. 1 ustawy – Ordynacja podatkowa całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Dodatkowo należy zauważyć, że w Kodeksie spółek handlowych, w przypadku spółki komandytowo – akcyjnej, pomimo jej mieszanego charakteru, zostało jednoznacznie wskazane, że jest to spółka osobowa. Jak wynika z uzasadnienia w innych państwach, np. w Niemczech spółka komandytowo-akcyjna jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wynika to jednak z faktu, że w systemie prawa jest spółką kapitałową. Propozycja zatem opodatkowania spółki komandytowo – akcyjnej na takich samych zasadach jak osób prawnych może budzić wyżej wskazane wątpliwości systemowe.

- 2) W kontekście proponowanego terminu wejścia w życie ustawy (1 stycznia 2013 r.) należy wskazać, że nawet w przypadku ogłoszenia projektowanej ustawy do dnia 30 listopada 2012 r., wprowadzenie zmian mających kluczowe znaczenie dla zasad opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych bez poszanowania przyjętych zgodnie z obowiązującym prawem okresów rozliczeniowych tych spółek może zostać ocenione za niekonstytucyjne w zakresie w jakim okres *vacatio legis* nie będzie wystarczający do uznania, iż zarówno interesy w toku podatnika, jak i jego zaufanie do państwa oraz stanowionego przez państwo prawa są należycie chronione. Należy przy tym podkreślić, że zmiany mają wyeliminować te możliwości optymalizacji podatkowej, które zarówno przez sądy administracyjne jak i przez Ministra Finansów zostały uznane za zgodne z prawem, a samo uzasadnienie projektu wskazuje, że celem zmiany jest osiągnięcie spójności systemu podatkowego, a nie efekt budżetowy. W kontekście takiego uzasadnienia szczególnego znaczenia nabiera zapewnienie wysokiej jakości prawno-legislacyjnej projektu oraz wprowadzenie jego rozwiązań z poszanowaniem zasad konstytucyjnych.
- 3) W art. 4 projektu ujęto zmiany w ustawie – Ordynacja podatkowa, których celem ma być wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. sygn. akt P 30/11.

Trybunał ocenił za niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa art. 70 § 6 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, w zakresie w jakim o skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczętym postępowaniem karnym lub postępowaniem w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, podatnik został poinformowany po upływie terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Natomiast z zaproponowanej przez projektodawcę propozycji nowelizacji ww. ustawy (art. 4 pkt 1 projektu) wynika, że organ podatkowy zawiadamia podatnika o konsekwencjach jakie wywołało wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Z przepisu nie wynika jednak, że zawiadomienie (poinformowanie podatnika) następuje najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Przykładowo zwrócić należy uwagę, że bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został poinformowany (art. 70 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa). Wskazać można też na art. 70 § 6 pkt 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, który skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia uzależnił od doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Z uwagi na fakt, że na dzień sporządzenia niniejszej opinii Trybunał Konstytucyjny nie udostępnił uzasadnienia wyroku, RCL zastrzega, że pełna ocena prawidłowości przedłożonej propozycji nie jest możliwa.

Uwagi szczegółowe

- 1) Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, zwana dalej „ustawą CIT”, oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwana dalej „ustawą PIT” (art. 1 i 2 projektu)

W związku z włączeniem spółki komandytowo-akcyjnej w zakres podmiotowy ustawy CIT zaproponowane następujące rozwiązania legislacyjne budzą wątpliwości.

