

Warszawa, 26 lipca 2017 r.  
KL/324/102/1360/KK/RI/2017

Pan  
**Paweł Gruza**  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W odpowiedzi na pismo DD6.8200.5.2017 z dnia 12 lipca br. Konfederacja Lewiatan przekazuje, w załączeniu, stanowisko do **projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.**

Z poważaniem,



Henryka Bochniarz  
Prezydent Konfederacji Lewiatan  
Przewodnicząca Rady Dialogu Społecznego



**Uwagi Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z dnia 6 lipca 2017 r., nr z wykazu prac UA31 („Projekt”)**

Poniżej przedstawiamy uwagi dotyczące Projektu wraz z postulatami zmian. Uwagi te odnoszące się do nowelizowanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT”) stosują się również odpowiednio do analogicznych zmian wprowadzanych Projektem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „ustawa o PIT”).

**Uwagi wstępne**

Uzasadnienie Projektu wskazuje jako jego podstawowy cel nowelizacji *„uszczerpnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, podatku z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu.”* Uzasadnienie mówi także o ogólnym celu w postaci *„odbudowy dochodów podatkowych”* (w podatku CIT). Także w dalszych punktach uzasadnienia wskazuje się na przykłady określonych, niepożądanych działań podatników w celu nieuzasadnionego zmniejszenia podstawy opodatkowania.

Zgadzamy się z Projektodawcą, że należy przeciwdziałać agresywnemu planowaniu podatkowemu i dążyć do zrównania warunków konkurencji dla podmiotów gospodarczych tak, aby agresywne sposoby zmniejszania podstawy opodatkowania nie stanowiły nieuczciwej przewagi konkurencyjnej względem uczciwie działających podatników. Niezbędne jest bowiem tworzenie równych szans dla rozwoju i konkurencyjności firm bez względu na pochodzenie kapitału (w szczególności w ramach Unii Europejskiej) i wielkości firmy, jak też dbanie o wzrost znaczenia i konkurencyjności Polski na gospodarczej mapie świata. **Niemniej uważamy, że niektóre z proponowanych rozwiązań w ich obecnym kształcie będą negatywnie oddziaływać na uczciwych przedsiębiorców i stanowić istotną ingerencję w warunki prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. Obawiamy się, że te negatywne efekty Projektu mogą skutkować obniżeniem wzrostu gospodarczego oraz zmniejszeniem atrakcyjności Polski jako miejsca lokowania inwestycji lub rozwoju działalności innowacyjnej. Z tego względu wnosimy o dopracowanie Projektu z uwzględnieniem głosów środowiska przedsiębiorców tak, aby wdrożenie Projektu nie wywoływało negatywnych skutków dla funkcjonowania polskiej gospodarki.**

Niezależnie od powyższego zwraca uwagę, że podając diagnozy o nadużyciach i potrzebie odbudowy dochodów podatkowych Projektodawca nie przedstawia odpowiednio konkretnych danych, czy to ogólnych, czy też wskazujących na (choćby szacunkowe) straty dla budżetu ze stosowania określonych metod unikania opodatkowania. Następnie dla ogólnikowo przedstawionych albo też opartych na niereprezentatywnych przypadkach diagnozach dokonuje się niezwykle daleko idących przesądzeń i proponuje się rozwiązania generalne, dotyczące zarówno podatników stosujących niedozwolone praktyki (w nieznaney, niewskazanej w projekcie skali), jak i podatników prowadzących normalną działalność, bez jakichkolwiek tzw. optymalizacji podatkowych.



Daje to podstawy do twierdzenia, że faktycznym celem (w każdym razie nie podstawowym celem) Projektodawcy mogło nie być wyeliminowanie nieprawidłowości, ale po prostu nałożenie większych ciężarów podatkowych. Przy nominalnie nie zwiększonej stawce podatku, Projekt powoduje bowiem istotne zwiększenie bazy podatkowej, znacząco ponad faktyczny dochód (zysk ekonomiczny) przedsiębiorstwa, a tym samym pogorszenie warunków prowadzenia działalności gospodarczej w naszym kraju.

W istocie, w przypadku wprowadzenia niektórych z proponowanych zmian podatki dochodowe w znacznie mniejszym stopniu będą miały charakter dochodowy, tzn. podstawa opodatkowania mniej będzie miała wspólnego z faktycznym przyrostem majątku w przedsiębiorstwach.

Jeżeli jednak „odbudowa” dochodów rozumiana jest jako odzyskanie bazy podatkowej, która się od podatników faktycznie już obecnie należy (na podstawie obowiązujących przepisów), to należy zapytać czy nowy instrument w postaci zmian ustawowych jest odpowiedni do zwalczania zidentyfikowanych nadużyć oraz czy istniejące już instrumenty prawne są dostatecznie wykorzystywane przez administrację skarbową.

Należy pamiętać, że jeżeli celem zmian jest faktycznie zwalczanie nadużyć to obowiązuje w tym zakresie zasada proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Zgodnie z tą zasadą należy w pierwszej kolejności zidentyfikować nieprawidłowości albo zjawiska niepożądane, a następnie przedsięwziąć środki adekwatne (tzn. proporcjonalne) dla ich zwalczania. Nie należy więc dokonywać zmian (które ograniczają zarówno prawo własności, jak i swobodę prowadzenia działalności gospodarczej), jeżeli nie jest to absolutnie konieczne, tzn. jeżeli dotychczas posiadane przez Państwo instrumenty są (mogą być) wystarczające.

Ma to fundamentalne znaczenie, ponieważ skutki rozwiązania problemu związanego z działalnością pewnej, z całą pewnością mniejszej części podatników, przerzucane są na ich ogół, bez wykorzystania wszystkich pośrednich możliwości aktywnego zwalczania nadużyć i nawet przestępstw – w sposób zindywidualizowany.

**Podsumowując, proponowane zmiany dotkną w dużej mierze także uczciwych podatników, nie stosujących agresywnych metod optymalizacji podatkowej, a którzy faktycznie prowadzą działalność w dużych rozmiarach i regularnie odprowadzają daniny do budżetu państwa. Proponowane uregulowania należy przede wszystkim doprecyzować i zmienić, ponieważ one uderzają w solidnych podatników, nie uwzględniają różnic w profilu i skali działalności czy stosowanych modelach biznesowych i mogą zniechęcać do dalszego rozwijania działalności w Polsce.**

### Uwagi szczegółowe

#### **1. Wyodrębnienie z działalności gospodarczej odrębnego źródła przychodów - zyski kapitałowe**

Fundamentalną zmianą na gruncie Projektu jest podzielenie jednolitego dotychczas źródła przychodów z działalności gospodarczej na zyski kapitałowe i inne źródła przychodów. Za odrębne źródło uznane zostały tzw. zyski kapitałowe, za które uważa się m.in. przychody z udziału w zyskach

osób prawnych (dywidendy, przychody z umorzenia udziałów/akcji, wartość majątku otrzymanego w ramach likwidacji osoby prawnej, wartość niepodzielonych zysków w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną itd.), przychody związane z wniesieniem do spółki wkładu niepieniężnego, przychody wynikające ze zbycia udziałów/akcji (w tym w celu umorzenia), a także papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz tytułów uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych, przychody ze zbycia wierzytelności, przychody ze zbycia praw autorskich, licencji i znaków towarowych. O ile koncepcja różnych źródeł przychodów funkcjonowała dotychczas na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z uwagi na różną zdolność podatkową podatników w ramach poszczególnych źródeł (np. inna sytuacja dochodowa pracownika a osoby uzyskującej przychód z działalności gospodarczej), to mimo to na gruncie obu ustaw przyjmowano, że działalność gospodarcza stanowi jedno źródło.

Proponowany w art. 7 ust. 1 w związku z art. 7b ustawy o CIT podział podstawy opodatkowania na dochód z zysków kapitałowych oraz dochód z innych źródeł, w połączeniu z proponowaną zasadą ujętą w art. 7 ust. 3 pkt 2a ustawy o CIT, że przy ustalaniu dochodu nie uwzględnia się straty w źródle przychodów, będzie powodował, że:

- a) dochód w ramach jednego źródła przychodów nie będzie mógł być skompensowany ew. stratą poniesioną w ramach innego źródła przychodów, także w przypadku, gdy podatnik nie będzie miał możliwości rozliczyć straty z przyszłymi przychodami w ramach tego źródła przychodu w ciągu kolejnych pięciu lat podatkowych;
- b) straty ponoszone w źródle przychodów nie będą pomniejszały podstawy opodatkowania, niezależnie od tego czy stanowiły one realną stratę ekonomiczną poniesioną przez podatnika;
- c) przedsiębiorcy będą zobowiązani do wyodrębnienia przychodów i kosztów dotyczących poszczególnych źródeł na podstawie prowadzonej ewidencji rachunkowej, co będzie zwiększało poziom skomplikowania kalkulacji podatku dochodowego, a tym samym przy proponowanej skali zmian i wiążących się z nią praktycznych wątpliwości będzie oznaczało wymierny wzrost kosztów wynikający z tak z dodatkowego obciążenia służb finansowo-księgowych spółek nowymi obowiązkami jak i konieczności zmiany zasad prowadzenia ewidencji księgowych oraz istotnej modyfikacji rozwiązań technologicznych.

#### **a) Strata poniesiona w źródle przychodów**

Proponowane w Projekcie przepisy art. 7 ust. 2 i ust. 3 lit 2a posługują się różnymi pojęciami „strata ze źródła przychodów” (rozumiana jako nadwyżka kosztów uzyskania przychodów nad sumą przychodów z tego źródła) oraz „strata poniesiona w źródle przychodów” (która nie jest uwzględniana przy ustalaniu dochodu lub straty ze źródła). Takie zróżnicowanie i wprowadzone wyłączenie powoduje w naszej ocenie, że wszelkie straty ponoszone przez podatników na operacjach gospodarczych – jako straty poniesione w źródle przychodów – nie będą pomniejszały podstawy opodatkowania podatkiem CIT.

Projektodawca uzasadnia zmianę dot. wyodrębnienia źródeł przychodu i rozliczania strat przez wskazanie, że częstym instrumentem optymalizacyjnym stosowanym przez podatników jest „sztuczne kreowanie straty” przez zbywanie posiadanego majątku. Nie wskazano przy tym, co projektodawca



uznaje za straty „sztuczne” (należy zakładać, że dostrzega również straty „nie-sztuczne”) oraz dlatego niewystarczające jest dla kwestionowania tego typu operacji stosowanie dotychczas istniejących w systemie prawa instrumentów (np. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania).

Należy pomimo to zakładać i podkreślać, że straty na posiadanym majątku powstają co do zasady nie w sposób sztuczny ale normalny – podatnicy mają prawo zbywać i zbywają majątek i – niekiedy realizują na takich transakcjach straty w różnych okolicznościach, realizując ryzyka związane z działalnością. Przykładowo zbywane są inwestycje ze stratą w celu uniknięcia straty w wyższej wysokości (tzw. sprzedaż „stop loss”) albo jest to konieczne dla odzyskania płynności. **Oczywiste jest bowiem, że nie każda inwestycja i nie każde działanie może przynosić zyski i nie można opodatkowywać podatnika, który zysków nie osiąga.** Trudno jednak każdemu podatnikowi, który sprzedaje aktywo po cenie rynkowej, ale ze stratą przypisywać w tym działanie dla zmniejszenia podatku, gdyż jednocześnie realizuje on stratę faktyczną – w sensie ekonomicznym.

Pomimo to, jako instrument dedykowany niektórym działaniom („sztucznym” stratom kapitałowym) – odrębne rozliczenia zysków kapitałowych stosuje się do wszystkich sytuacji i podatników, tj. także do strat, którym nie można zarzucić, iż są sztuczne.

**W praktyce implementacja tych przepisów doprowadzi do oderwania podstawy opodatkowania od ekonomicznego wyniku finansowego podatnika.** Można to nawet oznaczać, iż podatnik, który postanowi przeprowadzić proces inwestycyjny lub prace badawczo-rozwojowe poprzez powołaną do tego celu spółkę celową, finansowaną ze środków bieżących (źródła inne niż kapitały pieniężne), w przypadku gdy to przedsięwzięcie okaże się nietrafione i podatnik podejmie decyzję o jego zaniechaniu i np. sprzedaży udziałów w tej spółce celowej, nie będzie mógł ekonomicznie rozpoznać straty z działalności, z której tę inwestycję sfinansował. W efekcie podatnik taki będzie musiał zapłacić podatek od działalności pozostałej, co może w ostateczności oznaczać konieczność ogłoszenia upadłości dla takiego podatnika.

Przykładowo podatnik, który eksportuje towary albo zaciąga zobowiązania handlowe w walutach obcych i z tego powodu nabywa instrumenty pochodne (gdzie instrumentem bazowym jest waluta albo jej kurs) dla zabezpieczenia ryzyka kursowego związanego ze spłatą takiego zobowiązania, nie będzie mógł rozliczyć po nowelizacji przychodów lub kosztów powstałych z realizacji tych instrumentów z przychodami lub kosztami, których te instrumenty bezpośrednio dotyczą (które zabezpieczają przed ryzykiem kursowym). Jest to oczywiście wadliwe rozwiązanie niepowodujące, że poszczególne fazy jednej i tej samej transakcji handlowej kwalifikowane byłyby do dwóch różnych źródeł przychodów (Przykład: koszt własny sprzedaży towaru zakupionego w walutach obcych kwalifikowany byłby do innych źródeł przychodu, natomiast dochód/strata wynikająca z zabezpieczenia ryzyka kursowego związanego ze spłatą zobowiązania za ten towar, w świetle proponowanej nowelizacji należałoby zaklasyfikować do źródła zyski kapitałowe). Podobnie w przypadku sprzedaży ze stratą nieściągalnych wierzytelności handlowych, które zostały już wcześniej opodatkowane u tego podatnika jako przychód należny – jest możliwe, że strata ta nie zostanie rozliczona, prowadząc efektywnie do opodatkowania dochodu, który nigdy nie został faktycznie otrzymany przez podatnika.

Niezależnie od tego wskazać należy, że wykorzystanie kapitału dla inwestycji kapitałowych w celu jego ochrony lub pomnażania przez podatnika jest samo w sobie normalnym elementem działalności gospodarczej – tak jak produkcja, handel czy świadczenie usług. Podawany przez Projektodawcę cel nie uzasadnia różnego traktowania podatników i stanowi o gorszym traktowaniu niektórych podatników – mianowicie tych, którzy płynne środki przeznaczają na określony rodzaj inwestycji (np. kapitałowych).

W wielu branżach rozwiązanie zaproponowane w Projekcie będzie wręcz powodowało sztuczne, i często trudne do przeprowadzenia, rozdzielenie – dla celów podatkowych – działalności gospodarczej podatników, jak np. w branży finansowej, gdzie obrót papierami wartościowymi, w tym obligacjami Skarbu Państwa stanowi istotny element zabezpieczenia płynności lub lokowania zebranych depozytów klientów w bankach lub rezerw techniczno-ubezpieczeniowych w zakładach ubezpieczeniowych. Trzeba również zwrócić uwagę na fakt, że brak możliwości kompensowania strat z działalności finansowej i z działalności operacyjnej **pozbawi polskie firmy motywacji do inwestowania** w Polsce i zagranicą poprzez spółki celowe, bo w przypadku niepowodzenia inwestycji firmy zostaną obciążone podatkiem, pomimo że ich sytuacja ekonomiczna będzie osłabiona.

Zasadą jest, że opodatkowaniu podlega dodatni wynik na działalności gospodarczej podatnika. Proponowane zmiany oznaczają, że w wielu wypadkach podatnicy, którzy faktycznie takiej nadwyżki nie osiągną (także w znaczeniu bilansowym, ekonomicznym) i tak zapłacą podatek.

