



Opinia
do ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw
(druk nr 1138)

I. Cel i przedmiot ustawy

Opiniowana ustawa nowelizuje: ustawę z dnia 29 września 1994 r., ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawę z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym, ustawę z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych oraz ustawę z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości zmierza do tego, aby jednostka obowiązana do prowadzenia księgi rachunkowej mogła nie zamykać księgi rachunkowej (a w konsekwencji nie sporządzać sprawozdania finansowego) za rok obrotowy, w którym jej działalność przez cały czas pozostawała zawieszona. Możliwość taka będzie wyłączona w przypadku, gdy w trakcie takiego roku jednostka dokonywać będzie odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych lub wystąpią inne zdarzenia wywołujące skutki o charakterze majątkowym lub finansowym wymagające ujęcia w księdze rachunkowej. Dodawany przepis nie znajdzie zastosowania do emitentów papierów wartościowych zamierzających ubiegać się o dopuszczenie lub ubiegających się o dopuszczenie do obrotu na rynku regulowanym w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na tym rynku. Ustawodawca dodaje również przepis, który umożliwi jednostce nieprzeprowadzanie inwentaryzacji, jeżeli z powodu zawieszenia działalności nie zamyka ona księgi rachunkowej.

Konsekwencją powyższych zmian jest nowelizacja ustawy – Kodeks spółek handlowych. W dodawanych do Kodeksu przepisach ustawodawca przewiduje, iż zwyczajne zgromadzenie wspólników za rok obrotowy, w którym działalność spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez cały czas pozostawała zawieszona i nie doszło do zamknięcia ksiąg

rachunkowych na koniec tego roku obrotowego, będzie mogło się nie odbyć. Decyzję w tej sprawie podejmować będą wspólnicy. W przypadku jeżeli zwyczajne zgromadzenie wspólników się nie odbędzie, przedmiotem obrad następnego zwyczajnego zgromadzenia wspólników będą również sprawy, które byłyby przedmiotem nieodbytego zgromadzenia wspólników, a dotyczące roku obrotowego, w którym działalność spółki pozostawała zawieszona. Analogiczne rozwiązanie ustawodawca przewidział w odniesieniu do spółki akcyjnej (zwyczajnego walnego zgromadzenia).

W związku z tym, iż na skutek wyżej omówionych zmian możliwe będzie niesporządzanie sprawozdania finansowego, zmodyfikowano przewidziany ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznym sposób ustalania dochodu z działalności gospodarczej podatnika, który prowadzi księgę rachunkową oraz składania przez niego zeznań podatkowych.

Drugą kwestią, którą ustawodawca zajął się w opiniowanej ustawie jest obowiązująca w ustawach o podatkach dochodowych definicja "samochodu osobowego".

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652) z dniem 1 stycznia 2011 r. uchyliła załącznik nr 9 do ustawy o podatku od towarów i usług. Załącznik ten był niezbędny do ustalenia znaczenia pojęcia "samochód osobowy", którym posługuje się zarówno ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. W definicjach tego pojęcia zawartych w przywołanych ustawach podatkowych ustawodawca odsyła bowiem do tego załącznika. W załączniku tym określony był wykaz przeznaczeń pojazdów specjalnych. Mając na względzie powyższe, od dnia 1 stycznia 2011 r. mamy do czynienia z sytuacją, w której – w zależności od przyjętej interpretacji – w systemie brak jest zupełnej definicji pojęcia "samochód osobowy", a tym samym jest problem ze stosowaniem przepisów merytorycznych posługujących się tym pojęciem, albo pojazdy specjalne o przeznaczeniu wskazanym dotychczas w załączniku muszą być kwalifikowane jako samochody osobowe (o ile spełniają inne warunki przewidziane ustawą dla takich samochodów). Problemu nie rozwiązuje załącznik do przywołanej wcześniej ustawy nowelizującej z dnia 16 grudnia 2010 r. Bez względu na przyjętą interpretację zaistniała sytuacja jest niewłaściwa.