- w art. 5a ustawy PIT słowniczek uzupełniono o definicję spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego (pkt 28). Uzasadnienia projektu wymaga uzupełnienia o wskazanie celowości wprowadzenia takiej definicji, w szczególności z uwagi na brzmienie art. 1 ust. 3 ustawy CIT w związku z art. 4a pkt 14 ustawy CIT i art. 5a pkt 26 ustawy PIT oraz dotychczasowej konstrukcji prawnej w zakresie definicji spółki niebędącej osobą prawną;

- z uwagi, że dochody podatnika mogą być ustalone również przez organ kontroli skarbowej proponuje się w tym zakresie odpowiednio uzupełnić ust. 8e w art. 11 ustawy CIT.
- 2) Wątpliwości budzi przepis art. 6 projektu zawierający warunek zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze roku podatkowego w przypadku tych spółek komandytowo-akcyjnych, których rok obrotowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, że z faktem takiego zawiadomienia wiąże się skutek rozpoczęcia roku podatkowego tych spółek od dnia 1 stycznia 2013 r. Należy zatem wskazać na konstytucyjne wątpliwości dotyczące skutków podatkowych tego przepisu. W przypadku komplementariusza oznaczać to może, że osiągnięty przychód przed dniem 1 stycznia 2013 r. opodatkuje on według obecnie obowiązujących zasad (jako osoba prowadząca działalność gospodarczą). Koszt uzyskania przychodu poniesiony w związku z osiągniętym przychodem, który zaliczony zostałby do kosztów po dniu 1 stycznia 2013 r. nie będzie uwzględniony przez tego podatnika. Zatem zmiana zasad opodatkowania w czasie roku obrotowego spółki komandytowo-akcyjnej może być uznana za naruszenie art. 2 Konstytucji RP, tj. zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady sprawiedliwości podatkowej przez wyłączenie możliwości pomniejszenia przychodów o poniesione koszty w okresie przejściowym.
 - 3) W projektowanym art. 7 ust. 4 projektu zaproponowano rozliczenie przez komplementariusza straty poniesionej z tytułu uczestnictwa w spółce komandytowo-akcyjnej, w przypadku nieprowadzenia przez niego po dniu 1 stycznia 2013 r. działalności gospodarczej, odnoszącego się do przychodu z tytułu udziału w spółce komandytowo-akcyjnej w roku poniesienia straty stanowiącego co najmniej 90% łącznych przychodów podatnika ze źródła – pozarolniczej działalności gospodarczej. Wyjaśnienia wymaga ustalony poziom 90% w tym odliczeniu.
 - 4) Wątpliwości budzi projektowanie warunkowej normy w art. 10 projektu. Zauważyć należy, że 5% stawka podatku od przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT będzie miała zastosowanie do dnia 30 czerwca 2013 r., natomiast od dnia 1 lipca 2013 zastosowanie będzie miało zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 ustawy CIT. Projektodawca nie wskazuje by były prowadzone prace nad nowelizacją dyrektywy wskazanej w tym przepisie. Proponuje się więc zawarcie w przepisie regulacji, że w przypadku wypłat należności wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1

ustawy CIT dokonywanych przez spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie ma zastosowania 5% stawka podatku, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. (Dz. U. Nr 254, poz. 2533) oraz zwolnienie, o którym mowa w art. 7 tej ustawy. W przypadku zmiany dyrektywy wymienionej w projektowanym art. 10 ustawy, wdrażając jej postanowienia, przepis ten wymagałby uchylecia.

- 5) Zgodnie z uzasadnieniem do projektu w części dotyczącej projektowanego art. 12 ust. 5 ustawy intencją projektodawcy jest zachowanie prawa do zwolnienia, tzw. kredytu podatkowego. Przepis ten odsyła do zastosowania w tym zakresie do art. 25 ust. 11-16 ustawy CIT i art. 44 ust. 7a-7j ustawy PIT. Powstaje zatem wątpliwość, czy w przypadku zaistnienia przesłanek z art. 25 ust. 14 ustawy CIT albo z art. 44 ust. 7g ustawy PIT, tj. np. zlikwidowania działalności gospodarczej, postawienia w stan likwidacji albo ogłoszenia upadłości, podatnik utraci prawo do tego zwolnienia. Kwestia ta wymaga wyjaśnienia.
- 6) Projekt ustawy wymaga dopracowania pod względem redakcyjno-legislacyjnym.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że projekt ustawy został skierowany do Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów w celu wydania opinii.

2 powrotom,
Piotr Gurus

Opracowała:

Agnieszka Fulko
tel. 22 694 66 33