**Dla uniknięcia powyższych negatywnych skutków proponujemy wykreślenie nowego art. 7 ust. 3 pkt 2a ustawy o CIT albo jego modyfikację w taki sposób, aby umożliwić podatnikom, którzy ponieśli realną stratę w ramach danego źródła przychodów do jej rozliczenia, jeżeli nie powstała na skutek czynności mającej na celu uniknięcie lub uchylene się od opodatkowania. Proponujemy, aby nadać następujące brzmienie wprowadzanego przez art. 2 pkt 6 lit b) tiret trzeci Projektu nowego art. 7 ust. 3 pkt 2a ustawy o CIT:**

*„2a) straty poniesionej w źródle przychodów, jeżeli powstała na skutek czynności, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie lub uchylene się od opodatkowania; jeżeli czynności te nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylene się od opodatkowania;”*

**Uważamy również, że w przypadku wprowadzenia pkt. 2a w zaproponowanym powyżej brzmieniu nie byłoby konieczne dzielenie działalności gospodarczej na źródła przychodów jak to jest proponowane w art. 2 pkt 6 Projektu, gdyż zmiana taka prowadziłaby do realizacji celu nowelizacji, jakim jest zapobieżenie odliczaniu „sztucznych” strat wynikających z agresywnego planowania podatkowego, nie rodząc przy tym niekorzystnych skutków ubocznych dla uczciwych podatników. Natomiast w przypadku gdyby podział źródeł zostałby wprowadzony - analogiczna klauzula powinna być stosowana w zakresie kompensowania straty i dochodu pomiędzy obydwoma źródłami.**



**b) Ewidencja rachunkowa dot. odrębnych źródeł przychodów**

Należy wskazać na fakt, że stosownie do przepisów Projektu, z dniem jego wejścia w życie, podatnicy będą zmuszeni prowadzić szczegółowe, odrębne ewidencje księgowe na potrzeby ustalania przychodów, kosztów uzyskania przychodów, podstawy opodatkowania oraz dochodu dla odrębnych źródeł: „działalność gospodarcza” oraz „zyski kapitałowe”. W szczególności, ewidencje te powinny zapewnić możliwość przyporządkowania kosztów niestanowiących bezpośrednich kosztów uzyskania przychodów (tj. kosztów pośrednich), do właściwego źródła przychodów. W sytuacji, gdy dany koszt pośredni dotyczyć będzie obu źródeł – konieczne będzie zastosowanie właściwego klucza alokacji, w oparciu o który dany koszt zostanie przyporządkowany do właściwego źródła – w odpowiedniej części.

Należy podkreślić, że przedmiotowa, fundamentalna zmiana wiązać będzie się z koniecznością modyfikacji systemów informatycznych (finansowo-księgowych, ERP) podatników i przystosowania ich do nowych regulacji. Zwracamy uwagę, że w 2018 kumuluje się wiele nowych obowiązków podatkowych (w tym w zakresie cen transferowych, jednolitego pliku kontrolnego i innych), które będą wymagały dużego zaangażowania służb finansowo-księgowych w przedsiębiorstwach. Tym samym wprowadzenie zmiany przepisów w proponowanym kształcie stanowić będzie realne obciążenie dla podatników, tak w zakresie dodatkowych kosztów wynikających z konieczności modyfikacji systemów IT, jak również zapewnienia wystarczających zasobów do przeprowadzenia implementacji wymienionych zmian w tym samym czasie.

**Z tego względu należy także rozważyć zmianę art. 12 Projektu, poprzez wskazanie, że proponowana nowelizacja (w szczególności w zakresie przepisów dot. wyodrębnienia źródeł przychodów) o ile w ogóle zostanie uznana za uzasadnioną wejdzie w życie dopiero z dniem 1 stycznia 2019 r.**

Ponadto należy wprowadzić wyłączenie z obowiązku wyodrębniania źródeł przychodów dla niektórych kategorii zysków kapitałowych, jeżeli wchodzi one w zakres przychodów lub kosztów z działalności operacyjnej podatnika. Wyłączenia takie powinny w szczególności dotyczyć przychodów wskazanych poniżej.

**c) Przychody ze zbycia wierzytelności jako zyski kapitałowe**

Stosownie do postanowień Projektu, na gruncie CIT przychody ze zbycia wierzytelności stanowić będą przychody z zysków kapitałowych. W przypadku Ustawy PIT natomiast, dodany zostanie art. 14 ust. 2 pkt 7ca, na podstawie którego przychody z odpłatnego zbycia wierzytelności dotyczącej prowadzonej działalności gospodarczej, przyporządkowany został do źródła w PIT „działalność gospodarcza”.

W naszej ocenie nie sposób znaleźć uzasadnienia dla odrębnego traktowania przychodów ze zbycia wierzytelności na gruncie obu ustaw. W szczególności, kontrowersyjne wydaje się zakwalifikowanie z perspektywy CIT przychodu ze zbycia wierzytelności własnych do źródła „zyski kapitałowe”. Skoro wierzytelności takie są bezpośrednio związane z prowadzoną przez podatnika CIT działalnością gospodarczą, nie sposób uznać, że kwalifikacja przychodu ze zbycia takiej wierzytelności miałyby być traktowana odmiennie.

**Z uwagi na wspomnianą wyżej niekoherencję, postulujemy usunięcie z katalogu „zysków kapitałowych” przychodów ze zbycia wierzytelności własnych (tj. projektowanego art. 7b pkt 5 Ustawy CIT).**

Celem zaproponowanej zmiany jest doprecyzowanie pojęcia „przychodów z zysków kapitałowych” w taki sposób, aby – nie ograniczając waloru nowelizacji dotyczącego redukcji skutków optymalizacji podatkowych – uspójnić je z faktycznym źródłem określonego przychodu. Wierzytelność, której zbycie może powodować powstanie przychodu, może zaistnieć w danym podmiocie „z zewnątrz” (np. w rezultacie jej odpłatnego nabycia), jednak najczęściej przyczyną jej zaistnienia będzie zaległość po stronie kontrahenta – tzn. powstała w toku normalnej działalności operacyjnej danego wierzyciela – i brak możliwości jej uregulowania przez dłużnika. W takim przypadku, naturalną będzie konieczność traktowania jej na gruncie podatkowym jako wierzytelność „operacyjna”, a nie „kapitałowa”.

Obrazuje to przykład producenta maszyn rolniczych (podatnika PDOP), który sprzedał nabywcy traktor za cenę np. 2000 zł netto przy koszcie produkcji wynoszącym 1000 zł. Sprzedający osiągnął dochód w wysokości 1000 zł z tytułu sprzedaży traktora, od którego powinien uiścić 190 zł podatku. W przypadku zaistnienia problemów z otrzymaniem zapłaty od nabywcy traktora, producent maszyn rolniczych zdecydowałby się na sprzedaż posiadanej wierzytelności podmiotowi trzeciemu za cenę 1500 zł. Faktyczny zysk uzyskany przez producenta wyniósłby 500 zł, a podatek – 95 zł. Niemniej, na bazie projektowanego brzmienia art. 7b pkt 5) UPDOP, producent maszyn rolniczych zmuszony byłby zapłacić 190 zł podatku, ponieważ strata w wysokości 500 zł (1000 zł – 1500 zł) byłaby zaliczona do odrębnego źródła dochodów.

Należy ponadto zauważyć, że klucz doboru kategorii przychodów do zysków z kapitałów jest nieczytelny. O ile w przypadku dywidend i odsetek, przychody uzyskiwane są z zainwestowanego kapitału, o tyle w przypadku zbytych wierzytelności własnych przysporzenie ekonomiczne nie jest skutkiem „zainwestowania” wcześniej środków pieniężnych, ale jest konsekwencją niezrealizowania zobowiązania przez dłużnika.

Proponujemy wprowadzenie zmian do brzmienia art. 7b pkt 5) UPDOP

„Art. 7b. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:

(...)

5) przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika;”

#### **d) Przychody z instrumentów zabezpieczających**

Stosowanie instrumentów zabezpieczających przepływy oraz przychody niezaliczone do kategorii zysków kapitałowych ma na celu zabezpieczenie przychodów z podstawowej działalności operacyjnej podatnika. W konsekwencji, wydzielenie przychodów uzyskiwanych z tych instrumentów, jako należących do odrębnej kategorii, jest zabiegiem abstrahującym od wyniku ekonomicznego uzyskanego przez podatnika. Może to skutkować nieuzasadnionym dzieleniem strumieni przychodów np. w przypadku podmiotów stosujących instrumenty typu *forward* dla zabezpieczenia na przyszłość akceptowalnego dla nich poziomu kursu walut, kluczowego dla ustalenia ceny importowanych



materiałów produkcyjnych nabywanych na giełdach zagranicznych (gdzie cena podawana jest w walutach obcych). Postulujemy zatem wyłączenie z zakresu zysków kapitałowych instrumentów pochodnych służących zabezpieczeniu przepływów lub aktywów w ramach działalności operacyjnej opodatkowanej w ramach innego źródła niż zyski kapitałowe.

Proponujemy wprowadzenie zmian do brzmienia art. 7b pkt 6) UPDOP:

*Art. 7b. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:*

*(...)*

*6) przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z **wyłączeniem instrumentów służących zabezpieczeniu przepływów oraz przychodów lub kosztów niezaliczonych do źródła przychodów z zysków kapitałowych**, oraz z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania, w tym z ich najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, jak również przychody z ich zbycia.”;*

## **2. Koszty usług niematerialnych i wartości niematerialnych**

Projekt wprowadza ograniczenia w rozliczaniu wydatków na różnego rodzaju usługi o charakterze niematerialnym, tj. usługi doradcze, prawne, księgowo-reklamowe, rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, a także badania rynku, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz inne o podobnym charakterze, oraz kosztów opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z wartości niematerialnych (licencji, autorskich praw majątkowych, praw własności przemysłowej, know-how). Ograniczenie to ma być stosowane do nadwyżki wartości kosztów ponad 1,2 mln zł.

Pragniemy wyrazić głębokie zastrzeżenie wobec proponowanej treści art. 15e, wprowadzającego limit zaliczania wydatków na tzw. usługi niematerialne (a w istocie przeważającą większość podstawowych usług, niezbędnych do prawidłowej realizacji działalności gospodarczej, rozwijania jej skali, optymalizacji kosztów oraz realizacji działalności innowacyjnej) oraz na wartości niematerialne do kosztów uzyskania przychodu. Na uwagę zasługuje przy tym fakt, iż zapis ten nie wynika z implementowanej przez projekt ustawy dyrektywy RADY (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (zwanej dalej: „dyrektywą ATAD”) ani rekomendacji BEPS, na które powołuje się Projektodawca i nie ma żadnego związku z praktykami optymalizacji podatkowej czy zaniżania dochodów kapitałowych, których zwalczanie jest istotą tejże dyrektywy.

Proponowane ograniczenia stanowią nadmierne utrudnienia wykonywania działalności gospodarczej oraz istotne, niedopuszczalne odstępstwo od zasady opodatkowania dochodu stanowiącego nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania.

Należy podkreślić, iż w uzasadnieniu do projektowanych zmian brak jest analizy w zakresie skutków wprowadzenia tej regulacji – zarówno w odniesieniu do katalogu usług zawartego w tych przepisach,

wysokości limitu 5% skorygowanego podatkowo wskaźnika EBITDA, jak i progu 1,2 mln zł, od którego przedmiotowe regulacje należy stosować.

W działalności przedsiębiorcy, a w szczególności każdej dużej firmy w Polsce, intensywne korzystanie z zewnętrznych usług doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, rekrutacji, przetwarzania danych czy usług zarządzania i kontroli jak również z korzystanie z wartości niematerialnych jest niezbędne dla właściwego i profesjonalnego prowadzenia działalności gospodarczej. Pragniemy podkreślić, iż wiele przedsiębiorstw ponosi tego rodzaju wydatki w ramach regularnej działalności gospodarczej i nie ma to związku z żadną optymalizacją podatkową. Większość tego rodzaju wydatków to przychody polskich firm reklamowych, doradczych, prawniczych itp., które płacą od dochodu 19% podatek (zatem nie zachodzi erozja podstawy opodatkowania). W sytuacji natomiast gdy usługi / wartości niematerialne świadczone / przekazywane są przez podmioty zagraniczne obecne przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych umożliwiają pobranie 20% podatku w przypadku gdy podmiot zagraniczny posiada siedzibę w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub nie legitymuje się certyfikatem rezydencji podatkowej wydanym przez kraj, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Proponowana konstrukcja przepisu – biorąc pod uwagę funkcjonujące w rzeczywistości rynkowej złożone, często wielopoziomowe łańcuchy dostaw i współpracę z podwykonawcami – może dodatkowo wywoływać efekt kaskadowy w gospodarce, gdyż również podwykonawcy nabywający takie usługi lub wartości niematerialne i prawne nie będą mogli zaliczyć ich do kosztów uzyskania przychodów w całości lub części, co może wpływać na poziom cen na każdym poziomie łańcucha.

Wprowadzenie tego typu ograniczenia wprost zniechęca przedsiębiorców do podejmowania ryzyka inwestycyjnego i stoi w jawnej sprzeczności z promowanym przez Rząd kierunkiem zwiększania konkurencyjności polskiej gospodarki poprzez inwestycje w prace badawczo-rozwojowe, będzie też przeszkodą w ekspansji polskich firm za granicę, co wymaga również zakupu różnego rodzaju usług i wartości niematerialnych.

Podatnicy w gospodarce wolnorynkowej muszą mieć możliwość wyboru indywidualnego modelu swojego rozwoju i budowy konkurencyjności w wybrany przez siebie sposób – także przez zwiększone nakłady na reklamę, marketing czy usługi dotyczące badania rynku i kreowania produktów. Muszą mieć także możliwość ponoszenia w sposób nieskrępowany kosztów prawnych, zapewniających im działanie zgodne z prawem, w tym prawidłowe wykonywanie obowiązków podatkowych, ochronę praw konsumentów, ochronę prawną w procesach, działanie w zgodzie z normami ochrony środowiska, ochronę własność intelektualnej, itp. Pamiętajmy również o tym, że dostęp do nowoczesnych technologii i wiedzy (know-how produkcyjnego, organizacyjnego, prawa do używania patentów czy znaków towarowych) jest jednym z czynników, które w obecnej rzeczywistości gospodarczej przesądzają o konkurencyjności przedsiębiorstw w skali makro. Takiej wiedzy lub technologii przedsiębiorstwa nie są w stanie wytworzyć wewnętrznie we wszystkich obszarach potrzebnych w działalności, więc częściowo muszą kupić ją do podmiotów wyspecjalizowanych. Jednocześnie Polska nie jest jeszcze rynkiem na tyle rozwiniętym aby zakładać, że wartości niematerialne powinny być nabywane wyłącznie w kraju (co, jak rozumiemy z wypowiedzi Ministerstwa Rozwoju i Finansów leżało



u podstaw projektowanego przepisu: patrz wypowiedź MF na Twitter z dnia 15 i 25 lipca 2017). W niektórych branżach licencjonowanie wartości niematerialnych jest jedyną możliwością ich udostępnienia (np. oprogramowanie, prawa do wizerunku) lub stanowi alternatywę ich zakupu bez zaangażowania istotnych nakładów na początku przedsięwzięcia.

Jak rozumiemy Projektodawca dąży przede wszystkim – choć pośrednio – do ograniczenia kosztu przedmiotowych usług nabywanych od podmiotów powiązanych, jednak i takie ograniczenie nie jest uzasadnione obawą o unikanie opodatkowania (co wynika z uzasadnienia projektu). Wstępnie należy zaznaczyć, że wiele z usług wymienionych w katalogu art. 15e - świadczonych w ramach grup międzynarodowych - kwalifikowanych jest do tzw. usług o niskiej wartości dodanej wycenianych zgodnie z Wytycznymi OECD (2017) i BEPS Action 8-10 na zasadzie koszt plus 5%. Tym samym OECD nie tylko nie upatruje w zakupie przedmiotowych usług mechanizmu unikania opodatkowania i erozji bazy, ale dopuszcza uproszczenie w wycenie usług przy założeniu faktycznej ich realizacji. Tym samym nawet na gruncie inicjatywy BEPS model usług grupowych nie został wskazany, jako narzędzie unikania / uchylania się od opodatkowania.

Należy również pamiętać o modelu biznesowym przeważającym w większości przedsiębiorstw międzynarodowych, w którym tzw. dywizje biznesowe skupiające działy strategii, marketingu, sprzedaży poszczególnych grup produktów korzystają z tzw. centrów usług wspólnych (księgowości, finansów, IT, prawnych) świadczących usługi wsparcia (back office) skupionych w odrębnych podmiotach. Model ten nie został wprowadzony w celu unikania opodatkowania, ale z racjonalnych przyczyn biznesowych. Aktualnie szacuje się, że centra usług SSC/BPO zatrudniają ok. 212 tysięcy pracowników (2016 r.), osiągając przy tym znaczne przychody. Na uwagę zasługuje przy tym fakt, że Polska jako kraj Europy Środkowo-Wschodniej jest często wybierana przez międzynarodowe przedsiębiorstwa jako miejsce konkurencyjne do zakładania centrów usług wspólnych świadczących usługi back-office. Niniejsze oznacza, że dochody generowane przez te centra podlegają opodatkowaniu w Polsce. Wobec powyższego niezrozumiałym wydaje się fakt, że w tej samej jurysdykcji podatkowej nakładane są równoległe ograniczania limitu kosztów ponoszonych w związku z nabywaniem tego typu usług.

