

cd.

### 3. Komentarze szczegółowe

#### 3.1. Komentarze do art. 9a, 11, 11a, 19 i 27b – zmiany w zakresie cen transferowych

Poniżej zacytowane są przepisy projektu (czcionką podkreśloną) oraz komentarze do tych przepisów.

1) w art. 9a po ust. 6 dodaje się ust. 7 – 11 w brzmieniu:

„7. Dokumentację, o której mowa w ust. 1, sporządza się zgodnie ze stanem rzeczywistym (rzetelność), oraz zgodnie z przepisami prawa (niewadliwość)”.

W naszej ocenie należy doprecyzować pojęcie rzetelności dokumentacji podatkowej. Dotychczasowe przepisy i ugruntowana linia orzecznicza dają podatnikom dość dużą swobodę w odniesieniu do obszerności, szczegółowości i sposobu przekazania informacji o transakcjach realizowanych z podmiotami powiązаныmi. Tym samym, proponowane zmiany w niniejszym projekcie bez wyjaśnienia, co należy rozumieć pod pojęciem rzetelności dokumentacji, mogą powodować duże rozbieżności w ich interpretacji i pozwalać na dużą dozę subiektywnej oceny rzetelności dokumentacji. Przykładowo, czy wskazanie kwoty transakcji w wartości netto zamiast brutto, w wartości księgowej zamiast podatkowej, w wartości wynikającej z umowy zamiast z faktur to już nierzetelność dokumentacji czy zwykła pomyłka lub interpretacja przepisów dopuszczalna w granicach reguł wykładni. Innym przykładem jest zwykła pomyłka w wartości transakcji.

„8. W przypadku gdy dokumentacja, o której mowa w ust. 1, jest sporządzona niezgodnie ze stanem rzeczywistym (nierzetelna), uznaje się, że podatnik nie posiada tej dokumentacji”.

W naszej ocenie zapis ustępu 8 jest niespójny z zapisem ustępu 9 odnoszącego się do wadliwości dokumentacji, co powoduje dysproporcję w istotności tych zapisów – w przypadku wykrycia wadliwości dokumentacji ustawodawca daje podatnikowi możliwość jej usunięcia w terminie 7 dni, podczas gdy w odniesieniu do nierzetelności taka możliwość nie została już przewidziana.

W tym zakresie sugerujemy również wprowadzenie 7-dniowego terminu na uzupełnienie nierzetelnej dokumentacji.

„10. Podatnicy przekazują zbiorczą informację o dokumentacji, o której mowa w ust. 1, zwaną „zbiorczą informacją o cenach transakcyjnych”, dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej właściwemu do nadzoru nad stosowaniem cen transakcyjnych. Zbiorcza informacja przekazywana jest drogą elektroniczną do 25 dnia miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego podatnika.

11. Zbiorcza informacja, o której mowa w ust. 10, zawiera co najmniej: a) rodzaje transakcji, w których stosowane są ceny pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w rozumieniu art. 11 ustawy, zwane „cenami transakcyjnymi”, b) podmioty, z którymi zawierane są transakcje, o których mowa w lit. a), c) metode kalkulacji ceny transakcyjnej, d) warunki wpływające na cenę transakcyjną.”;

Propozycja przekazywania „zbiorczej informacji o cenach transakcyjnych” pokrywa się z obowiązkiem, który będzie wprowadzony zgodnie z właśnie przyjętą nowelizacją, odnoszącym się do dołączenia do rocznego zeznania podatkowego podatnika załącznika CIT-TP – sprawozdania z realizacji transakcji z podmiotami powiązаныmi (w przypadku podatników o przychodach / kosztach powyżej 10 mln EUR). CIT-TP (zawierający 473 pozycji) wymagać będzie od podatników szczegółowych informacji o posiadanych podmiotach powiązаныmi, kraju z którego pochodzą, sektorze i profilu działalności podatnika, przeprowadzonych restrukturyzacjach oraz transakcjach z podmiotami powiązаныmi. Rekomendujemy zatem weryfikację i zmianę proponowanych w niniejszym projekcie zapisów w celu dostosowania ich do przepisów już zatwierdzonych.