Mając to na uwadze ustawodawca uchyła wadliwe definicje i formułuje w ich miejsce nowe. Dokonując tego zabiegu przyjęto, iż w latach 2011 i 2012 będzie obowiązywała definicja, która znajdowała się w systemie do dnia 31 grudnia 2010 r. Definicja ta została sformułowana w przepisie przejściowym opiniowanej ustawy (art. 7). Jedyna

różnica w odniesieniu do dotychczasowego stanu prawnego sprowadza się do tego, iż ustawodawca zwalnia podatnika z określonych obowiązków informacyjnych względem właściwego naczelnika urzędu skarbowego, przewidzianych dotychczas w art. 5c ust. 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w art. 4b ust. 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ustawodawca postanowił również zmodyfikować definicję "samochodu osobowego", która będzie obowiązywała w ustawach o podatku dochodowym począwszy od 2013 r. Przyjęto, iż o tym czy mamy do czynienia z pojazdem samochodowym będącym pojazdem specjalnym będzie przesądzało świadectwo homologacji albo decyzja zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji albo inne dokumenty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto od 2013 r. samochodem osobowym nie będzie pojazd samochodowy, w którym liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi:

- 1) 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 425 kg,
- 2) 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 493 kg,
- 3) 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 500 kg.

Dopuszczalna ładowność pojazdów oraz liczba miejsc (siedzeń) określana będzie na podstawie wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji. Pojazdy, które w wyciągu ze świadectwa homologacji lub w odpisie decyzji nie będą miały określonej dopuszczalnej ładowności lub liczby miejsc, uznawać się będzie za samochody osobowe.

Trzecią kwestią, którą zajął się ustawodawca jest zmodyfikowanie katalogu przesłanek, których spełnienie jest konieczne do tego, aby zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych były przychody z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how).

Ponadto ustawodawca modyfikuje przepis przejściowy zawarty w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym, który dotyczy wyłączenia stosowania 8 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Ustawa w odniesieniu do zmian w ustawie o rachunkowości i ich konsekwencji wejdzie w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Natomiast przepisy związane z definicją "samochodu osobowego" oraz określające sposób stwierdzania czy pojazd samochodowy mieści się w zakresie tej definicji, czy nie, wejdą w życie w dwóch grupach część z nich wejdzie w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 1 stycznia 2011 r., druga zaś z dniem 1 stycznia 2013 r. Zmiana w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym wejdzie w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 1 stycznia 2011 r.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 86. posiedzeniu w dniu 4 marca 2011 r. Projekt wniosła Komisja Nadzwyczajna "Przyjazne Państwo" do spraw związanych z ograniczaniem biurokracji. Sejm na 58. posiedzeniu skierował projekt do Komisji Finansów Publicznych.

W trakcie prac nad projektem w Komisji Finansów Publicznych oraz na posiedzeniu plenarnym (II czytanie) rozszerzono zakres dokonywanej nowelizacji o zmiany dotyczące definicji pojęcia "samochód osobowy" zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Dodano przepis zmieniający ustawę - Prawo o ruchu drogowym. Sformułowano przepis przejściowy, który określa definicję "samochodu osobowego", zasady stwierdzania czy pojazd samochodowy mieści się w zakresie tej definicji oraz wykaz przeznaczeń pojazdów specjalnych, które będą obowiązywały, począwszy od dnia 1 stycznia 2011 r. (z mocą wsteczną) do dnia 31 grudnia 2012 r. Ponadto dodano przepisy modyfikujące katalog przesłanek, których spełnienie jest konieczne do tego, aby zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych były przychody z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how). Dodano również przepis nowelizujący ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym.

III. Uwaga ogólna

Rozumiejąc intencje, które kierowały ustawodawcą należy stwierdzić, iż można mieć wątpliwości co do trybu uchwalenia opiniowanej ustawy.