Ograniczenie możliwości zaliczenia kosztów związanych z usługami lub wartościami niematerialnymi do kosztów uzyskania przychodu będzie więc ewidentnym utrudnieniem dla prowadzenia działalności gospodarczej. Ze względu na wyższe obciążenie podatkowe zmniejszy się bowiem skłonność do korzystania z takich usług zewnętrznych, przez co przedsiębiorstwa będą miały utrudniony dostęp do koniecznej wiedzy i konsultacji w zakresie prowadzonych operacji. I to w każdym obszarze działania: produkcyjnym, logistycznym, księgowym, sprzedażowym czy nawet kadrowo-płacowym. Oczywiście jest też, że przedsiębiorstwa, produkujące wszelkiego rodzaju wyroby kierowane do konsumenta, muszą mieć możliwość nieskrępowanego korzystania z profesjonalnych usług badania rynku czy usług reklamowych. Nie jest możliwy rozwój żadnego biznesu bez takich podstawowych usług. W Polsce usługi te realizowane są właśnie przez wyspecjalizowane podmioty zewnętrzne, zgodnie z powszechnie obowiązującą w działalności gospodarczej zasadą outsourcingu tych operacji, które nie są krytycznie związane z prowadzoną działalnością. Dodatkowo, duże polskie grupy kapitałowe (w tym te z kapitałem państwowym), podobnie jak korporacje międzynarodowe, prowadzą często działalność

biznesową poprzez dedykowane wyspecjalizowane spółki celowe odpowiedzialne za wybrany aspekt działalności. Implementacja tych przepisów oznacza w praktyce, iż spółki te będą „karane” za wykonaną pracę restrukturyzacyjną, zmierzającą w pierwszym rzędzie do specjalizacji i optymalizacji kosztów.

Wymuszone przez ograniczenia podatkowe zmniejszenie zapotrzebowania na usługi zewnętrzne będzie stanowiło też cios w podmioty takie usługi świadczące. Zahamowany więc zostanie rozwój polskiego sektora usługowego i to w takiej dziedzinie, w której sektor ten zgodnie z planami rządu miał się rozwijać: wiedzy i kompetencji.

Szczególnie bulwersujące jest ograniczanie kosztów prawnie dopuszczalnej reklamy, której celem jest generowanie przychodów po stronie podatników. W praktyce implementacja tego zapisu będzie oznaczać, iż brak reklamy doprowadzi do spadku sprzedaży i pogorszenia się sytuacji finansowej przedsiębiorstw i ich upadłości. Będzie to szczególnie odczuwalne w branżach, w których reklama stanowi znaczny koszt pozyskania klienta, np. produktów szybko zbywalnych (FMCG), farmaceutyczna, odzieżowa, samochodowa, etc.

Warto też pamiętać, iż usługi reklamowe kierowane do konsumenta realizowane są często wspólnie przez producenta i sprzedawcę, który w takim przypadku jest usługodawcą zewnętrznym dla producenta. Ograniczenie prowadzenia takich działań uderzy też w sprzedawców, którzy zostaną pozbawieni źródeł dochodu z tytułu kampanii zleczanych przez producentów.

Projektodawca nie wziął także pod uwagę funkcjonujących na rynku modeli biznesowych, w których spółka powoływana jest w celu świadczenia usług marketingowych na rzecz innych podmiotów, która w ramach świadczenia usług nabywa usługi (traktując je jako koszty bezpośrednio związane z usługami świadczonymi przez siebie).

Nawet jeśli powyższe zostanie rozszerzone na zakup usług nadal w sytuacji gdy dany podmiot jest dystrybutorem (i np. nabywa usługi reklamy) to wyłączenie nie będzie miało zastosowania gdyż warunek bezpośredniego związku z wytworzeniem towaru lub usługi nie będzie spełniony. Należałoby rozważyć rozszerzenie tego związku np. o sprzedaż towarów / promocję towarów. Przykład ten wskazuje, że wyłączenie ww. ograniczenia dla wydatków bezpośrednio związanych z wytworzeniem towaru lub usługi nie jest wystarczające dla uniknięcia tego typu problemów i powinno być rozszerzone także na niektóre inne grupy kosztów pośrednich.

Należy zatem stwierdzić, że limitowanie wydatków tego rodzaju stanowi nieproporcjonalne do zakładanego celu ograniczenie prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku niektórych podmiotów, w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw w początkowej fazie rozwoju działalności koszty prawne, badania rynku, usług doradczych mogą być wyższe niż zakładany próg EBITDA. Jest bowiem oczywiste, że podmioty nowe nie osiągają zysków od razu, zatem nie będą miały prawa zaliczyć kosztów normalnej działalności.



Powyższe uwagi w pełni dotyczą także limitowania kosztów dotyczących licencji albo innego użytkowania własności intelektualnej (wartości niematerialnych i prawnych wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT). Dodatkowo w tym przypadku należy zauważyć, że ograniczenie tego rodzaju ograniczy w sposób poważny pozyskiwanie zaawansowanych nowoczesnych technologii, patentów, know-how, przez polskich podatników, szczególnie podmioty nowe i innowacyjne (tzw. start-up'y).

Objęcie kosztów usług, o których mowa w nowym art. 15e ust. 1 (np. usługi doradcze, przetwarzania danych, rekrutacji pracowników) ograniczeniami odliczalności kosztów z nowego art. 15e spowoduje, że podatnik korzystający z ulgi badawczo-rozwojowej nie będzie mógł jej zastosować dla kosztów tych usług. Jednocześnie należy zauważyć, że projekty innowacyjne, dla których podatnik stosuje ulgę B+R często wymagają zakupu usług doradczych (np. doradztwo inżynierskie, techniczne), przetwarzania danych, rekrutacji pracowników na potrzeby projektu, itd.

W konsekwencji projektowana zmiana jest wysoce negatywna i może skutkować poważnymi konsekwencjami dla polskich podatników i polskiej gospodarki, w szczególności:

- stwarza zagrożenie dla opłacalności prowadzenia działalności gospodarczej przez firmy polskie, w tym np. z branży farmaceutycznej oraz istotny (czasami dwukrotny) wzrost efektywnej stawki CIT;
- znacząco pogarsza konkurencyjność polskich przedsiębiorstw – polscy przedsiębiorcy nie będą w stanie konkurować z zagranicznymi przedsiębiorcami, z uwagi na podwyższony koszt podatkowy związany z nabywaniem np. usług reklamowych w celu promowania swoich tworów i usług;
- znacząco uprawdopodobnia istotne obniżenie rentowności, a nawet upadłość, centrów usług wspólnych, agencji reklamowych, biur księgowych, kancelarii prawnych (ich usługi będą droższe o 19%, co stanowi zagrożenie dla konkurencyjności na rynkach tego typu usług)
- grupy kapitałowe (spółka matka i spółki córki), w tym tworzone przez spółki z krajowym kapitałem, nie będą mogły rozliczać między sobą uzasadnionych biznesowo kosztów w sposób neutralny, a w konsekwencji jednostkowo będą płacić dużo wyższy podatek CIT.

To z kolei radykalnie zmniejszy rentowność prowadzonej działalności oraz ograniczy zarówno samą działalność jak i liczne projekty inwestycyjne, spowalniając tym samym nie tylko rozwój przedsiębiorców, ale także hamując wzrost PKB. Zmniejszony zostanie bowiem efekt mnożnikowy oddziaływania przedsiębiorstwa poprzez łańcuch wartości na całą gospodarkę.

Konkludując, proponowany zapis art. 15e:

- utrudnia działanie przedsiębiorstw na rynku i ogranicza ich zdolność konkurencyjną poprzez podatkową penalizację korzystania z zewnętrznych, profesjonalnych usług,
- uderza w podmioty świadczące tego rodzaju usługi, hamując rozwój polskiego rynku know-how,
- redukuje rentowność prowadzonej działalności gospodarczej ograniczając tę działalność i zamiary inwestycyjne,

- prowadzi do drenażu podatkowego przedsiębiorstwa, chcącego kontynuować swój rozwój w dotychczasowym modelu biznesowym.

Apelujemy więc o usunięcie z projektu ustawy tego szkodliwego dla większości przedsiębiorstw zapisu. Tym bardziej, że nie ma żadnego uzasadnienia gospodarczego, aby w sposób automatyczny i sankcyjny ograniczać możliwość zaliczania tego rodzaju wydatków do kosztów podatkowych przez wszystkich podatników, a nie tylko tych, którzy stosują niedozwolone optymalizacje podatkowe. Wydaje się zatem, że po raz kolejny kosztem uczciwych przedsiębiorców próbuje się pozyskać dodatkowe wpływy z podatków, które to wpływy - co do zasady - powinny być efektem prawidłowej realizacji funkcji kontrolnej przez organy podatkowe.

Podobnie jak w uwadze dot. projektowanego brzmienia art. 15c Ustawy CIT, w tym przypadku zauważyć należy, że w systemie polskiego prawa podatkowego funkcjonują już obecnie mechanizmy pozwalające na pominięcie skutków lub usankcjonowanie działań mających na celu unikanie opodatkowania. Można tu wymienić w szczególności:

- Art. 11 ust. 1 Ustawy CIT, tj. uprawnienie do określenia dochodów i kosztów ich uzyskania wynikających z transakcji z podmiotami powiązаныmi różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, bez uwzględnienia warunków wynikających z powiązań, które wpłynęły na ich ustalenie.
- Art. 119a Ordynacji podatkowej, tj. ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, pozwalającą pominąć skutki czynności sztucznych,
- konieczność wykazania przez podatnika że tzw. usługi niematerialne zostały faktycznie świadczone i że mają wpływ/związek z prowadzoną przez niego działalnością (analogicznie - wartości niematerialne).

Nabycia usług od podmiotów powiązanych lub zawarcie umów dotyczących ich nabycia, których treść wskazuje na sztuczny charakter porozumienia, podlega więc już w obecnym stanie prawnym stosownym ograniczeniom, dającym podstawę do pominięcia skutków stanowiących nadużycie prawa. Nowe, bardziej restrykcyjne regulacje, nie są do realizacji tego celu potrzebne.

Jak wynika z ugruntowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, samo poniesienie wydatku nie uprawnia podatnika do jego zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.

Aby dany wydatek podlegał zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, musi on stanowić wynagrodzenia za usługi faktycznie wykonane i zostać w rzetelny sposób udokumentowany. Musi także spełniać kryterium poniesienia w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Oznacza to, że wydatki nieudokumentowane lub wynagrodzenia za usługi faktycznie niewyświadczone, a więc takie, których uwzględnienie w kosztach uzyskania przychodów prowadzi do niezasadnego zmniejszenia podstawy opodatkowania, również w obecnym stanie prawnym nie są ujmowane w



kosztach uzyskania przychodu. Nie jest więc w tym względzie potrzebna nowa, bardziej restrykcyjna regulacja.

Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo przywołać można wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 3413/14, w którym wyjaśniono, że „nie jest sprzeczne z przepisami prawa podatkowego określenie podstawy opodatkowania z pominięciem pewnej grupy wydatków, skoro podatnik nie przedstawił wiarygodnych i rzetelnych dowodów na okoliczność poniesienia tych wydatków [...] dla możliwości zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów konieczne jest spełnienie warunków wynikających z powyższego przepisu i właściwe udokumentowanie tego faktu”.

Należy więc stwierdzić, że projektowany przepis stanowić będzie istotne i nadmierne ograniczenie swobody działalności gospodarczej. Ponadto stanowi on odstępstwo od fundamentalnej zasady podatku dochodowego, jakim jest opodatkowania nadwyżki przychodu nad kosztami jego uzyskania. Nie wprowadza także narzędzi pozwalających na przeciwdziałanie realnemu unikaniu opodatkowania poprzez zawieranie porozumień sztucznych, nierynkowych lub dokonywania płatności za usługi faktycznie niewyświadczone, które nie byłyby obecnie organom podatkowym dostępne.

Zdaniem Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan należy przeformułować koncepcję regulacji tak by ona maksymalnie i precyzyjnie referowała do transakcji zawieranych z podmiotami powiązаныmi, wyłącznie realizowanych w okolicznościach, które na gruncie obowiązujących przepisów, mogą być traktowane jako działania zmierzające do unikania opodatkowania (i tylko i wyłącznie w takim zakresie w jakim istniejące obecnie w prawie instrumenty anty- optymalizacyjne nie mogą zostać zastosowane ze względu na ograniczenie normatywne lecz nie faktyczno-operacyjne).

**W związku z powyższym proponuje się, aby Art. 2 pkt 16 Projektu usunąć w całości.**

Poza wskazanymi powyżej fundamentalnymi wadami tego rozwiązania, należy wskazać jeszcze inne techniczne niedociągnięcia związane z obecnym brzmieniem art. 15e:

- Nieprecyzyjne i błędne określenie jako element składowy EBITDA „różnicy pomiędzy przychodami i kosztami kosztami finansowania zewnętrznego” – powodujące de facto obniżenie limitu odliczenia (np. jeżeli podatnik ponosi tylko koszty finansowania zewnętrznego),
- Brak uwzględnienia jako element składowy EBITDA także podatkowych odpisów amortyzacyjnych od WNiP.
- Brak możliwości odliczenia nieodliczonych w danym roku wydatków w ramach limitu przysługującego w kolejnych latach (analogicznie do 15d ust. 9)
- Brak wyłączenia dla wydatków związanych z działalnością badawczo-rozwojową w art. 15e ust. 5, którzy dla kosztów objętych ograniczeniami art. 15e nie będą mogli korzystać z ulgi badawczo-rozwojowej (art. 18d)

- Ograniczenie wyłączenia w art. 15e ust. 5 wyłącznie do kosztów związanych z wybranymi wartościami niematerialnymi i prawnymi, a nieuwzględniające również kosztów usług niezbędnych do zabezpieczenia i rozwoju przedsiębiorstwa.

### **3. Zmiany dotyczące niedostatecznej kapitalizacji.**

Na gruncie projektu, podatnicy będący polskimi rezydentami podatkowymi, będą obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów poniesione w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa kwotę odpowiadającą 30% dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, powiększonego o wartość zaliczonych w tym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz o dodatnią różnicę między przychodami i kosztami finansowania zewnętrznego. Nowe przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji będą miały zastosowanie w przypadkach, gdy nadwyżka kosztów finansowania dłużnego w danym roku podatkowym przekroczy kwotę 120 000 złotych.

Ograniczenie kosztów finansowania dłużnego do kosztów uzyskania przychodów znajduje podstawę w dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE. L. 2006.193.1); (dalej: Dyrektywa ATAD) i w części, w jakiej ma za zadanie przeciwdziałać nadużyciom prawa, zastępuje na aprobatę.

**Projektodawca przyjął jednak nadmiernie restrykcyjne podejście, które stanowić będzie istotne ograniczenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej również w stosunku do podmiotów zawierających transakcje na warunkach rynkowych i niedopuszczających się nadużycia prawa.**

**W pierwszej kolejności należy postulować wprowadzenie w życie proponowanych przepisów z dłuższym *vacatio legis*, tj. od 1 stycznia 2019 r. Byłoby to zgodne z implementowaną tymi przepisami Dyrektywą ATAD, która nakazuje wprowadzenie nowych regulacji nie później niż 1.01.2019 r.**

#### ***a) Zastosowanie derogacji z Dyrektywy ATAD***

Zgodnie z art. 4 ust. 1 Dyrektywy, nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w okresie rozliczeniowym, w którym koszty te zostały poniesione, jedynie do wysokości 30 % wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA). Uregulowanie zawarte w Projekcie powtarza więc, co do zasady, przepis Dyrektywy ATAD.

Dopuszcza ona jednak od tej zasady istotne odstępstwo. Zgodnie z art. 4 ust. 3 Dyrektywy ATAD, podatnik może zostać uprawniony do:

- a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do maksymalnej kwoty 3 000 000 EUR;
- b) pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, jeżeli dany podatnik jest podmiotem niezależnym (zdefiniowanym w Dyrektywie ATAD).