Niezależnie od powyższego, proponowany termin składania „zbiorczej informacji o cenach transakcyjnych” do 25 dnia miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego podatnika jest bardzo wymagający, gdyż jest to okres rozliczania księgowego i podatkowego roku poprzedniego, przeprowadzania korekt, badania ksiąg przez biegłych rewidentów i przygotowywania sprawozdań finansowych. Szczególnie w przypadku podatników należących do dużych grup kapitałowych (nie tylko zagranicznych), których liczba podmiotów powiązanych i transakcji z nimi wyrażać się może w dziesiątkach, jeśli nie setkach pozycji, przygotowanie tego rodzaju informacji w czasie 25 dni po zakończeniu roku jest niemożliwe. Jeśli obowiązek przygotowania tej informacji miałby być wprowadzony, rekomendowanej jest wydłużenie terminu co najmniej do dnia złożenia rocznego zeznania podatkowego przez podatnika.

2) „w art. 11 po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu: „1a. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku, gdy podmioty określone w ust. 1 nie ujawniają podstawy opodatkowania.”

Proponowany zapis ust. 1a artykułu 11 jest niewystarczająco precyzyjny. Wskazanie, iż przepis ma zastosowanie do podmiotów (l. mnoga) powiązanych nieujawniających podstawy opodatkowania rodzi pytanie, czy ma on zastosowanie gdy obydwa te podmioty nie ujawniają podstawy opodatkowania jednocześnie, lub gdy co najmniej jeden z nich nie ujawnia tej podstawy. Rekomendujemy doprecyzowanie tego, co oznacza nieujawnianie podstawy opodatkowanie przez podmioty (l. mnoga).

3) po art. 11 dodaje się art. 11a i art. 11b w brzmieniu:

„Art. 11a. 1. Jeżeli właściwy organ kontroli podatkowej określi, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku

z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 11, a podatnik nie przedstawi tym organom dokumentacji podatkowej bądź przedstawi dokumentację podatkową, która jest nierzetelna, różnica między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez ten organ jest podstawą opodatkowania”.

W naszej ocenie, propozycja tego przepisu jest nieprecyzyjna, gdyż o ile w pierwszej części artykułu mowa jest o określaniu przez organy dochodu podatnika w wysokości wyższej (straty w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika, o tyle fakt ustanowienia podstawy opodatkowania z różnicy pomiędzy szacunkami organów i podatnika odnosi się już wyłącznie do dochodu podatnika. Sugerujemy zatem eliminację w pierwszej części przepisu odniesienia do straty.

„2. Podstawę opodatkowania określa się zgodnie z ust. 1 również w przypadku, gdy podatnik nie wykazał dochodu do opodatkowania, a właściwy organ podatkowy taki dochód określił, z zastrzeżeniem ust. 3”.

Zakłada się, że powyższy zapis odnosi się do art. 11 ust. 1a – zasadne jest wskazanie takiego odwołania.

„3. Podstawą opodatkowania jest również różnica między kwotą straty określonej przez organ podatkowy a kwotą straty zadeklarowanej przez podatnika - w przypadku, gdy podatnik nie ujawnia dochodu”.

W proponowanym przepisie brak jest odwołań do wcześniejszych artykułów / ustępów przez co zapis ten jest nieprecyzyjny i może być interpretowany rozszerzająco – w odniesieniu do wszystkich strat podatnika, nie tylko wynikających z transakcji z podmiotami powiązаныmi. Rozumie się, że intencją jest aby przepis miał tylko zastosowanie w przypadku „gdy podatnik nie ujawnia dochodu do opodatkowania” i gdy „strata określona przez organ jest niższa niż kwota straty zadeklarowanej przez podatnika”. Sugerujemy wskazanie odniesienia do art. 11 ust. 1a.