Konstytucja statuuje kilka zasad formalnoprawnych rządzących procesem prawotwórczym na etapie sejmowym. Chodzi tu przede wszystkim o zasadę trzech czytań oraz instytucje: inicjatywy ustawodawczej i zakresu poprawki sejmowej. Istotą inicjatywy ustawodawczej jest to, że jej wniesienie uruchamia postępowanie w celu rozpatrzenia projektu. Treści proponowane w inicjatywie muszą być poddane pełnej procedurze parlamentarnej zanim dojdzie do ich uchwalenia (wyrok TK K 25/98). Wymóg rozpatrywania projektów ustaw przez Sejm w trzech czytaniach oznacza konstytucyjny nakaz, by podstawowe treści, które znajdują się ostatecznie w ustawie przebyły **pełną** drogę procedury sejmowej, tak by nie zabrakło czasu i możliwości na przemyślenie przyjmowanych rozwiązań i zajęcie wobec nich stanowiska. Zasada III czytań oznacza konieczność trzykrotnego rozpatrywania przez Sejm tego samego projektu ustawy w sensie merytorycznym, a nie tylko technicznym. Celem procedury III czytań jest wyeliminowanie ryzyka niedopracowania lub przypadkowości rozwiązań przyjmowanych w toku prac ustawodawczych. W konsekwencji należy pamiętać, iż zakres poprawki do projektu ustawy, w myśl Konstytucji i poglądów Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie, nie jest nieograniczony. Treść zgłoszonych podczas rozpatrywania projektu ustawy przez Sejm poprawek nie może iść tak daleko, aby uczynić przedmiotem kolejnych czytań projekt, którego zakres w takim stopniu różni się od złożonej inicjatywy ustawodawczej, że jest to w istocie projekt "innej" ustawy. Ważne jest, aby pamiętać, iż treść poprawki nigdy nie jest poddana pełnej procedurze rozpatrzenia.

Działanie przeciwne może być uznane za naruszenie przepisów Konstytucji o inicjatywie ustawodawczej oraz III czytaniach. Najczęściej z taką sytuacją spotykamy się wówczas, gdy podczas procedowania nad jakimś projektem ustawodawca chce "przy okazji", korzystając z wszczętego postępowania legislacyjnego, "załatwić" jakąś inną sprawę, która w jego ocenie nie może czekać.

Problem ten pojawia się w przypadku opiniowanej ustawy. Różni się ona od wniesionego projektu (zarówno od strony przedmiotowej i podmiotowej) tak dalece, że uprawnione jest stwierdzenie, że duża jej część (niezwiązana z nowelizacją ustawy o rachunkowości) nie spełnia standardów konstytucyjnych związanych z procedurą prawotwórczą. Należy pamiętać, iż uchybienia proceduralne w stanowieniu ustaw, muszą być oceniane tak samo, jak niezgodność treści stanowionych przepisów z normami rangi

konstytucyjnej. Naruszenie procedury może być zaś zawsze rozpatrywane w kategoriach jednoczesnego naruszenia zasady legalizmu.

Konsekwencją naruszenia zasad formalnoprawnych związanych z procedurą ustawodawczą jest złamanie kilku zasad techniki prawodawczej dotyczących redagowania ustaw nowelizujących. W szczególności należy mieć na względzie, iż przepis § 92 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej przewiduje, iż jedną ustawą zmieniającą obejmuje się tylko jedną ustawę. Odstępstwo od tej zasady możliwe jest w dwóch przypadkach. Pierwszy z nich dotyczy sytuacji, w której następstwem zmiany ustawy podstawowej jest konieczność dokonania zmian w innych ustawach, drugi zaś sytuacji, gdy pomiędzy zmienianymi ustawami występują niewątpliwe (oczywiste) związki tematyczne lub do zrealizowania zamysłu prawodawczy jest niezbędne jednoczesne dokonanie zmian w kilku ustawach. Zarówno w pierwszym, jak i drugim przypadku zaistnienie okoliczności uzasadniających odstępianie od § 92 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej znajduje odzwierciedlenie w tytule ustawy zmieniającej. Tytuł ustawy, którą nowelizuje się więcej niż jedną ustawę powinien wymieniać tytuły wszystkich nowelizowanych ustaw, przy czym w pierwszym z wyżej wskazanych przypadków jako pierwszą wymienia się podstawową ustawę nowelizującą, a następnie chronologicznie pozostałe tytuły, w drugim przypadku tytuły ustaw wymienia się chronologicznie. Jeżeli wymienienie w tytule ustawy zmieniającej tytułów wszystkich nowelizowanych aktów nie jest możliwe (ze względu na dyrektywę zwięzłości tytułu) w pierwszym przypadku wymienia się tytuł podstawowej ustawy nowelizowanej i dodaje się wyrazy "oraz niektórych innych ustaw", w drugim zaś stosuje się technikę tzw. przedmiotowego określenia tytułu ustawy nowelizującej. Mając na względzie przedstawione zasady należy stwierdzić, iż tytuł opiniowanej ustawy sugeruje, iż wszystkie zmiany (a w konsekwencji także przepis przejściowy) dokonywane tą ustawą są konsekwencjami zmian dokonywanych w podstawowej ustawie nowelizowanej tj. ustawie o rachunkowości. Nie jest to oczywiście zgodne z prawdą. Oznacza to, iż tytuł analizowanego aktu nie realizuje jednej z podstawowych funkcji tj. funkcji informacyjnej. Tytuł ustawy zamiast informować adresata o zakresie zmian, dezinformuje go w tym przedmiocie. Najważniejsze z punktu widzenia realizacji funkcji informacyjnej jest zapewnienie tytułowi adekwatności do treści regulacji.