W pierwszej kolejności należy podkreślić, iż na gruncie Projektu, ograniczenia związane z przepisami cienkiej kapitalizacji będą miały zastosowanie do finansowania udzielonego zarówno przez podmioty powiązane jak i niepowiązane. W konsekwencji, również odsetki od pożyczek/kredytów udzielanych przez podmioty niezależne (np. banki) będą podlegały przedmiotowemu ograniczeniu. Należy podkreślić przy tym, że Dyrektywa ATAD przewiduje możliwość wyłączenia powyższych ograniczeń w przypadku finansowania udzielonego przez „podmiot niezależny” (art. 4 ust. 3 pkt b) Dyrektywy ATAD).

Przepisy te wyraźnie wskazują, że intencją prawodawcy unijnego było ustalenie progu, do jakiego koszty finansowania dłużnego (odsetki) mogą zostać rozpoznane jako koszty uzyskania przychodów, w relacjach w dużej skali i występujących między podmiotami powiązаныmi. Wskazano to wprost w preambule Dyrektywy ATAD, w której stwierdzono, że *„dążąc do zmniejszenia swoich globalnych zobowiązań podatkowych, grupy przedsiębiorstw coraz częściej przyczyniają się do erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków w drodze nadmiernych płatności z tytułu odsetek. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek jest niezbędne, aby zniechęcić do takich praktyk poprzez ograniczenie prawa podatników do odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego. Konieczne jest zatem określenie wskaźnika odliczeń, który będzie uwzględniał podlegający opodatkowaniu wynik finansowy podatnika przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją (EBITDA) [...] ogólnie przyjmuje się, że przedsiębiorstwa finansowe, tj. instytucje finansowe i zakłady ubezpieczeń, powinny również podlegać ograniczeniom dotyczącym możliwości odliczania odsetek, jednak również powszechne jest stanowisko, że te dwa sektory wymagają bardziej indywidualnego podejścia z uwagi na ich szczególną charakterystykę. Jako że dyskusje na ten temat prowadzone w kontekście międzynarodowym i unijnym nie przyniosły jeszcze zadowalających rozstrzygnięć, nie jest w tej chwili możliwe ustanowienie szczegółowych przepisów dla sektorów finansowego i ubezpieczeniowego, w związku z czym państwa członkowskie powinny mieć możliwość wyłączenia ich z zakresu stosowania przepisów dotyczących ograniczenia możliwości odliczania odsetek”*.

Projektodawca skorzystał z tego uprawnienia w szcążtkowy sposób (dopuszczając nadwyżkę finansowania dłużnego w wysokości 120 000 PLN w danym roku podatkowym). Przepis ten ogranicza bowiem dostępność do kredytów i pożyczek, *de facto* podnosząc koszty finansowania zewnętrznego o wysokość podatku (19%). Jest to przepis nadmiernie restrykcyjny i oderwany od podstawowego celu Dyrektywy ATAD i Projektu, jakim jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

**Postulujemy zatem rozszerzenie, przynajmniej w początkowym okresie obowiązywania nowych rozwiązań, zakresu kwotowego tzw. „bezpiecznej przystani” – progu, poniżej którego całość odsetek jest zaliczana do kosztów podatkowych - do maksymalnej możliwej, tj. 3 mln euro.** Proponowana kwota (120 tys. zł) jest rażąco niska i pozbawiona uzasadnienia. W szczególności nie uzasadnia się dlaczego pomimo ustalenia w Dyrektywie ATAD kwoty granicznej 3 mln euro (co należy uznać zostało oparte na analizach i posiada uzasadnienie), polski ustawodawca w tak małym stopniu (mniej niż 1 % kwoty wskazanej w Dyrektywie, ok. 24 tys. euro) umożliwi podatnikom ochronę działalności w toku. Nie jest bowiem takim uzasadnieniem wskazanie, że dyrektywa przyznaje taką możliwość, gdyż nie wyjaśnia ona dlaczego przyjęto tak niską kwotę, a nie np. kwotę 2 mln EUR.

Również wskazanie w uzasadnieniu (strona 13), iż tak niski próg wynika z tego, że próg z Dyrektywy ATAD należy odnosić do nadwyżki finansowania całej grupy kapitałowej podatnika. Nie sposób zgodzić



się z tą argumentacją wskazując przede wszystkim na odesłanie z art. 4 ust. 3 akapit drugi Dyrektywy ATAD wskazujące, iż jeżeli dane państwo członkowskie uzna, że przepisy dotyczące cienie kapitalizacji należy odnosić do całych grup kapitałowych, wtedy próg z Dyrektywy ATAD również należy odnieść do całej grupy. *A contrario*, jeżeli przepisy mają zastosowanie do poszczególnych podatników (jak na gruncie Projektu), to próg w wysokości 3.000.000 EUR również powinien zostać odniesiony do poszczególnego podatnika – co stoi w sprzeczności z argumentacją Projektodawcy.

Wskazać należy, że zaciągnięte finansowania, bankowe lub inne częstokroć mają charakter wieloletni i przy ich zaciąganiu ani podatnicy, ani instytucje finansowe nie zakładały opodatkowania (nieodliczalności) części odsetek (czyli mniejszych kwot zysków netto podatnika i jego gorszej zdolności kredytowej). Sytuacja ekonomiczna takich podatników (rentowność) ulegnie w krótkim czasie określonemu pogorszeniu, co z kolei w mniejszym lub większym stopniu spowoduje powstanie w bankach i u innych podmiotów finansujących ryzyk zmuszających do tworzenia rezerw i pogorszenia wyników finansowych tych podmiotów.

Dla start-up'ów i firm finansujących swój dynamiczny rozwój długim rozszerzenie limitu odliczania odsetek na odsetki płacone także dla pomiotów niepowiązanych oznacza w praktyce, konieczność pozyskania dodatkowego finansowania na pokrycie kosztów podatkowych wynikających z nieodliczonych odsetek - prowadzi to do nakręcenia spirali zadłużenia lub ograniczanie poziomu inwestycji.

Dodatkowo stwarza to bariery wejścia dla przedsiębiorstw innowacyjnych, realizujących projekty długoterminowe o wysokim ryzyku – prowadzi do zwiększenia zapotrzebowania kapitałowego niezbędnego do finansowania przedsięwzięcia w połączeniu z brakiem zachęt dla podmiotów finansujących do udziału w tego typu spółkach.

Warto zauważyć, że przepis ten będzie miał szczególnie niekorzystny wpływ na podmioty krajowe, które, z reguły, dysponują mniejszym kapitałem i bardziej ograniczonymi możliwościami pozyskiwania kapitału ze źródeł innych niż pożyczki (kredyty). Podmiot polski, którego koszty finansowania zewnętrznego obejmą w wyniku wprowadzenia projektowanych zmian nie tylko odsetki, ale i podatek, w konkurencji z podmiotem zagranicznym, który może być finansowany bezpośrednio z kraju siedziby, stać będzie na straconej pozycji i trudno oczekiwać od niego skutecznej konkurencji. Negatywnie wpłynie to również na innowacyjność polskich przedsiębiorców, których prace badawczo-rozwojowe są często finansowane zewnątrznie z uwagi na niedostateczne kapitały własne.

W obliczu powyższych argumentów, wątpliwości budzi brak w uzasadnieniu do Projektu, oceny skutków wprowadzenia przedmiotowej regulacji do Ustawy CIT w obecnym, proponowanym kształcie. O ile cele projektowanej regulacji wyrażone zostały w uzasadnieniu do Projektu, o tyle jej wpływ na określone branże nie został przeanalizowany. W szczególności należy wskazać na podatników z branż, które są w wysokim stopniu kapitałochłonne – inwestycje w nieruchomości, przemysł ciężki itp.

**Dlatego też należy postulować maksymalne odroczenie wdrożenia wskazanych regulacji, jak również szersze wartościowo korzystanie z instytucji „bezpiecznej przystani”, co w większym stopniu pozwoli**



na dostosowanie się do nowych zasad i ochronie interesów w toku (także podmiotów finansujących), niż aktualnie proponowane rozwiązania.

Postulujemy także implementację przez polskiego projektodawcę postanowień art. 4 ust. 3 pkt a) i b) Dyrektywy ATAD do Projektu, tj. wyłączenie spod ograniczeń cienkiej kapitalizacji finansowania udzielonego przez podmioty niepowiązane oraz zastosowanie wyższego progu, powyżej którego należy stosować przedmiotowe ograniczenia.

Proponujemy zatem ustalenie progu wyższego „bezpiecznej przystani”, np. 3 mln euro, ew. niższego (np. 2 mln euro) dla finansowania od podmiotów powiązanych – w obu wypadkach byłoby to „łagodne” wprowadzenie nowych regulacji, pozwalające na przystosowanie spraw w toku.

W systemie prawa podatkowego funkcjonują już mechanizmy pozwalające na pominięcie skutków lub usankcjonowanie działań mających na celu unikanie opodatkowania. Można tu wymienić w szczególności:

- Art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 ze zmianami); (dalej: Ustawa CIT), tj. uprawnienie do określenia dochodów i kosztów ich uzyskania wynikających z transakcji z podmiotami powiązanymi różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, bez uwzględnienia warunków wynikających z powiązań, które wpłynęły na ich ustalenie.
- Art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zmianami); (dalej: Ordynacja podatkowa), tj. klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, pozwalającą pominąć skutki czynności sztucznych.

Przepis w proponowanym w Projekcie brzmieniu nie jest więc niezbędny do określenia skutków podatkowych z pominięciem czynności stanowiących nadużycie prawa. Regulacja mniej restrykcyjna oraz przepisy już obowiązujące wystarczą do pełnej realizacji celu Dyrektywy ATAD.

W związku z powyższym proponuje się w szczególności, aby art. 15c ust. 6 Projektu nadać następujące brzmienie:

„6. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do:

1) podatnika, u którego nadwyżka kosztów finansowania dłużnego w danym roku podatkowym nie przekracza kwoty 3 000 000 EUR; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę limitu zaliczenia odsetek od pożyczek do kosztów uzyskania przychodów, o którym mowa w ust. 2, oblicza się mnożąc 1/12 wartości tego limitu przez liczbę pełnych miesięcy danego roku podatkowego, przy czym za pełny miesiąc roku podatkowego uważa się każdy rozpoczęty miesiąc;

2) przedsiębiorstw finansowych;

3) nadwyżki kosztów finansowania dłużnego podatnika, który nie wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej i nie posiada przedsiębiorstw powiązanych ani stałych zakładów.”

**b) Definicja kosztów finansowania**

Stosownie do art. 2 pkt 1 Dyrektywy ATAD, przez koszty finansowania zewnętrznego należy rozumieć: wydatki z tytułu odsetek od wszystkich form zadłużenia, inne koszty ekonomicznie równoważne odsetkom i wydatki poniesione w związku z pozyskiwaniem finansowania, zgodnie z definicją w prawie krajowym, w tym – choć nie tylko – płatności w ramach pożyczek partycypacyjnych, odsetki kalkulacyjne z tytułu takich instrumentów jak obligacje zamienne i obligacje zerokuponowe, kwoty w ramach alternatywnych uzgodnień dotyczących finansowania, takich jak finansowanie typu islamskiego, element odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego, odsetki skapitalizowane ujęte w wartości bilansowej danego składnika aktywów, lub amortyzacja skapitalizowanych odsetek, kwoty określone przez odniesienie do zwrotu z finansowania w ramach zasad dotyczących ustalania cen transferowych, w stosownych przypadkach, kwoty odsetek nominalnych w ramach instrumentów pochodnych lub uzgodnień dotyczących zabezpieczenia związanych z finansowaniem zewnętrznym, z którego korzysta dany podmiot, określone zyski i straty z tytułu różnic kursowych wynikające z zaciągniętych pożyczek i instrumentów związanych z pozyskiwaniem finansowania, opłaty gwarancyjne związane z uzgodnieniami dotyczącymi finansowania, opłaty związane z uzgodnieniami i podobne koszty związane z zaciąganiem pożyczek.

Z kolei na gruncie Projektu, w projektowanym art. 15c ust. 5, za koszty finansowania zewnętrznego należy uznać wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, a w szczególności odsetki (w tym skapitalizowane), opłaty, prowizje, premie, część odsetkowa raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia należności i zobowiązań (w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych) niezależnie na rzecz kogo zastały one poniesione.

W naszej ocenie brak jest uzasadnienia, aby polska implementacja Dyrektywy ATAD rozszerzona została w powyższym zakresie o koszty związane zabezpieczaniem należności (w tym wynikających z pochodnych instrumentów finansowych). O ile aksjologicznie uzasadnione wydaje się objęcie definicją kosztów finansowania zewnętrznego również kosztów zabezpieczenia zobowiązań, o tyle koszty związane z zabezpieczeniem należności podatnika z oczywistych względów nie są powiązane z problematyką niedostatecznej kapitalizacji podmiotów.

**Mając na uwadze powyższe, postulujemy wykreślenie z definicji „kosztów finansowania zewnętrznego” kosztów zabezpieczenia należności.**

Postulowanym jest także uspoźnienie terminologii wykorzystywanej na potrzeby art. 15c, tj. rekomendowanym jest by w miejsce terminu ‘koszty finansowania zewnętrznego’ z art. 15c ust. 1 posłużyć się konsekwentnie terminem ‘koszty finansowania dłużnego’ do którego odwołują się pozostałe ustępy tegoż przepisu. Chociaż pierwszy z tych terminów ‘koszty finansowania zewnętrznego’ ma swoje źródło w Dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 będącej źródłem implementacyjnym nowych przepisów w zakresie ograniczenia potrącalności podatkowej odsetek, to polski projektodawca art. 15c posługuje się przede wszystkim terminem ‘koszty finansowania dłużnego’. W celu zapewnienia systemowej spójności w ramach wszystkich ustępów art. 15c należy ten ostatni termin wykorzystywać konsekwentnie. Pozostawienie w obrocie tych dwóch terminów



czyniłoby dyspozycję art. 15c ust. 1 niejasną z uwagi na fakt, iż termin 'koszty finansowania dłużnego' został zdefiniowany w art. 15c ust. 5, podczas gdy termin 'koszty finansowania zewnętrznego' nie doczekał się autonomicznej definicji.

**c) Definicja „przychodów o charakterze odsetkowym”**

W art. 15c ust. 2 ustawy jest mowa w o „przychodach o charakterze odsetkowym”, które pomniejszają koszty finansowania dłużnego (nadwyżka kosztów ponad te przychody jest później ograniczana 30% limitem). W ustawie nie ma definicji takich przychodów, a jest to kluczowa kategoria decydująca o wpływie regulacji przykładowo na spółki leasingowe czy faktoringowe. Proponujemy, aby „przychody o charakterze odsetkowym” zostały zdefiniowane analogicznie jak koszty finansowania dłużnego, o których mowa w art. 15c ust. 5.

W sytuacji, gdy art. 15c ust. 1 zobowiązuje do wyliczenia tej części nadwyżki kosztów finansowania dłużnego która nie może stanowić kosztów uzyskania przychodów, zwrot „podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w danym roku podatkowym” z art. 15c ust. 2 który został poświęcony wyliczeniu takiej nadwyżki jest wewnątrznie sprzeczny z normą z art. 15c ust. 1.

Na potrzeby wyliczenia nadwyżki kosztów finansowania dłużnego należy uwzględnić wszelkie koszty finansowania dłużnego zdefiniowane w art. 15c ust. 5 bez wstępnej oceny czy takie koszty mogą być kosztami uzyskania przychodów, gdyż taka ocena zostanie dokonana w następnym kroku na podstawie art. 15c ust. 1. W tym zakresie postuluje się wykreślenie przywołanego zwrotu jako *super fluum*.