4) w art. 19:

- ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. W przypadku określonym w art. 11a ust. 1 i 2 stawka podatku dla podatników wynosi 50 % podstawy opodatkowania określonej zgodnie z art. 11a ust. 1 i 2.”.

- po ust. 4 dodaje się ust. 5 i 6 w brzmieniu:

„5. W przypadku określonym w art. 11a ust. 3 stawka podatku dla podatników podatku dochodowego wynosi 31% podstawy opodatkowania określonej zgodnie z art. 11a ust. 3”.

„6. W przypadku, gdy podatnik nie wykazał dochodu do opodatkowania i wykazał stratę, a organ podatkowy zakwestionował stratę i określił dochód do opodatkowania, do dochodu określonego przez organ podatkowy ma zastosowanie stawka określona w ust. 4, a do straty wykazanej przez podatnika ma zastosowanie stawka określona w ust. 5”.

W proponowanym przepisie brakuje odwołań do wcześniejszych artykułów / ustępów przez co zapis ten jest nieprecyzyjny i może być interpretowany rozszerzająco – w odniesieniu do wszystkich dochodów /

strat podatnika, nie tylko do tych nieujawnionych. Rozumiemy natomiast, że intencją jest tylko opodatkowanie straty w przypadkach, o których mowa w art. 11 ust. 1a. Rekomendowane jest zatem doprecyzowanie przepisu.

5) po art. 27a dodaje się art. 27b w brzmieniu:

„Art. 27b. 1. Podatnicy obowiązani są, bez wezwania, do udzielania właściwemu organowi podatkowemu informacji, pozwalających na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego i wysokości dochodów (przychodów) oraz określenie przez ten organ podstawy opodatkowania na podstawie niniejszej ustawy w stosunku do nich oraz podmiotów z nimi powiązanych”.

Przepis ten wprowadza kolejny wymóg informacyjny w zakresie istnienia obowiązku podatkowego i wysokości dochodów (przychodów) oraz podstawy opodatkowania. Na ten moment trudno odnieść się do tej propozycji bez szczegółowej informacji o zakresie wymaganych danych (jak rozumiemy zakres informacji zostanie określony we wzorze informacji). Niemniej poważne wątpliwości budzi fakt nałożenia na podatnika uzyskania informacji również o podmiotach z nim powiązanych. Należy stanowczo podkreślić, że może to oznaczać nałożenie na podatnika obowiązku obiektywnie niemożliwego do spełnienia (w szczególności w sytuacji, gdy podatnik nie ma kontroli nad podmiotem powiązany, ma np. 26% udziału w kapitale lub sam jest podmiotem kontrolowanym).

W konsekwencji, sugerujemy, aby obowiązek informacyjny spoczywał na podatniku tylko i wyłącznie w przypadku gdy podatnik ten ma realną kontrolę nad podmiotem powiązany. W pozostałych przypadkach organy mogą wykorzystać inne kanały informacyjne, jak np. umowy o wymianie informacji podatkowych. W przeciwnym razie przepis ten będzie nakładał na podatnika obowiązki, które z obiektywnego punktu widzenia nie będą możliwe do spełnienia.

„2. W szczególności, na żądanie właściwego organu podatkowego podatnik jest, obowiązany ujawnić:

1) kontakty i stosunki gospodarczo-handlowe, które istnieją pomiędzy zagraniczną spółką kontrolowaną i podatnikiem, oraz kontakty i stosunki gospodarczo-handlowe, które istnieją pomiędzy zagraniczną spółką kontrolowaną i osobami powiązanymi z tą spółką”.

Po pierwsze należy zwrócić uwagę na fakt, że w ust. 1 jest mowa o informacji udzielanej bez wezwania, podczas gdy ust. 2 dotyczy żądania. Stąd błędne jest użycie sformułowania „w szczególności” na początku ust. 2.

Po drugie, ponownie wątpliwości budzi wymóg udzielania informacji o zagranicznej spółce kontrolowanej w przypadku gdy podatnik nie ma nad nią faktycznej kontroli (ma np. 26% udziałów) czy o osobach powiązanych z tą spółką. W konsekwencji aktualny jest nasz postulat, aby obowiązek istniał tylko i wyłącznie w przypadku gdy podatnik ma realną możliwość uzyskania takiej informacji.