Mając powyższe na względzie należy stwierdzić, iż zmiany, które nie wiążą się z zmianą ustawy o rachunkowości powinny być przedmiotem odrębnej nowelizacji. Fakt, iż ustawodawca działa pod presją czasu nie uzasadnia tworzenia prawa w sposób niezgodny z zasadą przyzwoitej legislacji (Trybunał Konstytucyjny wywiódł tę zasadę z zasady

demokratycznego państwa prawnego) oraz niezgodnie z przyjętymi w Konstytucji formalnoprawnymi zasadami tworzenia prawa.

IV. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 1 lit. a, art. 12 ust. 2 – zmiana tego przepisu sprowadza się wyłącznie do uzupełnienia zawartego we wprowadzeniu do wyliczenia tzw. "zastrzeżenia", które "odsyła" do innego przepisu zawartego w tym samym artykule. Mając na względzie wątpliwości interpretacyjne związane z posługiwaniem się przez ustawodawcę techniką "zastrzeżeń" oraz zasady techniki prawodawczej dotyczące struktury aktu, w tym wzajemnej relacji pomiędzy przepisami ogólnymi i szczególnymi (zasadami i wyjątkami od nich, zasadami i ich uszczegółowieniem) wskazane byłoby w ogóle wyeliminowanie z przepisu art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości modyfikowanego fragmentu. Należy dodatkowo podkreślić, iż z punktu widzenia poprawnej legislacji niedopuszczalne jest stosowanie techniki "zastrzeżeń" w obrębie jednej podstawowej jednostki redakcyjnej (w obrębie jednego artykułu).

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 1 lit. a otrzymuje brzmienie:

"a) w ust. 2 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

"Księgi rachunkowe zamyka się:";

2) art. 1 pkt 1 lit. b, art. 12 ust. 3b – mając na względzie wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych, o jakie zdarzenia wywołujące skutki o charakterze majątkowym lub finansowym ustawodawcy chodzi, należałoby rozważyć niżej zaproponowaną poprawkę doprecyzowującą. Należałoby rozważyć również, czy czasowniki "dokonywać" i "występować" użyte w dodawanym przepisie w czasie teraźniejszym, nie powinny być użyte w czasie przeszłym (odnoszą się one do okresu całego roku, a nie tylko momentu zamknięcia księgi).

Propozycja poprawek:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w ust. 3b po wyrazie "finansowym" dodaje się wyrazy "wymagające ujęcia w księdze rachunkowej";

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w ust. 3b wyraz "dokonuje" zastępuje się wyrazem "dokonywała" oraz wyraz "występują" zastępuje się wyrazem "wystąpiły";

- 3) art. 4 – uwzględniając, iż odesłania, które sformułowano w art. 81 ust. 11 pkt 7 nie są odesłaniami statycznymi, ale dynamicznymi, zmiana dokonywana przepisem art. 4 jest pozorna i w związku z tym należy skreślić art. 4.

Propozycja poprawki:

- skreśla się art. 4;

- 4) art. 5 pkt 1 i 2 – mając na względzie § 89 ust. 2 Zasad techniki prawodawczej proponuje się przyjęcie niżej zaproponowanej poprawki techniczno-legislacyjnej.

Propozycja poprawki:

- w art. 5 w pkt 1 w zdaniu wstępnym oraz w pkt 2 w zdaniu wstępnym skreśla się wyrazy "po § 5";

- 5) art. 5 pkt 1 i 2, art. 231 § 6 i art. 395 § 6 – mając na względzie czytelność przepisu proponuje się skreślenie zbędnie powtórzonych wyrazów.

Propozycja poprawki:

- w art. 5:
 - a) w pkt 1, w § 6 w zdaniu drugim skreśla się wyrazy "przez cały czas",
 - b) w pkt 2, w § 6 w zdaniu drugim skreśla się wyrazy "przez cały czas".

Jakub Zabielski

Główny legislator