Postuluje się doprecyzowanie art. 15c ust. 5 poprzez wskazanie wprost, iż przez koszty dotyczące zabezpieczenia (w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych) należy rozumieć wyłącznie koszty związane z pozyskaniem finansowania na zabezpieczenie zobowiązań. Nie wszystkie bowiem płatności dotyczące pochodnych instrumentów finansowych mają na celu pozyskanie oraz zabezpieczenie finansowania *per se*. **Innymi słowy, u podstaw zawierania pochodnych instrumentów finansowych mogą leżeć inne cele niż pozyskanie finansowania, jak w szczególności zabezpieczenie się przed ryzykiem zmian wartości instrumentu bazowego, przykładowo zmian ceny surowców, innych towarów czy też usług. Ponadto, koszty finansowania dłużnego wiążą się z pozyskiwaniem finansowania, nie zaś z zabezpieczeniem własnych należności. Koszty zabezpieczania należności (wierzytelności) własnych stanowią ponadto przedmiot innych uregulowań w proponowanej nowelizacji.**

Potwierdzeniem potrzeby powyższego doprecyzowania jest brzmienie art. 2 pkt 1 Dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 zgodnie z którym [wyróżnienie aut.]:

*„koszty finansowania zewnętrznego” oznaczają wydatki z tytułu odsetek od wszystkich form zadłużenia, inne koszty ekonomicznie równoważne odsetkom i wydatki poniesione w związku z pozyskiwaniem finansowania, zgodnie z definicją w prawie krajowym, w tym – choć nie tylko – płatności w ramach pożyczek partycypacyjnych, odsetki kalkulacyjne z tytułu takich instrumentów jak obligacje zamienne i obligacje zerokuponowe, kwoty w ramach alternatywnych uzgodnień dotyczących finansowania, takich jak finansowanie typu islamskiego, element odsetkowy finansowania w*

przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego, odsetki skapitalizowane ujęte w wartości bilansowej danego składnika aktywów, lub amortyzacja skapitalizowanych odsetek, kwoty określone przez odniesienie do zwrotu z finansowania w ramach zasad dotyczących ustalania cen transferowych, w stosownych przypadkach, kwoty odsetek nominalnych w ramach instrumentów pochodnych lub uzgodnień dotyczących zabezpieczenia związanych z finansowaniem zewnętrznym, z którego korzysta dany podmiot, określone zyski i straty z tytułu różnic kursowych wynikające z zaciągniętych pożyczek i instrumentów związanych z pozyskiwaniem finansowania, opłaty gwarancyjne związane z uzgodnieniami dotyczącymi finansowania, opłaty związane z uzgodnieniami i podobne koszty związane z zaciąganiem pożyczek;

Prawodawca unijny nakazuje więc uwzględnić w 'kosztach finansowania zewnętrznego' - czyli 'kosztach finansowania dłużnego' w rozumieniu projektowego art. 15c ust. 5 - jedynie kwoty odsetek nominalnych w ramach instrumentów pochodnych dotyczących zabezpieczenia związanego z finansowaniem zewnętrznym. Przekładając wytyczne zawarte w przywołanym przepisie Dyrektywy ATAD na grunt art. 15c ust. 5 w zbiorze kosztów finansowania dłużnego powinny znaleźć się koszty ponoszone w ramach pochodnych instrumentów finansowych celem zabezpieczenia finansowania dłużnego (a nie ogólnie płatności w ramach pochodnych instrumentów finansowych), czyli przykładowo przypadki wydatków ponoszonych na zabezpieczenia kursu waluty obcej w ramach instrumentu swap, gdy kredyt (instrument bazowy) został zaciągnięty w walucie obcej.

Pozostawienie aktualnego brzmienia art. 15c ust. 5 czyniłoby ten przepis sprzeczny z Dyrektywą Rady (UE) 2016/1164.

**[Ad. art. 15c ust. 7 oraz ust. 8]** W projekcie zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wskazano *ratio legis* wprowadzenia wykluczenia dla instytucji pożyczkowych o których mowa w art. 5 ust. 2a ustawy o kredycie konsumenckim z definicji przedsiębiorstwa finansowego. Takiego wykluczenia nie przewiduje *expressis verbis* również Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164<sup>1</sup> będąca źródłem implementacyjnym nowych przepisów w zakresie ograniczenia potrącalności podatkowej odsetek.

Co więcej preambuła wskazanej Dyrektywy wprost wskazuje na przedsiębiorstwa finansowe, tj. instytucje finansowe i zakłady ubezpieczeń, w stosunku do których państwa członkowskie powinny mieć możliwość wyłączenia z zakresu stosowania przepisów dotyczących ograniczenia możliwości odliczania odsetek.

Należy zwrócić uwagę, iż instytucje finansowe są zdefiniowane m.in. w Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013<sup>2</sup> i oznaczają przedsiębiorstwa, których podstawową działalnością jest wykonywanie co najmniej jednego spośród rodzajów działalności wymienionych w pkt 2-12 i pkt 15 załącznika I do Dyrektywy 2013/36/UE<sup>3</sup>, to jest m.in. udzielanie kredytów, w tym

<sup>1</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego

<sup>2</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych

<sup>3</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/36/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie warunków dopuszczenia instytucji kredytowych do działalności oraz nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami kredytowymi i firmami inwestycyjnymi



kredytów konsumenckich. Nie budzi zatem wątpliwości, iż instytucje pożyczkowe o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim są w rozumieniu prawa UE instytucjami finansowymi. Uwzględniając specyfikę polskiego systemu podatkowego, tj. fakt iż instytucje pożyczkowe jako instytucje finansowe są objęte, analogicznie do sektora bankowego oraz ubezpieczeniowego, podatkiem od niektórych instytucji finansowych, postuluje się by Ministerstwo Finansów rozszerzyło katalog przedsiębiorstw finansowych z art. 15c ust. 7 ustawy właśnie o instytucje pożyczkowe. Należy w szczególności zauważyć, iż wszystkie pozostałe instytucje finansowe objęte podatkiem od niektórych instytucji finansowych na podstawie art. 4 ustawy z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych zostały uwzględnione w art. 15 ust. 7 ustawy.

Brak jest zatem obiektywnych przesłanek uzasadniających pogorszenie / różnicowanie sytuacji prawopodatkowej instytucji pożyczkowych względem pozostałych podmiotów z polskiego sektora finansowego, czyli banków, SKOKów oraz zakładów ubezpieczeń. Specyfika instytucji finansowych udzielających pożyczek polega na pozyskiwaniu finansowania głównie ze źródeł zewnętrznych i traktowanie w ten sposób pozyskanych funduszy jako specyficznego „towaru”. Nie można tracić z pola widzenia faktu, iż u podstaw wyłączenia podmiotowego dla przedsiębiorstw finansowych z art. 4 ust. 7 Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164, którego implementację do polskiego porządku prawnego ma zapewnić art. 15c ust. 6, było nie tyle zrezygnowanie z wprowadzenia jakichkolwiek obostrzeń w zakresie potrącalności podatkowej odsetek dla instytucji finansowych oraz zakładów ubezpieczeń, ile brak na chwilę obecną zadowalających rozstrzygnięć w tym zakresie na poziomie unijnym (pkt 9 preambuły do Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164). **Tym samym, do momentu opracowania na poziomie unijnym ewentualnych rozwiązań w zakresie potrącalności podatkowej odsetek wszystkie instytucje finansowe powinny być traktowane analogicznie.**

Przyjęcie odmiennego rozwiązania w odniesieniu tylko do jednego rodzaju instytucji finansowych może rodzić ryzyko uznania, iż jest przyznawana niedozwolona pomoc przez państwo polskie, jako państwo członkowskie UE, polegająca na przyznaniu korzyści określonym przedsiębiorstwom prowadzącym działalność na tym samym rynku usług. **W efekcie postuluje się by komentowane wyłączenie z art. 15c ust. 8 usunąć oraz równocześnie dodać do art. 15c ust. 7 wprost pkt 10 dotyczący instytucji pożyczkowych.**

#### **4. Podatek dochodowy dla właścicieli dużych nieruchomości komercyjnych**

Proponowane rozwiązanie zakłada objęcie podatkiem dochodowym podatników posiadających określone kategorie nieruchomości komercyjnych o wartości początkowej przekraczającej 10 mln zł. Podatek ma zostać ustalony na poziomie 0,042% miesięcznie (0,504% rocznie) od wartości początkowej nieruchomości będącej środkiem trwałym podatnika. Projekt przewiduje objęcie podatkiem wyłącznie ściśle określoną grupę nieruchomości tj. m.in. nieruchomości handlowo usługowe, galerie handlowe, czy biurowce<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Pojęcie *Klasyfikacji* w rzeczonym art. 24b jest nieprecyzyjne, ponieważ w systemie prawnym obowiązują dwie klasyfikacje – pierwszą jest klasyfikacja środków trwałych obowiązująca na podstawie rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. – do której odsyłają: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawa o rachunkowości

Proponowany przepis budzi silne skojarzenia z przepisami ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1155 ze zmianami) (dalej: Ustawa o podatku handlowym). Wprowadzenie tej regulacji może być postrzegane jako kolejna próba opodatkowania dochodów z handlu, przy czym zmianie uległa jedynie forma opodatkowania. Niezależnie od postrzegania tej nowej formy podatku, jego wprowadzenie doprowadziłoby do stworzenia faworyzowanej przez ustawodawcę grupy podatników, posiadających innego typu nieruchomości niż objęte podatkiem lub też nieruchomości o mniejszej wartości. W naszej opinii, stoi to w sprzeczności z zasadą pomocy państwa zawartej w prawie unijnym, a sam podatek ma charakter selektywny. Warto również wskazać, że poprzez bazowanie jedynie na wartości nieruchomości, dochodziłoby do opodatkowania nieruchomości w ogóle nieprzynoszących zysków (np. w trakcie remontu, lub w okresie poszukiwania najemcy).

Wysoce prawdopodobne jest uznanie komentowanych przepisów za niezgodne z zasadą niedyskryminacji i wydanie nakazu zobowiązującego Polskę do zawieszenia ich stosowania, a następnie stwierdzenie ich niezgodności z prawem Unii Europejskiej w wyniku postępowania z inicjatywy Komisji Europejskiej.

Powyższe stanowisko znajduje pośrednie potwierdzenie w komunikacie Komisji Europejskiej z dnia 19 września 2016 r. „Pomoc państwa: Komisja wszczyna szczegółowe postępowanie wyjaśniające w sprawie podatku od sprzedaży detalicznej w Polsce”, w którym wyjaśniono motywy wydania nakazu zobowiązującego Polskę do zawieszenia przepisów Ustawy o podatku handlowym.

Wskazano w nim, że *„struktura progresywnych stawek skutkuje tym, że przedsiębiorstwa o niskich przychodach albo nie płacą podatku od sprzedaży detalicznej, albo płacą znacznie niższą jego średnią stawkę niż przedsiębiorstwa o wysokich przychodach [...] progresywna stawka nie jest uzasadniona logiką systemu podatkowego w Polsce, która zakłada gromadzenie środków finansowych w celu zasilenia budżetu ogólnego. Polska dotychczas nie wykazała, dlaczego więksi sprzedawcy detaliczni powinni zostać objęci innym podatkiem niż mniejsze podmioty”*.

Dodatkowo, o odrębnym od podatku dochodowego charakterze rozwiązania zawartego w art. 24b świadczy również fakt, że „przychody z tytułu własności środka trwałego”, o których mowa w tym przepisie mają wyłącznie fikcyjny charakter, oderwany od faktycznych przychodów podatnika, oraz nie wchodzi do podstawy opodatkowania zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt. 2 ustawy CIT. Jest to *de facto* konstrukcja opodatkująca majątek przedsiębiorcy, a nie jego przychód, gdyż sam tytuł własności nieruchomości będzie powodował powstanie obowiązku podatkowego. W tej sytuacji może dojść do podwójnego opodatkowania – z jednej bowiem strony przedsiębiorca zapłaci podatek dochodowy od przychodu (będący podatkiem od wartości środka trwałego - nieruchomości) z tytułu bycia właścicielem danego środka trwałego, z drugiej zaś za ową nieruchomość będzie zmuszony odprowadzić podatek od nieruchomości. Rodzi to wątpliwości natury konstytucyjnej.

---

oraz ustawa o statystyce. Drugą zaś jest Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych obowiązująca na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. (wraz ze zmianami), do której odsyła nas ustawodawca w ustawie o podatku od towarów i usług.



Tezy te znajdują zastosowanie również do komentowanych przepisów. Wysoce prawdopodobne jest więc powzięcie przez Komisję Europejską podobnych kroków w relacji do komentowanego przepisu art. 24b.

Ponadto, niezależnie od zgodności z prawem Unii Europejskiej, nie znajdują one uzasadnienia w Dyrektywie ATAD ani rekomendacjach BEPS, na które w uzasadnieniu powołuje się Projektodawca.

Nałożenie daniny w projektowanym kształcie będzie powodować *de facto* częściowe wyłączenie podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Podatnicy niewykazujący właściwej podstawy opodatkowania (dochodu) nie wskutek nierzetelnego rozliczania podatku lub nadużywania prawa, ale wskutek rzeczywistego poniesienia straty w sensie ekonomicznym, zostaną obciążeni daniną, która z zasady nie powinna takiego podatnika obciążać. Proponowany art. 24b będzie prowadził do opodatkowania nieruchomości, w tym zwłaszcza budynków biurowych wykorzystywanych we własnej działalności podatników (tj. niegenerujących przychodów z najmu). Trudno w takim przypadku mówić o uzyskiwaniu przychodu z własności nieruchomości przez takich przedsiębiorców. Ponadto, zaproponowane brzmienie przepisów budzi szereg wątpliwości interpretacyjnych, w szczególności co do zakresu opodatkowania w przypadku mieszanego wykorzystania budynków (np. fabryka razem z biurem), sposób obliczania podatku w przypadku kiedy budynek biurowy położonego na terytorium RP jest tylko częściowo wynajmowany, a w pozostałej części wykorzystywany na własne potrzeby.

Dodatkowo, dla podmiotów działających np. w specjalnej strefie ekonomicznej może to być dodatkowe obciążenie podatkowe, podczas gdy zwolnienie zostało już przyznane, czyli istnieją obiektywne przesłanki dlaczego dany podmiot nie płaci podatku CIT lub płaci mniejsze podatki. Takie podmioty nie będą mogły w pełni skorzystać z prawa do odliczenia od podatku CIT podatku zapłaconego na podstawie art. 24b, zwłaszcza w przypadkach, gdy np. budynek biurowy jest wykorzystywany na cele prowadzonej, zwolnionej z podatku dochodowego działalności w Specjalnej Strefie Ekonomicznej.

Wprowadzenie dodatkowego opodatkowania środków trwałych na podstawie proponowanego art. 24b będzie miało też niekorzystny wpływ na rynek. Nie można wykluczyć, że zmniejszona rentowność spowoduje obniżenie cen nieruchomości objętych proponowanym podatkiem, lub też zwiększenie cen wynajmu, a przez to zwiększenie kosztów mniejszych przedsiębiorców wynajmujących powierzchnie w tego typu obiektach.

**Mając na uwadze powyższe, rekomendujemy wykreślenie przewidzianych projektem przepisów art. 30g ustawy o PIT oraz 24b i 24c ustawy o CIT.**

#### **5. Rozpoznawanie kosztów w czasie – art. 15 ust. 4e**

Po wprowadzeniu tej zmiany koszty pośrednie będą rozpoznawane w rachunku podatkowym w tym momencie, kiedy wykazywane są jako koszt w ujęciu księgowym u danego podatnika. Jest to zatem

odesłanie przez ustawę podatkową, w zakresie przedmiotu opodatkowania, do innej ustawy i dziedziny prawa.

Z jednej strony, proponowana zmiana dąży do zbliżenia zasad rozpoznawania kosztów dla celów bilansowych i podatkowych. Takie zbliżenie podejścia księgowego i podatkowego, jeżeli prowadziłoby do uproszczenia kalkulacji podatku dochodowego byłaby bardzo interesująca z perspektywy przedsiębiorców. Jednakże w tym przypadku Projektodawca zachowuje częściową odrębność dla rozpoznawania kosztów bezpośrednio związanych z uzyskiwanymi przychodami, a także dla momentu rozpoznawania przychodów podatkowych. Stąd też rachunkowa zasada współmierności kosztów z przychodami zostanie w wyniku proponowanej nowelizacji tylko częściowo przeniesiona na grunt podatkowy.

Z drugiej strony można zauważyć wady takiego rozwiązania zauważając, że ustawa o rachunkowości ma inny cel i przedmiot niż ustawy podatkowe. Można twierdzić, że w kwestii, do której nowelizacja dokonuje odesłania, przepisy bilansowe nie zawierają odpowiednio ścisłych wytycznych. Mogą je również odmiennie definiować na gruncie ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Może to narażać nowe przepisy na zarzut niedochowania zasady określoności podatku (art. 217 Konstytucji RP). Tego typu technika legislacji podatkowej została poddana miażdżącej krytyce przez Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu P 33/09, dotyczącym wyrobisk górniczych. W tamtym przypadku przy definiowaniu pojęcia „budowla” dla podatku od nieruchomości odwołano się do otwartej definicji tego pojęcia w ustawie Prawo budowlane, co spowodowało wątpliwości odnośnie do zakresu przedmiotowego opodatkowania. W efekcie doświadczamy stanu niepewności, a spory podatkowe i sądowe na tle tej definicji trwają nieprzerwanie od ponad 10 lat (pomimo wyroku TK i uchwał NSA w tym przedmiocie).