„2) przedłożyć dokumenty pozwalające ustalić wysokość dochodu (przychodu), włącznie z bilansami i rachunkami zysków i strat; właściwy organ podatkowy może zażądać zbadania przedmiotowych dokumentów przez biegłego rewidenta lub odpowiadający temu zawodowi podmiot uprawniony

do badania sprawozdań finansowych w państwie siedziby lub zarządu kontrolowanej jednostki zagranicznej. Przy czym dokumenty te muszą posiadać adnotację o przeprowadzonej kontroli”.

W pierwszej części przepisu brak jest informacji, o bilans i rachunek wyników której spółki chodzi. Wątpliwość istnieje również w przypadku użytego sformułowania „kontrolowana jednostka zagraniczna” czy chodzi tu o „zagraniczną spółkę kontrolowaną”.

Ponownie, obowiązek powinien istnieć tylko i wyłącznie w przypadku gdy podatnik ma realną możliwość uzyskania takiej informacji.

Wymaga doprecyzowania, że obowiązek przedłożenia bilansu i rachunku zysków i strat będzie istniał, o ile na podstawie lokalnych przepisów dana spółka jest zobligowana do ich sporządzenia.

„3) Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi wzór informacji, o którym mowa w ust. 1.”.

Wzór powinien zawierać tylko i wyłącznie takie informacje, które podatnik ma realną możliwość uzyskać.

### **3.2. Komentarze do art. 11b – informowanie organów podatkowych o operacjach gospodarczych powodujących bezpośrednio uzyskanie korzyści podatkowych**

#### 1) Art. 11b ust. 1

Ustawa mówi o raportowaniu, dobrowolnie lub obowiązkowo, do urzędu skarbowego operacji gospodarczych mających na celu lub powodujących bezpośrednio uzyskanie korzyści podatkowych.

Brak jest definicji korzyści podatkowych, co należy uznać za istotny mankament nowelizacji. Stosowane może być zatem w praktyce bardzo szerokie rozumienie korzyści podatkowych, np. może to być każde poniesienie kosztu, każdy rabat, każde zmniejszenie przychodów, a także skorzystanie z ulgi lub zwolnienia lub preferencyjnej stawki. W tym także skorzystanie z ulgi inwestycyjnej, która jest postulowana w tym samym projekcie ustawy.

Wobec tego zakup środków trwałych, który będzie dawał prawo do nowej ulgi inwestycyjnej można uznać za transakcję mającą na celu uzyskanie korzyści podatkowych. Ale też każdy inny zakup daje korzyść podatkową, jeśli nieplanowaną to faktycznie tak skutkującą, w postaci zmniejszenia podatku. Również można przyjąć, że wszystkie fundacje i stowarzyszenia korzystające ze zwolnienia z podatku otrzymują ciągle korzyść podatkową.

Dużą wadą jest obowiązek raportowania operacji gospodarczych mających nie tylko na celu uzyskanie bezpośrednio korzyści podatkowych, co można uznać za uzasadnione z punktu widzenia celów projektu, lecz także jedynie powodujących pośrednio uzyskanie korzyści podatkowych. Zatem obowiązek raportowania będzie dotyczył także tych podatników, którzy w ogóle nie planują nawet uzyskania korzyści podatkowych, ale jeśli taka korzyść powstanie, to zaistnieje obowiązek raportowania.

#### 2) Art. 11b ust. 2

Operacjami gospodarczymi są czynności prawne lub działania faktyczne mające bezpośredni wpływ na zmniejszenie przychodu, zwiększenie kosztów uzyskania przychodu, zmniejszenie podstawy opodatkowania lub zwiększenie straty podatnika w roku podatkowym lub w najbliższych pięciu latach podatkowych.