Należy również mieć na względzie, że normy prawa bilansowego dają w tej kwestii stosunkowo duże pole swobody jednostkom w ich zasadach rachunkowości dla ustalania określonych momentów rozliczenia kosztów pośrednich, w tym ich amortyzowania. Nierzadka jest sytuacja gdy w przypadku dwóch podatników ponoszących takie same koszty odmiennie rozpoznają oni koszt w czasie (za aprobatą lub z rekomendacji audytorów). Przełożenie tej sytuacji na rozliczenia podatkowe spowoduje różnice w rozpoznaniu takich samych kosztów u podatników, a tym samym odmiennie opodatkowanie – zależne w dużej mierze od oceny przyjętej na gruncie otwartych przepisów prawa bilansowego, odnoszących się często do treści ekonomicznej operacji gospodarczej, a nie jej formy prawnej. Może to oznaczać ryzyko sporów podatkowych, w przypadku przyjęcia przez organy podatkowe odmiennych poglądów i założeń odnośnie do ujęcia kosztu.

Końcowo można dodać, iż przy proponowanym brzmieniu regulacji dla sytuacji, w których określone kategorie wydatków - bądź ze względu na obowiązujące zasady rachunkowości, bądź przyjęte przez danego podatnika schematy księgowe - nie będą się wiązały z odrębnym obciążeniem kosztów lub skutkować będą wyłącznie obciążeniem na poziomie kapitałów nie będzie na poziomie regulacji podatku dochodowego możliwe poprawne określenie momentu ujęcia kosztów podatkowych.



Z powyższych względów postulujemy rezygnację z nowelizacji art. 15 ust. 4e w proponowanym brzmieniu.

Niemniej jednak, w przeciwnym razie rekomendujemy wprowadzenie przepisów pozwalających – podobnie jak w przypadku metody rachunkowej rozpoznawania różnic kursowych – na opcjonalność tego rozwiązania, tak aby podatnik pod określonymi warunkami (zawiadomienie urzędu, stałość metody, audytowane sprawozdania finansowe) miał wybór: konsekwentnego rozliczania kosztów według wybranej metody zgodnie z zasadami podatkowymi albo według zasad księgowych.

Ponadto, w każdym przypadku, prosimy o zwrócenie uwagi na wynikające z proponowanego brzmienia przepisu ryzyko definitywnej utraty możliwości wykazania kosztu podatkowego przy stosowaniu przez podatnika schematu księgowania rezerw wskazanego poniżej dla księgowania kosztów, na pokrycie których utworzono wcześniej rezerwę oraz księgowania wykorzystania rezerwy.

Ustawa o rachunkowości za właściwe uznaje księgowanie zgodnie z poniższym schematem (przykład):

- Wn konto 76-1 "Pozostałe koszty operacyjne"
- Ma konto 83 "Rezerwy"

Powstanie zobowiązania, na które uprzednio utworzono rezerwę, zmniejsza rezerwę (art. 35d ust. 3 ustawy o rachunkowości) następującym zapisem:

- Wn konto 83 "Rezerwy"
- Ma konto zespołu 2 (konto bilansowe, np. rozrachunki z kontrahentem)

W tym schemacie księgowania nie ma momentu w czasie, innego niż samo zaksięgowanie rezerwy, kiedy dany koszt został odniesiony na wynik finansowy jednostki.

Rozwiązaniem dla tej sytuacji może być przykładowo wskazanie w omawianym przepisie, że zmiana stanu takich rezerw lub rozliczeń międzyokresowych kosztów na koniec danego okresu (np. miesięcznie) stanowi w takiej sytuacji koszt uzyskania przychodu.

## 6. Rozliczanie strat ze zbycia wierzytelności

Projekt wprowadza nowy art. 15 ust. 1ib (w tym pkt 3), a jednocześnie modyfikuje art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy o CIT.

Nie jest jednak jasna relacja między tymi przepisami – oba dotyczą rozliczenia podatkowego w sytuacji zbycia wierzytelności zaliczonej uprzednio do przychodów podatkowych. Dostrzegalna jest tu jednak pewna niespójność:

- art. 15 ust. 1ib pkt 3 stanowi, że strata podatkowa na takiej transakcji de facto nie powstanie (w momencie sprzedaży przychód będzie równy kosztowi – strata nie powstanie), a jednocześnie
- drugi mówi o zaliczeniu straty na tej transakcji do kosztów (z odpowiednim stosowaniem art. 15 ust. 1ib).

Należy postulować zmianę w tych przepisach tak, aby wysokość kosztu określonego w art. 15 ust. 1ib nie była dodatkowo limitowana wartością rynkową wierzytelności na moment jej odpłatnego zbycia. Wyłączenie straty z kosztów uzyskania przychodów nastąpi w takim przypadku, jak dotychczas, na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 39. W przeciwnym razie nie dojdzie do odwrócenia wcześniejszego opodatkowania przychodu należnego.

Celem proponowanych zmian jest systemowe uspoźnienie podatkowego traktowania zbycia wierzytelności i zapewnienie stosowania jednolitej siatki pojęciowej, jak w przypadku innych rzeczy i praw majątkowych. Ustawodawca zastosował w art. 14 UPDOP kryterium realnie uzyskanych kwot (faktycznie zapłaconej ceny) jako punktu wyjścia dla ustalania wysokości przychodów, których odzwierciedleniem powinny być koszty uzyskania przychodów.

Zaproponowane przez Projektodawców brzmienie przepisu może jednak skutkować arbitralnym ustalaniem wysokości kosztu podatkowego w oderwaniu od rzeczywistych uwarunkowań danej transakcji, co może oznaczać pominięcie faktycznego ciężaru ekonomicznego związanego z nabyciem wierzytelności lub powstaniem wierzytelności w rachunku podatkowym. W naszej ocenie, zgodnie z systematyką ustawy, zasady ustalania kosztu powinny być określone w art. 15 - co do zasady w wysokości faktycznego ubytku w majątku podatnika i tym samym odnosić się do faktycznego wydatku, zaś jego ograniczenie do niższej wysokości powinno być przedmiotem regulacji art. 16 ust. 1 (katalog wyłączeń z kosztów uzyskania przychodu). Taką normą prawną, limitującą stratę z odpłatnego zbycia wierzytelności powinien być właśnie art. 16 ust. 1 pkt. 39 ustawy o PDOP.-

#### **7. Art. 16 UST.1 PKT 39a UPDOP**

Proponujemy usunięcie art. 16 ust. 1 pkt 39a UPDOP dodanego Projektem do ustawy o CIT.

Ryzyko kontrahenta, czyli realne ryzyko braku spłaty wierzytelności przez dłużnika (np. brak zapłaty za dostarczone towary) jest zjawiskiem towarzyszącym każdej działalności gospodarczej. Celem przedsiębiorców jest natomiast osiągnięcie stabilnego w czasie zysku. Nagła materializacja istotnego ryzyka kontrahenta jest zatem – w przypadku braku zabezpieczenia wierzytelności – zagrożeniem dla funkcjonowania przedsiębiorstwa. Dlatego też na rynku powszechna jest praktyka zabezpieczania ryzyka kontrahenta – służą temu instytucje takie jak ubezpieczenia, gwarancje bankowe, poręczenia i instrumenty pochodne. Są to instytucje typowe dla obrotu gospodarczego i zakorzenione w innych gałęziach prawa, które same w sobie nie mają celu podatkowego.

Mając na uwadze powyższe, wprowadzenie przepisu art. 16 ust. 1 pkt 39a, uniemożliwiającego zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wszelkich wydatków ponoszonych na zabezpieczenie ryzyka niewypłacalności dłużnika wierzytelności, stoi w sprzeczności z naturalną praktyką rynkową jaką jest dążenie do zapewnienia stabilności działalności gospodarczej.

Komentowanego przepisu nie da się bowiem pogodzić z pojęciem kosztów uzyskania przychodów, których istotą jest właśnie fakt, że ich poniesienie służy zabezpieczeniu źródeł przychodów. Zabezpieczanie wykonania wierzytelności wynikających z prowadzonej działalności gospodarczej bez wątplenia ma na celu zabezpieczenie źródeł przychodów przedsiębiorstwa. Stąd, koszty nabycia



instrumentów zabezpieczających powinny w każdym przypadku zostać uznane za koszty uzyskania przychodów danego przedsiębiorstwa.

Należy ponadto wskazać, że projektowany przepis jest niespójny systemowo – w szczególności w kontekście brzmienia art. 16 ust. 1 pkt 8b UPDOP, dopuszczającego zasadniczo możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z nabyciem pochodnych instrumentów finansowych w momencie realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo rezygnacji z realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo ich odpłatnego zbycia.

Natomiast sytuacje nadużywania tego typu instrumentów zabezpieczenia ryzyka niewypłacalności dłużnika, np. w celu obejścia przepisów ograniczających odliczalność straty z odpłatnego zbycia wierzytelności, powinny być zwalczane w sposób bardziej zindywidualizowany na podstawie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

## 8. Podatkowa Grupa Kapitałowa

O ile ułatwienia dla podmiotów skupionych w grupach kapitałowych do zawiązywania PGK powinny zasadniczo przyczynić się do ich popularyzacji wśród dużych pomiotów, o tyle kolejne propozycje Projektodawcy powodujące zwiększenie niepewności stosowania prawa znacznie zniechęcają podatników od stosowania tego instrumentu.

Projektodawca postanowił bowiem prowadzić szereg zapisów drastycznie zaostrzających zasady funkcjonowania PGK, które w praktyce oznaczają, iż:

- a) Spółki PGK będą zmuszone do dokonywania wewnętrznych transakcji gospodarczych – neutralnych z punktu widzenia kalkulacji podatku przez PGK – na zasadach analogicznych do tych ustalanych przez podmioty trzecie (w konsekwencji uchylecia art. 11 ust 8 pkt 1 ). W praktyce oznacza to, iż polskie spółki skupione w ramach PGK nie będą mogły swobodnie kształtować wzajemnych relacji wewnątrzgrupowych, a w konsekwencji nie będą w stanie konkurować z koncernami międzynarodowymi swoją elastycznością;
- b) Spółki z PGK będą zmuszone do ponoszenia dodatkowych kosztów i nakładu czasu pracy do przygotowywania benchmarków potwierdzających rynkowy charakter transakcji, pomimo braku obowiązku przygotowywania dokumentacji cen transferowych w tym zakresie.
- c) Spółki prowadzące działalność poprzez PGK nie będą mogły mieć pewności, że ich status podatkowy nie zostanie w każdej chwili zakwestionowany i czy nie będą musiały rozliczać wyższego CIT nawet za okres od powstania PGK (3 lata lub więcej). Naruszenie jakiegokolwiek z warunków, o których mowa w art. 1a ust 2 (w tym np. w formie zrealizowania nieistotnej materialnie transakcji z podmiotem powiązaniem spoza PGK na zasadach uznanych przez organ podatkowy w trakcie kontroli za nierynkowy) będzie oznaczało bowiem utratę statusu podatnika z mocą wsteczną od powstania PGK.

Postulujemy, aby proponowane w Projekcie zmiany zostały nakierowane na zwiększenie trwałości PGK, np. poprzez nakaz funkcjonowania w tej formie przez określony okres – 3 lat (podobnie jak ma to miejsce w przypadku stosowania metody rachunkowej rozpoznawania różnic kursowych). Możliwość wcześniejszego rozwiązania PGK lub zmiany jej struktury była bowiem nadużywana w przypadkach agresywnego planowania podatkowego.

#### **9. Podmioty z udziałem Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego a ceny transferowe**

Projektowane regulacje wyłączają stosowanie przepisów o cenach transferowych i znoszą obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej w odniesieniu do podmiotów, których powiązanie wyraża się wyłącznie w fakcie posiadania wspólnego udziałowca (akcjonariusza) w postaci Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

O ile w przypadku pasywnej roli udziałowca lub akcjonariusza (np. mniejszościowego udziału Skarbu Państwa) takie wyłączenie jest zrozumiałe, o tyle jednak staje się problematyczne w przypadku, gdy podmiot publiczny pełni rolę udziałowca lub akcjonariusza w sposób aktywny. Należy zbadać czy wprowadzenie tego typu wyłączeń bez żadnych dodatkowych warunków (np. poziomu posiadanego udziału lub prawa głosu oraz sposobu ich wykonywania) nie oznacza nieuzasadnionej pomocy dla sektora publicznego, co doprowadziłoby do potencjalnych zaburzeń konkurencji w ramach jednolitego rynku.

Odnosząc się do powyższego, sugerujemy uzupełnienie projektowanego przepisu o dodatkowe warunki.

#### **10. Przychód ze zbycia rzeczy, praw majątkowych i świadczenia usług [art. 14 ust. 1]**

Znowelizowany art. 14 powoduje opodatkowanie wydanych przez podatnika nieodpłatnych lub częściowo nieodpłatnych świadczeń, w tym wykonanych usług według ich wartości rynkowej. Powoduje to dwukrotne opodatkowanie tego samego zdarzenia, raz u podmiotu przekazującego, a drugi raz u otrzymującego nieodpłatne lub częściowo nieodpłatne świadczenie (w CIT nie uchylono art. 12 ust 1 pkt 2). Co więcej podatek CIT staje się w tym zakresie podatkiem od zmniejszenia aktywów podmiotu przekazującego świadczenie, czyli od poniesionego kosztu.

**Należy w Projekcie uregulować wzajemną relację przepisów art. 14 oraz art. 12 ust. 2 pkt 2 oraz art. 11 ustawy o CIT.** W szczególności zwracamy uwagę, że w przypadku doszacowania dochodu po obu stronach transakcji (np. raz z tytułu ustalenia przychodu z tytułu usługi w wartości rynkowej, a ponownie z tytułu częściowo nieodpłatnego świadczenia) podatnikom nie przysługuje możliwość wzajemnej korekty dochodu jak ma to miejsce np. na gruncie art. 11 ust. 8b-8e). **W związku z tym proponujemy wprowadzenie w Projekcie regulacji pozwalającej na odpowiednie stosowanie art. 11 ust. 8b-8e w przypadkach podwójnego opodatkowania na skutek stosowania przepisów art. 14 i art. 12 ust. 1 pkt. 2).**



## 11. Pozostałe uwagi

### a) Art. 16 ust. 1 pkt 64 i 73

Ewentualne ograniczenie amortyzacji bądź odliczalności opłat licencyjnych należy wdrażać wyłączenie w kontekście BEPS Action 5 (tzw. nexus approach), w ramach którego penalizowane są struktury sztuczne, w których nowy właściciel znaku / IP nie przyczynia się do realnego rozwoju posiadanych aktywów, nie ponosi znaczących wydatków związanych z ich rozwojem (tzw. substantial activity requirement), a ponadto zlokalizowany jest w jurysdykcji podatkowej przyznającej korzyści podatkowej dla dochodów z tytułu należności licencyjnych (np. IP box).

Dlatego przepis art. 16 ust. 1 pkt 64 i 73 **należy doprecyzować w taki sposób, aby nie ograniczał odliczalności opłat / amortyzacji w sytuacji, gdy struktura licencyjna lub powrotna sprzedaż związana jest z faktycznym wkładem / rozwojem licencjodawcy / podmiotu sprzedającego w znak / IP.**

Nawiązując do uwag dotyczących usług niematerialnych należy pamiętać, że międzynarodowe grupy kapitałowe niejednokrotnie zarządzają rozwojem IP w sposób scentralizowany, aby umożliwić korzystanie z IP wszystkim podmiotom z grupy, dokonują centralnych inwestycji w IP przy pomocy działających jako osobne działy / podmioty komórek /laboratoriów badawczo-rozwojowych. Dzięki prowadzeniu nakładów na IP z poziomu globalnego możliwy jest dostęp do technologii / rozwiązań, które nie byłyby osiągalne ze względu na koszty ich wdrożenia, gdyby badania prowadzono lokalnie. Przepis w obecnym kształcie spowoduje odcięcie polskich podmiotów od napływu technologii i nowatorskich rozwiązań. **Działanie takie będzie wprost negatywnie oddziaływało na poziom rozwoju i innowacyjności polskich przedsiębiorców.**

Analogicznie, odpisy amortyzacyjne powinny być dozwolone od pełnej wartości IP, jeżeli podmiot będący właścicielem rozwijał IP po jego nabyciu od innego podatnika.