Jest to chyba najszerzej ujęta jakakolwiek aktywność podatnika. Zatem każde działanie podatnika będzie objęte projektem, gdyż każde działania podatnika ma zawsze wpływ na podstawę opodatkowania, w szczególności każdy koszt poniesiony przez podatnika.

Organy podatkowe z pewnością nie są przygotowane na zalew informacji od np. 1 miliona podatników ponoszących w danym miesiącu koszty podatkowe lub dokonujących odpisów amortyzacyjnych. Przy założeniu oczywiście, że tak szerokie ujęcie korzyści podatkowej oraz operacji gospodarczej pozostanie w projekcie, a tym samym obejmie wszystkich podatników i wszystkie działania podatników.

### 3) Art. 11b ust. 4

W przypadku złożenia informacji o zamiarze zastosowania operacji gospodarczych, podatnik, który wykonywał w całości lub w części te operacje, ma obowiązek poinformować właściwy organ podatkowy o rzeczywistym przebiegu tych operacji oraz o osiągniętych w ich wyniku korzyściach podatkowych albo o ich braku.

Organy podatkowe nie mają przy obecnym zatrudnieniu możliwości przetworzenia tak dużej ilości danych. Przy założeniu oczywiście, że tak szerokie ujęcie korzyści podatkowej oraz operacji gospodarczej pozostanie w projekcie a tym samym obejmie wszystkich podatników.

Tak samo również przedsiębiorcy, w razie utrzymania tak szerokiego ujęcia korzyści podatkowych i operacji gospodarczych, bez dodatkowych nakładów kadrowych i finansowych nie będą w stanie wywiązać się z nowych obowiązków.

### 4) Art. 11b ust. 5 i 6

Informacja będzie wymagała sporego nakładu pracy na jej rzetelne przygotowanie, a przedsiębiorcy będą musieli tym bardziej przeznaczyć na to znaczącą część zasobów, jako że dane zawarte w deklaracji są składane pod rygorem odpowiedzialności karnej ze zeznanie nieprawdy lub zatajenie prawdy.

Zdziwienie budzi, iż podatnicy będą w informacji przekazywali dane o podmiotach doradzających lub weryfikujących zastosowanie operacji gospodarczych. Powstaje pytanie w jakim celu organy podatkowe mają gromadzić dane podmiotów doradzających, zatem główne dane doradców podatkowych oraz radców prawnych. Jak te dane miałyby być przetwarzane i wykorzystywane?

### 5) Art. 11b ust. 7

Podatnik, który dobrowolnie złożył zgodną z prawdą informację, korzysta w tym zakresie z domniemania działania w dobrej wierze oraz domniemania legalności zastosowanych przez niego

operacji gospodarczych, chyba że na podstawie odrębnych przepisów zostanie udowodnione naruszenie prawa.

Po pierwsze obecnie brzmienie projektu wskazuje, iż tylko w przypadku dobrowolnego złożenia informacji podatnik korzysta z domniemania działania w dobrej wierze oraz domniemania legalności. Zatem tam gdzie złożenie informacji będzie obowiązkowe, brak byłoby takiej ochrony. Dobrowolne składanie informacji dotyczy tylko korzyści nie przekraczających 500 tys. PLN.

Uznanie transakcji za legalną nie koniecznie musi dawać podatnikowi poczucie bezpieczeństwa, gdyż pojęcie legalności transakcji jest pojęciem niepodatkowym. Uznanie za legalną transakcji, która daje korzyść podatkową (np. w postaci powstania kosztów), wcale nie oznacza, że organ podatkowy nie będzie mógł podważyć tego kosztu. Organ podatkowy będzie nadal mógł stwierdzić, że owszem dana transakcja jest legalna, lecz koszt z niej wynikający nie jest kosztem uzyskania przychodów.

Dużo lepszym rozwiązaniem jest taka ochrona jaka wynika dla podatnika z zastosowania się do interpretacji indywidualnej, gdyż wówczas podatnik jest zwolniony z podatku albo co najmniej jest zwolniony z obowiązku zapłaty odsetek.