### d) CFC

Należy istotnie doprecyzować proponowany pkt 2 w art. 24a ust. 9, który stanowi o odpowiednim stosowaniu reguł CFC do „2) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład”. W obecnym brzmieniu – tj. bez doprecyzowania, że odnosi się on do spółek zależnych, udziały w których jest przypisany do takiego zakładu – sugeruje on, że opodatkowaniu w Polsce na zasadach CFC ma podlegać centrala lub inne zakłady zagranicznego podatnika, czy wręcz wszelkie spółki zależne od takiego zagranicznego podatnika, tylko z uwagi na fakt, że w Polsce prowadzi zakład. Właściwe opodatkowanie takiego przypadku, zgodne z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, gwarantują w naszej ocenie wystarczająco zasady przypisania zysku do zakładu i odpowiednie stosowanie przepisów o cenach transferowych.

## 12. Wydłużenie terminu złożenie zeznania rocznego CIT

Postulujemy zmianę polegającą na wydłużeniu okresu na złożenie rocznego zeznania, wskazaną w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT (art. 2 pkt. 27 lit. a Projektu) – z trzech miesięcy do sześciu miesięcy (tj. do

końca czerwca kolejnego roku, w przypadku gdy rok podatkowy jest równy z rokiem kalendarzowym). Zmiana ta ujedynolici termin złożenia zeznania rocznego i zatwierdzenia sprawozdania finansowego, tym samym pozwoli na przygotowanie kalkulacji podatkowej w oparciu o ostateczne, zatwierdzone i zaudytowane dane finansowe, bez konieczności dokonywania korekty zeznania podatkowego. Jest ona również uzasadniona faktem nałożenia dodatkowych obowiązków sprawozdawczych i skomplikowania wyliczenia podatkowego w przypadku wejścia w życie wielu rozwiązań zaproponowanych w Projekcie. Przykładowo, limity odliczeń wskazane w art. 15c i 15e będą zależały od ostatecznej wysokości dochodu, odpisów amortyzacyjnych lub kosztów finansowania dłużnego i mogą skutkować kolejnymi korektami w przypadku zmian w danych finansowych, np. na skutek korekt audytora.

### 13. Propozycje zmian w przepisach UPDOP istotne z punktu widzenia wspierania innowacyjności

Zmiana przepisów ustawy o PDOP z dniem 1 stycznia 2016 r. wprowadzająca ulgę B+R zdefiniowała w słowniczku ustawowym UPDOP pojęcia **badania naukowych** (w podziale na badania podstawowe, stosowane i przemysłowe) i **prac rozwojowych** (art. 4a pkt 27 i 28). Jednocześnie art. 15 ust. 4a ustanawiający wybór podatnika co do momentu i sposobu rozpoznania kosztów odnosi się wyłącznie do kosztów prac rozwojowych. Podobnie definicja WNIIP w art. 16b ust. 2 pkt 3 odnosi się wyłącznie do prac rozwojowych. W świetle ww. definicji ustawowej badań naukowych oraz prac rozwojowych sugeruje to istnienie luki prawnej w odniesieniu do kosztów badań naukowych, które rozpoznawane byłyby na zasadach ogólnych.

Definicje badań naukowych i prac rozwojowych w ustawie podatkowej bazują na schemacie poziomów gotowości technologicznej (technology readiness levels – TRLs), które opisują dojrzałość technologii. Według metodyki TRL „dojrzałość technologii opisuje się od fazy konceptualizacji konkretnego rozwiązania (TRL 1), aż do etapu dojrzałości (TRL 9), kiedy ten concept (w wyniku prowadzonych badań naukowych i prac rozwojowych) przybiera postać rozwiązania technologicznego, który można zastosować w praktyce – np. w postaci uruchomienia rynkowej produkcji” (źródło: strona internetowa Narodowego Centrum Badań i Rozwoju).

W tym kontekście przepisy podatkowe obowiązujące od 1/01/2016 dzielą proces tworzenia nowej technologii na etap prac badawczych (tj. badania naukowe, w podziale na badania podstawowe, stosowane i przemysłowe) i etap prac rozwojowych.

Na gruncie stanu prawnego obowiązującego przed dniem 1/01/2016 wypracowana została jednolita praktyka władz podatkowych, zgodnie z którą przepisy ustawy o CIT dotyczące prac rozwojowych stosowane były analogicznie do badań naukowych.

Zmiana przepisów od dnia 1/01/2016 wprowadzająca definicje badań naukowych i prac rozwojowych spowodowała, że podatnicy utracili możliwość kapitalizowania kosztów prac badawczych ponoszonych w procesie tworzenia rozwiązań innowacyjnych (oczywiście w zakresie, w jakim spełnione są określone przepisem art. 16b ust. 2 pkt 3 warunki dla kapitalizacji). Obecnie podatnicy mają możliwość kapitalizowania wyłącznie kosztów prac rozwojowych, kiedy to technologia jest już opracowana i



testowana w warunkach zbliżonych do rzeczywistych. Etap ten często stanowi mniejszą część całego procesu tworzenia innowacji.

Jednocześnie, na gruncie ustawy o rachunkowości, pomimo obowiązywania przepisu art. 33, ale ze względu na brak definicji ustawowej prac rozwojowych, jednostka ma możliwość kapitalizowania zdecydowanie większej części kosztów procesu tworzenia innowacji (jeśli nawet nie kosztów całego procesu), w zależności od spełnienia wymogów wskazanych w tym przepisie. Z kolei Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR 38) definiując pojęcia prac badawczych i rozwojowych ustalają granicę podziału między nimi zdecydowanie wcześniej.

Powoduje to, że część prac badawczych według wytycznych MSR zostanie zaklasyfikowana do prac rozwojowych, dla których kapitalizacja i amortyzacja jest możliwa (po spełnieniu szeregu wymagań), a dla celów podatkowych nie będzie takiej możliwości ze względu na zaklasyfikowanie tych samych prac według definicji podatkowej do badań naukowych rozpoznawanych w kosztach na bieżąco.

Należy dostrzec, że przepis UPDOP art. 16b ust. 2 pkt 3 zawiera warunki dla kapitalizacji analogiczne do tych z ustawy o rachunkowości. Niemniej jednak, wąska definicja prac rozwojowych w ustawie o PDOP nie pozwala na testowanie spełnienia tych warunków na kosztach całego projektu innowacyjnego, tak jak czyni to ustawa o rachunkowości, a jedynie na etapie kosztów prac rozwojowych.

Ta rozbieżność definicyjna, która z resztą wydaje się być jedynie niezamierzonym efektem ubocznym zdefiniowania badań naukowych i prac rozwojowych na potrzeby ulgi B+R, może w sposób zdecydowany zniechęcać podatników do podejmowania działalności innowacyjnej w Polsce ze względu na konieczność rozpoznania dla celów podatkowej kosztów ponoszonych już na początkowym etapie prac innowacyjnych, pomimo możliwości ich kapitalizowania dla celów rachunkowych. Należy zauważyć, że często przychody z komercjalizacji innowacji, zwłaszcza przemysłowych są bowiem rozłożone w długim okresie czasu.

Z punktu widzenia prawa podatkowego natura kosztów ponoszonych przez podatnika na etapie badań naukowych nie różni się od kosztów ponoszonych na etapie prac rozwojowych. Również cel ponoszonych kosztów, jakim jest wypracowanie innowacyjnego rozwiązania (produktu lub technologii), nie ulega zmianie w momencie zakończenia badań naukowych i przejścia do bardziej zaawansowanego etapu prac innowacyjnych, jakim są prace rozwojowe. Różne traktowanie podatkowe kosztów ponoszonych przez podatnika na etapie badań naukowych (w terminologii rozwoju nowej technologii jest to etap wcześniejszy) w zestawieniu z pracami rozwojowymi (etap późniejszy) nie znajduje żadnego ekonomicznego uzasadnienia.

W praktyce gospodarczej proces wypracowywania innowacyjnego produktu czy technologii nie może ograniczać się wyłącznie do etapu prac rozwojowych, który często poprzedzony jest etapem badań naukowych, w tym w szczególności badań przemysłowych. Podatnicy prowadzący badania naukowe jako część działalności badawczo-rozwojowej powinni mieć jednakową możliwość wyboru sposobu rozliczenia kosztów dla badań naukowych jak dla prac rozwojowych. Brak tej elastyczności przepisów

nie stanowi zachęty, aby właśnie w Polsce realizować inwestycje B+R, zwłaszcza o charakterze długoterminowym.

Proponowana zmiana miałaby zapewnić spójność wsparcia działalności innowacyjnej w zakresie ujęcia kosztów projektów innowacyjnych dla celów podatku dochodowego z ulgą B+R.

Ujednolicone podejście rachunkowe i podatkowe oraz elastyczność co do sposobu rozpoznania kosztów procesów innowacyjnych jest istotna dla podatników

Eliminacja tej luki może zostać zapewniona przez zmiany w zakresie definicji prac badawczych i rozwojowych, na przykład w sposób podobny jak regulują to MSR (tak aby prace rozwojowe obejmowały również badania przemysłowe lub stosowane), bądź też poprzez przyjęcie zmian w przepisach UPDOP zaproponowanych poniżej, które odzwierciedlają całościowo powyższe uwagi.

Proponujemy uzupełnienie art. 15 ust. 4a o zapis dot. kosztów badań naukowych:

*Koszty prac rozwojowych i **badania naukowych** mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:*

- 1) w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo*
- 2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo*
- 3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3.*

oraz dla urzeczywistnienia tej elastyczności i możliwości wyboru sposobu rozpoznania kosztu – dodanie w art. 16 ust. 2 pkt. 3 również odniesienia do kosztów badań naukowych.

Jednocześnie, dla lepszego odzwierciedlenia rzeczywistości gospodarczej, w której możliwe jest również generowanie wartości dodanej poprzez podzlecenie produkcji lub udzielanie licencji, proponujemy doprecyzowanie przepisu poprzez wskazanie, że wytwarzanie produktów lub zastosowanie technologii może następować samodzielnie przez podatnika lub w drodze udostępnienia wyników prac innym podmiotom do odpłatnego wykorzystania. Na gruncie obecnych przepisów taka możliwość może budzić wątpliwości interpretacyjne. Powoduje to, że podmioty, których działalności ma charakter stricte badawczo-rozwojowy (w szczególności nie mają własnej produkcji, w której wyniki prac B+R mogłyby zostać zastosowane), mają istotne wątpliwości co do możliwości amortyzowania swoich prac B+R, a to właśnie w takich, wysoce specjalistycznych podmiotach, prowadzonych jest wiele istotnych projektów innowacyjnych.

Dla uniknięcia tych wątpliwości proponujemy następujące brzmienie przepisu Art. 16b ust. 2 pkt 3

*3. koszty prac rozwojowych **lub badań naukowych** zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:*

- a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych **lub badań naukowych** wiarygodnie określone, oraz*
- b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub*



*stosowaniu technologii samodzielnie lub przez inne podmioty, którym podatnik oddał wyniki prac rozwojowych lub badań naukowych do odpłatnego używania na podstawie umowy licencyjnej, najmu lub dzierżawy, oraz*

*c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych lub badań naukowych wynika, że koszty prac rozwojowych i badań naukowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii przez podatnika lub przez inne podmioty, którym podatnik oddał wyniki prac rozwojowych lub badań naukowych do odpłatnego używania na podstawie umowy licencyjnej, najmu lub dzierżawy.*

#### 14. Programy motywacyjne (zmiany w ustawie o PIT)

Jak wynika z uzasadnienia, projektodawca zamierza uregulować zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne ze zbycia akcji nabytych w ramach programów motywacyjnych. W tym celu planowana jest zmiana brzmienia art. 24 ust. 11 ustawy o PIT, dodanie ust. 11a-11b, uchylenie ust. 12 oraz modyfikacja ust. 12a.

Dokonując oceny projektowanych zmian, należy zwrócić uwagę, że programy motywacyjne są powszechnie stosowanym instrumentem polityki wynagrodzeń w przedsiębiorstwach funkcjonujących na obszarze Unii Europejskiej, Szwajcarii, Stanów Zjednoczonych i innych państw wysoko rozwiniętych. W programach tych uczestniczą również polscy rezydenci podatkowi, zatrudnieni bezpośrednio przez organizatorów tych programów bądź w podmiotach, należących do krajowych/międzynarodowych grup kapitałowych, w których te programy funkcjonują.

Zasady opodatkowania dochodów polskich rezydentów podatkowych uczestniczących w programach motywacyjnych od lat budzą liczną wątpliwość. Powyższe wynika z faktu, że Polska, w odróżnieniu od wielu innych państw wysoko rozwiniętych, nie zdecydowała się dotychczas na kompleksowe uregulowanie tej kwestii na poziomie przepisów ustawowych. W szczególności brakuje jasnych przepisów co do tego w którym momencie uczestnik programu motywacyjnego uzyskuje przysporzenie do opodatkowania, jaka jest kwalifikacja źródła tego przysporzenia oraz wg jakich zasad należy ustalić podstawę opodatkowania. Braków tych nie rozwiązuje aktualne brzmienie art. 24 ust. 11 ustawy o PIT, w oparciu o który to przepis dochód uzyskany w związku z preferencyjnym nabyciem/objęciem akcji nie podlega opodatkowaniu na moment nabycia/objęcia akcji przez osoby uprawnione na podstawie uchwały walnego zgromadzenia, lecz opodatkowany jest dochód z późniejszego zbycia akcji. Wskazane braki legislacyjne uzupełnianie są natomiast rozbudowaną, lecz nie jednolitą, praktyką orzecznictwa organów podatkowych i sądów administracyjnych.

W aktualnym kształcie projektowane zmiany w ustawie o PIT nie można uznać za regulację kompleksowo rozwiązującą wskazane wyżej wątpliwości praktyczne.

Apelujemy zatem o uwzględnienie następujących uwag kierunkowych:

- a) określony w projektowanych ust. 11 i 11b art. 24 wymóg faktycznego objęcia lub nabycia akcji nie uwzględnia różnicowanego charakteru programów motywacyjnych.

Definicja programów motywacyjnych, przewidziana w art. 24 ust. 11b, odnosi się wyłącznie do programów realizowanych poprzez faktyczne objęcie lub nabycie akcji. Regulacja ta pomija

funkcjonowanie w praktyce krajowej, ale również zagranicznej, programów akcyjnych, które umożliwiają uczestnikom dokonanie wyboru co do formy realizacji uprawnień wynikających z programu – (i) odpłatne/nieodpłatne nabycie (objęcie) akcji, które uczestnik może sprzedać w przyszłości lub (ii) uzyskanie wypłaty pieniężnej, której kwota odzwierciedla jednak wartość rynkową akcji.

W obu przypadkach faktyczne przysporzenie uczestnika programu akcyjnego nie stanowi substytutu wynagrodzenia za pracę na rzecz organizatora programu bądź podmiotu powiązanego kapitałowo z organizatorem. Brak jest zatem podstaw, aby zyski z programów akcyjnych opodatkowywać wg zasad innych niż określone dla przychodów ze źródła kapitały pieniężne.

- b) treść projektowanych art. 24 ust. 11-11b oraz 12a nie przesądza jednoznacznie o tym czy odpłatne zbycie akcji, o których mowa w ust. 11, stanowi pierwszy i jedyny moment powstania przychodu do opodatkowania dla uczestnika programu motywacyjnego.

Uwaga ta ma szczególne znaczenie, gdy nabycie/objęcie akcji następuje w wyniku realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych lub realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. b lub realizacji innych praw, do których odwołuje się projektowany ust. 11b. Z orzecznictwa niektórych organów podatkowych wynika, że już sam fakt nabycia/objęcia ww. praw może generować przychód do opodatkowania, Stanowisko to należy uznać za wysocy dyskusyjne, zwłaszcza, że takie zdarzenie nie zostało wymienione w opisie jakiegokolwiek źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 ustawy o PIT. Dodatkowo, powstaje pytanie o realną możliwość ustalenia wartości takiego przychodu w oparciu o zasady wynikające z art. 11 ust. 2-2b ustawy o PIT w jej aktualnym brzmieniu.

W związku z tym rekomendujemy jednoznaczne określenie, że nabycie/objęcie praw, o których mowa w ust. 11b, jest zdarzeniem neutralnym podatkowo.

- c) potencjalna omyłka redakcyjna w zmodyfikowanym ust. 12a.

Zmodyfikowany ust. 12a odwołuje się do przepisów „art. 11-11c”. Z całokształtu zmian wydaje się, że intencją było jednakże odwołanie do „ust. 11-11b” i przy tym założeniu prezentujemy dalsze uwagi co do ust. 12a.

- d) zmodyfikowany ust. 12a dyskryminuje polskich rezydentów podatkowych, uczestniczących w programach motywacyjnych organizowanych w państwach spoza UE i EOG.

Powołany przepis ogranicza zastosowanie preferencyjnych zasad opodatkowania, o których mowa w ust. 11, tylko do programów motywacyjnych, w ramach których następuje objęcie lub nabycie akcji spółek akcyjnych, których siedziba znajduje się na terytorium państw członkowskich UE lub EOG.

Jak wskazano powyżej, programy motywacyjne funkcjonują również w podmiotach z siedzibą poza UE i EOG (np w Szwajcarii i w Stanach Zjednoczonych). W programach tych uczestniczą również polscy rezydenci podatkowi i wskutek nie objęcia np. tych krajów nowymi regulacji,



polscy rezydenci podatkowi uczestniczący w programach z tych krajów będą nieuzasadnienie dyskryminowani mimo uzyskiwania tego samego rodzaju przychodów.

Wskazane jest zatem, aby dochody z tytułu uczestnictwa w programach motywacyjnych podlegały jednolitym zasadom opodatkowania, niezależnie od tego w jakim państwie ma siedzibę spółka, której akcje są nabywane/obejmowane w ramach takiego programu.

e) ograniczenie definicji programów motywacyjnych tylko do spółek akcyjnych.

Wprowadzenie wymogu przyjęcie programu motywacyjnego uchwałą walnego zgromadzenia spółki akcyjnej (ust. 11b) będzie skutkowało:

- wyłączeniem z definicji programów motywacyjnych systemów wynagrodzeń, opartych o akcje, przyjmowanych uchwałą zgromadzenia w spółkach komandytowo-akcyjnych,
- wyłączeniem z definicji programów motywacyjnych systemów wynagrodzeń przyjmowanych przez spółki akcyjne, w których uczestniczą osoby zatrudnione w spółkach powiązanych kapitałowo, funkcjonujących w innej formie prawnej niż spółka akcyjna (np. sp. z o.o.),
- wątpliwościami jakie formy prawne, w odniesieniu do spółek zagranicznych, mieszczą się w pojęciu „spółka akcyjna” na potrzeby stosowania zasad opodatkowania wynikających z ust. 11.

W związku z tym naszym zdaniem można, w miejsce pojęcia spółka akcyjna, użytego w ust. 11 i 11b, użyć sformułowania „spółka”. W takim przypadku zastosowanie znalazłaby definicja pojęcia „spółka” zawarta w art. 5a pkt 28 ustawy o PIT.

## 15. Przepisy przejściowe

Postulujemy, aby przepisy przejściowe – obecnie dość zwięzłe i ogólne zostały dopracowane i w miarę potrzeby rozszerzone. Biorąc pod uwagę zwłaszcza poniższe argumenty dot. zakazu niedziałania prawa wstecz.

a) **Uwaga wspólna do art. 1 pkt 3, art. 2 pkt 17 w części, w jakiej dodaje się do art. 16 ust. 1 Ustawy CIT pkt 64a i 73, art. 6 projektowanej ustawy – generalny postulat niedziałania prawa wstecz.**

Projektowane rozwiązania art. 1 pkt 3 (wyłączenie ze źródła przychodów kapitały pieniężne przychodów uzyskanych z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych rozliczanych pieniężnie w ramach programów motywacyjnych), art. 2 pkt 17 w części, w jakiej dodaje się do art. 16 ust. 1 pkt 64a i 73 (wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych w części określonej w tych przepisach) i art. 6 (stosowanie dotychczasowej regulacji dotyczącej cienkiej kapitalizacji do umów pożyczek (kredytów), w przypadku których kwota pożyczki (kredytu) została podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie ustawy, nie dłużej jednak niż do końca 2018 r.). stanowią *de facto* rozwiązania retroaktywne.

Cechą wspólną ww. przepisów, przesądającą o ich retroaktywności, jest określenie odmiennych niż na podstawie przepisów uprzednio obowiązujących skutków podatkowych transakcji i porozumień zawartych przed ich wejściem w życie. Podatnicy podejmując jeszcze przed wejściem w życie projektowanych zmian realne działania (np. określając wysokości rezerw na zobowiązania w podatku dochodowym) przewidywali skutki podatkowe transakcji właściwe dla przepisów w dotychczasowym brzmieniu; wejście w życie zmian, w zakresie komentowanych przepisów, zmienia te skutki na niekorzyść podatników. Przesądza to o ich retroaktywnym charakterze.

Retroaktywność ta przejawia się w:

- art. 1 pkt 3 – określeniu odmiennych i mniej korzystnych dla podatników niż w dacie objęcia lub nabycia praw wskazanych w komentowanym przepisie skutków podatkowych ich realizacji;
- art. 2 pkt 17 w części, w jakiej dodaje się do art. 16 ust. 1 pkt 64a i 73 – określeniu odmiennych i mniej korzystnych dla podatników niż w dacie nabycia wartości niematerialnych i prawnych lub zawarcia umów stanowiących podstawę dokonywania opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z nich skutków podatkowych ponoszenia wydatków na te cele;
- art. 6 – ograniczeniu czasowym rozpoznawania w kosztach uzyskania przychodów odsetek od pożyczek (kredytów) na zasadach dotychczasowych do dnia 31 grudnia 2018 r.

Warto podkreślić, że Dyrektywa ATAD ani wytyczne BEPS, których implementację mają stanowić, jak można wyczytać w uzasadnieniu Projektu, proponowane przepisy, nie dopuszczają wprowadzenia rozwiązań retroaktywnych. Przeciwnie; w art. 4 ust. 4 Dyrektywy ATAD wskazano wprost, że państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania obostrzonych przepisów nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych na „pożyczki, w przypadku gdy dotyczące ich umowy zostały zawarte przed dniem 17 czerwca 2016 r”, wskazując na wagę ochrony spraw w toku.

Należy więc stwierdzić, że projektodawca proponuje przepisy *de facto* retroaktywne pomimo braku takiej podstawy w implementowanych aktach i wytycznych, a nawet wbrew wyraźnie w nich dopuszczonym możliwościom. Takie działanie nie powinno mieć miejsca. W przedmiocie dopuszczalności ustanowienia regulacji retroaktywnych wielokrotnie wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny. Przykładem może być wyrok z dnia 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17 (M. P. z 2017 r. poz. 265); (dalej: Wyrok TK).

Trybunał stwierdził, że do sytuacji, w których dopuszczalne jest stanowienie prawa wywierającego skutki wstecz, należą „sytuacje, w których:

- 1) *działanie zasady lex retro non agit nie dotyczy przepisów prawa karnego ani przepisów dotyczących podporządkowania jednostki państwu;*
- 2) *przepisy wprowadzane mają rangę ustawową;*
- 3) *ich wprowadzenie jest niezbędne dla realizacji innych ważniejszych i wskazanych wartości konstytucyjnych;*



- 4) *racje konstytucyjne przemawiające za retroaktywnością równoważą jej skutki (proporcjonalność);*
- 5) *nie powoduje to ograniczenia praw lub zwiększenia zobowiązań adresatów, a przeciwnie, poprawia to sytuację prawną niektórych adresatów danej normy prawnej (ale nie kosztem innych adresatów);*
- 6) *problem ten nie był znany ustawodawcy wcześniej i nie mógł być rozwiązany z wyprzedzeniem bez użycia przepisów działających wstecz”.*

Sformułowanie użyte w Wyroku TK wskazuje na to, że aby dopuszczalne było ustanowienie prawa działającego wstecz, przesłanki te muszą zostać spełnione łącznie. Przeciwna interpretacja (zgodnie z którą wystarczy spełnienie jednej przesłanki) prowadziłaby do wniosku, że praktycznie każdą regulację można ustanowić z mocą wsteczną (np. spełnienie przesłanki ustawowej rangi aktu zmieniającego).

Odnosnie spełnienia przesłanek wymienionych w Wyroku TK przez Projekt, przesłanka o nr:

1. Nie jest spełniona. Projektowana regulacja dotyczy przepisów prawa podatkowego. Świadczy o tym zarówno podmiot stanowiący wnioskodawcę Projektu, tj. Minister Rozwoju i Finansów, jak i umiejscowienie projektowanych przepisów min. w Ustawie CIT i ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 ze zmianami), a więc gałęzi prawa charakteryzującej się podporządkowaniem jednostki państwu.

Nie można więc stwierdzić, że projektowane regulacje nie dotyczą przepisów dotyczących podporządkowania jednostki państwu.

2. Jest spełniona (projektowana regulacja ma rangę ustawową).
3. Nie jest spełniona. W uzasadnieniu Projektu stwierdzono, że jego celem nadrzędnym jest „*uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, podatku z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu*”.

W żadnym miejscu Projektu lub uzasadnienia do niego nie wskazano, że wprowadzenie proponowanych zmian jest niezbędne do zapobieżenia takiej sytuacji. Przeciwnie; w systemie prawa podatkowego funkcjonują mechanizmy pozwalające na pominięcie skutków lub usankcjonowanie działań mających na celu unikanie opodatkowania

Nie można więc stwierdzić, że wprowadzenie komentowanych przepisów jest niezbędne dla realizacji innych ważniejszych i wskazanych wartości konstytucyjnych.

4. Nie jest spełniona. Wprowadzenie omawianych przepisów nie przyczynia się do realizacji żadnej zasady konstytucyjnej równoważącej negatywną ocenę ich retroaktywności, godzącej w zasadę demokratycznego państwa prawa. Usytuowanie ww. zasady w art. 2 Konstytucji

stanowi wskazówkę, że zasady konstytucyjne wyrażone w następujących przepisach nie mają wobec niej charakteru nadrzędnego i stanowi ona przedmiot szczególnej ochrony.

Trybunał Konstytucyjny orzekał, że wartością, której realizacja może przeważać nad zasadą demokratycznego państwa prawa, jest wyrażona także w art. 2 Konstytucji zasada sprawiedliwości społecznej (tak wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99).

Omawiane przepisy działające *de facto* z mocą wsteczną nie są jednak niezbędnym narzędziem realizacji tej wartości. W stosunku do schematów optymalizacyjnych powodujących nabycie przez podatników nieuzasadnionej korzyści podatkowych zastosowanie mógł znaleźć art. 119a Ordynacji podatkowej (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania) lub nawet wcześniej obowiązujący art. 199a tego samego aktu prawnego (uwzględnienie zgodnego zamiaru stron i celu czynności, a nie tylko dosłownego brzmienia oświadczeń woli).

Podsumowując, organy podatkowe dysponowały przez wejściem w życie projektowanych przepisów narzędziami do realizowania zasad konstytucyjnych. Nie można więc stwierdzić, że racje konstytucyjne przemawiające za retroaktywnością równoważą negatywne z perspektywy konstytucyjnej skutki uchwalenia projektowanych zmian.

5. Nie jest spełniona. Projektowane przepisy nakładają na podatników obowiązki, których wystąpienia w dacie dokonywania transakcji i zawierania porozumień, których skutki podatkowe stanowią przedmiot regulacji komentowanych przepisów, podatnicy nie mogli przewidzieć. Planując i podejmując jeszcze przed wejściem w życie projektowanych zmian realne działania (np. określając wysokości rezerw na zobowiązania w podatku dochodowym) przewidywali oni skutki podatkowe transakcji właściwe dla przepisów w dotychczasowym brzmieniu; wejście w życie zmian, w zakresie komentowanych przepisów, zmienia te skutki na niekorzyść podatników.

Nie można więc stwierdzić, że projektowane unormowanie nie ogranicza praw ani nie zwiększa zobowiązań adresatów, a przeciwnie, poprawia sytuację prawną niektórych adresatów.

6. Nie jest spełniona. Problem występowania sytuacji „w której nieliczna (proporcjonalnie) grupa podatników podatku dochodowego od osób prawnych generuje przeważającą część opodatkowanych przychodów, przy jednoczesnym braku, w wielu przypadkach, odpowiedniego poziomu płaconego podatku”, był znany ustawodawcy na długo przed ogłoszeniem treści Projektu.

Jako dowód na powyższe można przytoczyć na przykład odpowiedź na interpelację poselską z dnia 1 października 2015 r., nr 34776, w której Poseł Jacek Żalek zapytywał o unikanie płacenia podatków przez zagraniczne spółki. W odpowiedzi z dnia 23 października 2015 r., sygn. KS3.054.22.2015, wyjaśniono, że „Ministerstwo Finansów dysponuje danymi dotyczącymi wpływów w podatku dochodowym od osób prawnych w podziale na podmioty zagraniczne (obejmujące spółki z udziałem kapitału zagranicznego, zagraniczne przedsiębiorstwa drobnej wytwórczości oraz przedstawicielstwa osób zagranicznych) i pozostałe za lata 2010-2014”. Nie można więc stwierdzić, że rozwiązywany



problem nie był znany ustawodawcy wcześniej i nie mógł być rozwiązany z wyprzedzeniem bez użycia przepisów działających wstecz.

Podsumowując, projektowany przepis przewidujący zmianę z dniem 1 stycznia 2018 r. sposobu rozliczania transakcji wskazanych w komentowanych przepisach, poza wymogiem ustawowej rangi przepisów o takim charakterze nie spełnia żadnych warunków, których spełnienie jest konieczne do uchwalenia przepisów działających retroaktywnie.

Nie ma tutaj mowy o sytuacji, w której zasada konstytucyjna naruszana przez projektowaną regulację ustępuje miejsca innej, ważniejszej zasadzie konstytucyjnej, której realizacji Projekt miałby służyć. Ponadto projektodawca, ze szkodą dla podatników, nie korzysta z możliwości dopuszczonych wprost przepisami Dyrektywy ATAD (wyłączenie z zakresu stosowania obostrzonych przepisów nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego wynikającego z omów zawartych w określonej dacie).

W związku z powyższym proponuje się, aby:

- Komentowanemu przepisowi (art. 6 Projektu) nadać następujące brzmienie:

*Art. 6. Do odsetek od pożyczek (kredytów), którego umowa lub umowy zostały zawarte przed dniem 17 czerwca 2016 r., a kwota pożyczki (kredytu) została podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.*

- Dodać następujące przepisy przejściowe:

*Art. 4a. Przepisu art. 10 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1 nie stosuje się do realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, lub z pochodnych instrumentów finansowych, uzyskane w następstwie objęcia lub nabycia tych praw jako świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie, do których prawo zostało nabyte przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.*

*Art. 5a. Przepisu art. 16 ust. 1 pkt 64a i 73 nie stosuje się do wartości niematerialnych i prawnych oraz opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, jeżeli te prawa lub wartości były przez podmiot nabyte przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy lub umowa stanowiąca podstawę dokonywania opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości została zawarta przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.*

#### **b) Art. 8 Projektu**

Art. 8 Projektu nakłada obowiązek przypisywania kosztów do źródeł przychodów również w zakresie kosztów poniesionych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Proponowane brzmienie przepisu jest bardzo ogólne i nieprecyzyjne. W szczególności z obecnego brzmienia przepisu nie wynika:

1. czy dotyczy on wyłącznie kosztów poniesionych, ale nie zaliczonych jeszcze do kosztów podatkowych,
2. czy dotyczy on wyłącznie podatników, których rok podatkowy rozpocznie się po dniu wejścia w życie nowelizacji, oraz
3. jak daleko podatnicy powinni się cofnąć w weryfikacji poniesionych kosztów?

Wnosimy o dalsze doprecyzowanie art. 8 Projektu, w szczególności przez wskazanie, że dotyczy on kosztów nie zaliczonych do kosztów podatkowych przed datą wejścia w życie nowelizacji.

**c) Art. 19 Projektu [data wejścia w życie]**

Jak wskazano w pkt. 1, i niezależnie od pozostałych postulatów korekt w zapisach Projektu, apelujemy o wydłużenie okresu vacatio legis rozwiązań zaproponowanych w Projekcie, tak aby nowelizacja weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

**Konfederacja Lewiatan KL/324/102/1360/KK/RI/2017**  
**Warszawa, 26 lipca 2017 r.**