W podatku dochodowym podatnik nie ma ochrony nawet wtedy, jeśli działa w dobrej wierze i działa legalnie, gdyż zawsze tak działa podatnik, który nie jest przestępcą. Ochronę podatnik ma wtedy, jeśli ma pewność, że podatek, jaki zapłacił jest oparty na prawie, które tak on jak i urząd skarbowy interpretują tak samo.

#### 6) Art. 11b ust. 8

W każdym przypadku gdy podatnik stosował operacje gospodarcze dające korzyści podatkowe, co dotyczy zarówno dobrowolnego, jak i obowiązkowego raportowania, lecz nie złożył informacji albo złożył ją podając nieprawdę lub zatajając prawdę, obowiązany będzie udowodnić w postępowaniu podatkowym, że zastosowane operacje gospodarcze są zgodne z prawem i rzeczywistością.

Należy zauważyć, że obowiązek udowodnienia, że zastosowane operacje gospodarcze są zgodne z prawem i rzeczywistością, po pierwsze oznacza nieuzasadnione przerzucenie na podatników ciężaru dowodu, co szczególnie dziwi, jeśli uwzględnić bardzo szeroki, wręcz nieograniczony, zakres pojęcia operacji gospodarczej oraz korzyści podatkowej. Zatem nagle niemal wszyscy podatnicy będą musieli udowadniać, że są "niewinni", zamiast organ podatkowy udowadniać że podatnik jest "winny".

Z drugiej strony, jeśli przyjąć, że projekt ma za zadanie ograniczenie optymalizacji podatkowej, zatem właśnie legalnych działań wykorzystujących możliwości przewidziane przez prawo, to podatnicy stosujący optymalizację podatkową powinni ten warunek zawsze spełnić. Tym bardziej, że prawie wszystkie możliwości stosowanej przez podatników optymalizacji podatkowej są od 8 lat potwierdzane przez Ministra Finansów w interpretacjach prawa podatkowego.

Co do udowodnienia, że zastosowane operacje gospodarcze są zgodne z rzeczywistością to jest to istotna nowość w podatkach dochodowych. Z jednej strony wydają się nietrudne do wykazania, że legalna

optymalizacja podatkowa jest zgodna z rzeczywistością, np. przeniesienie znaku towarowego do innej jurysdykcji podatkowej, lecz z drugiej strony projektodawca miał zapewne jakiś cel fiskalny wprowadzając takie pojęcie do ustawy.

W praktyce będzie z pewnością bardzo dużo sporów na tle pojęcia zgodności operacji gospodarczej z rzeczywistością. Pojęcie to z pewnością dużo bardziej pasuje do systemu VAT (np. transakcje karuzelowe) niż podatku CIT.

Transakcja niezgodna z rzeczywistością to np. transakcja pozorna. A jeśli tak to proponowana zmiana dubluje obowiązujący już 10 lat art. 199a Ordynacji podatkowej.

#### 7) Art. 11b ust. 9 i 10

Podatnik nie poniesie żadnych konsekwencji, jeśli nie złoży dobrowolnej informacji w przypadku, gdy planowana lub rzeczywista korzyść podatnika jest na niskim poziomie, nie przekraczając rocznie kwoty stanowiącej równowartość 0,001% przychodu podatnika w roku jej uzyskania, nie więcej jednak niż 10.000 PLN. Jest to zdecydowanie zbyt nisko postawiony pułap, szczególnie jeśli uwzględnić bardzo szeroki zakres zastosowania omawianej regulacji. Dla przykładu mała spółka osiągająca przychód roczny w wysokości 200.000 zł. rocznie (odpowiadający przeciętnym przychodom osoby wykonującej wolny zawód) będzie objęta tą regulacją jeżeli jej korzyść podatkowa przekroczy zaledwie 2 zł! Przykład ten pokazuje, że proponowany próg jest pozorny i w rzeczywistości regulacja ta obejmie wszystkich małych podatników.

W przypadku gdy planowana lub rzeczywista roczna korzyść podatnika w wyniku zastosowania operacji gospodarczych wynosi ponad 0,1% przychodu podatnika w roku jej uzyskania, przy czym nie mniej niż 500.000 PLN, złożenie informacji, jest obowiązkowe, najpóźniej do dnia zakończenia tej operacji. Złożenie informacji obowiązkowej nie daje żadnej ochrony czy gwarancji, zaś jej nie złożenie wiąże się z poważnymi sankcjami.

#### 8) Przepis przejściowy – art. 5

Wymóg informowania o korzyściach podatkowych stosuje się do operacji gospodarczych dokonywanych po dniu wejścia w życie ustawy, a także do operacji gospodarczych dokonanych przed dniem wejścia w życie ustawy, ale odnoszących skutki od dnia 1 stycznia 2016 r. oraz do operacji, których zamiar dokonania nastąpił przed dniem wejścia w życie ustawy, ale odnoszących skutki od dnia 1 stycznia 2016 r.

Jest to chyba najbardziej wadliwy przepis analizowanego projektu, gdyż godzący w konstytucyjne prawa nabyte. Każdy obywatel działając na podstawie prawa w danym momencie powinien mieć pewność, że będzie do niego miało zastosowanie to prawo, czyli że prawo nie będzie działało wstecz. Nie jest dopuszczalny taki stan, w którym przedsiębiorca, który zaplanował wydatki inwestycyjne kilka lat temu oraz przeprowadził daną inwestycję dającą korzyści podatkowe, gdyż zmniejsza podatek, będzie zobowiązany ocenić swoje przeszłe działania według nowych reguł. Podatnicy, którzy przeprowadzali



operacje gospodarcze w poprzednich latach, nie mogą być obecnie zmuszani, aby udowodnić, że zastosowane operacje gospodarcze były zgodne z prawem i rzeczywistością na podstawie przepisów, których wówczas nie było.

Tym bardziej, że nie zamyka to drogi organom podatkowym to badania tych transakcji na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy zawsze może bowiem badać wstecz nieprzedawnione lata podatkowe.

Po drugie, jeśli przepis ten wszedłby w życie, to oznaczałoby to zalew organów podatkowych informacjami o operacjach gospodarczych być może nawet za ostatnie 25 lat. Bez dużej przesady można przyjąć, że co najmniej wszystkie operacje gospodarcze za ostatnie lata odnoszą skutki od stycznia 2016 r., ale także wiele operacji sprzed 10 czy 20 lat ma nadal takie skutki.

### 3.3. Komentarze do art. 18d – 18e – nowa ulga inwestycyjna

- 1) Zaproponowano rozłożenie w czasie w przepisach przejściowych wzrostu kwoty maksymalnej do jakiej można pomniejszyć dochód do opodatkowania – w pierwszym roku 2016 jest to zaledwie 20% dochodu (kwota ta wzrasta stopniowo aż do 50 % w 2019 r.). To może spowodować, że przynajmniej na początku efekt ulg będzie niewielki.
- 2) Wprowadzono dodatkowe warunki, od których zależy możliwość skorzystania z ulgi m.in.:
  - a) Podatnik złożył w terminie zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1;
  - b) Podatnik składał w terminie deklaracje podatku dochodowego jako podatnik i płatnik w roku podatkowym, za który składane jest zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1;
  - c) Podatnik uregulował zaliczki na podatek dochodowy oraz zobowiązania jako płatnik podatków w roku podatkowym, za który składane jest zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1;
  - d) Podatnik nie posiada na dzień złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, zaległości podatkowych w kwocie większej niż 3% kwoty zobowiązań podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.
  - e) Tak jak wskazano w części generalnej opinii warunki powyższe są niepotrzebne i mogą zniechęcić do korzystania z ulg. Do zwiększania terminowości płacenia podatków i terminowości składania zeznań służą takie instrumenty jak odsetki za zwłokę czy grzywny. Niepotrzebne jest tu wprowadzanie kolejnych rozwiązań komplikujących ulgę.
- 3) Ponadto dodatkowe warunki korzystania z ulg przewiduje proponowany art. 18e. Zgodnie z nim kwoty wydatków inwestycyjnych, o której mowa w art. 18d ust. 1, nie stanowią m.in. zakupy towarów i usług, za które należności nie zostały w całości uregulowane przez podatnika do końca roku podatkowego. Wydaje się, że ten warunek jest również zbędny. Uwarunkowanie dokonywania odliczeń od zapłaty nie wydaje się uzasadnione. Niedawno Sejm zlikwidował w przepisach podobne

rozwiązanie – tzw. korektę kosztów, która powodowała konieczność zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o niezapłacone faktury. Rozwiązanie to nie przyniosło zakładanej poprawy moralności płatniczej przedsiębiorców. Nie ma powodu wprowadzać ponownie podobnego rozwiązania, o którym wiadomo, że się nie sprawdzi.

- 4) Przepisy wprowadzające ulgę inwestycyjną mogą pozostawać w sprzeczności z zasadą niedyskryminacji. Art. 18e zakłada nieuprawnioną dyskryminację podatników, którzy oddali posiadane środki trwale do użytkowania poza granicami kraju. Zakładane jest także wyłączenie zastosowanie zwolnienia w stosunku do podatników prowadzących działalność zwolnioną od podatku VAT lub niepodlegającą opodatkowaniu VAT.
- 5) Na koniec należy zwrócić uwagę, że ulga inwestycyjna będzie tylko odroczać moment opodatkowania. Tak więc zmniejszenie wysokości podatku nie będzie definitywne. Wynika to z art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT, zgodnie z którym odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie stanowią kosztu od tej części ich wartości która odpowiada wydatkom na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

#### **3.4. Komentarz do art. 25b – przywrócenie obowiązku składania deklaracji w trakcie roku podatkowego o wysokości dochodu (straty) osiągniętego od początku roku podatkowego**

Proponowany art. 25b wprowadza:

- obligatoryjne deklaracje kwartalne o dochodzie (stracie) osiągniętym od początku roku podatkowego;
- deklaracje miesięczne – które stają się obowiązkowe w przypadku wyboru metody deklaracji miesięcznej;
- możliwość rezygnacji ze składania deklaracji kwartalnych dla małych podatników – pod warunkiem powiadomienia naczelnika urzędu skarbowego we właściwym terminie;
- brak obowiązku składania deklaracji w przypadkach, w których podatnicy nie mają obowiązku odprowadzania zaliczek na podatek lub mogą skorzystać z zaliczek uproszczonych.

Oznacza to, że obowiązek składania deklaracji będzie w praktyce dotyczył głównie podatników niebędących małymi podatnikami wykazujących straty podatkowe lub rozliczających straty podatkowe (tj. podatnicy, którzy nie mogą skorzystać z metody uproszczonej opłacania zaliczek na podatek dochodowy).

Biorąc pod uwagę, że podatnicy już obecnie są obowiązani wskazać w zeznaniu rocznym kwotę dochodu (straty) oraz kwoty należnych zaliczek miesięcznych albo kwartalnych (Sekcja G zeznania CIT-8) –

proponowany obowiązek składania deklaracji w trakcie roku podatkowego nie będzie wnosił dodatkowej wartości w procesie identyfikacji obowiązku zapłaty zaliczki na podatek.

Wydaje się zatem, że głównym skutkiem art. 25b będzie dodatkowy obowiązek biurokratyczny dla podatników wykazujących straty lub rozliczających straty podatkowe z lat ubiegłych. Wpisuje się to w logikę innych zmian zaproponowanych w tej nowelizacji (jak np. art. 11a ust. 3 nakładający podatek na kwotę straty podatkowej zakwestionowanej na bazie przepisów o cenach transferowych).

Proponowany art. 25b jest przepisem bardzo skomplikowanym i trudnym w zrozumieniu dla osoby niezajmującej się zawodowo podatkami. Jego obecne brzmienie nie odpowiada wymogom jasnej i prostej legislacji, przykładowo przez to, że wprowadza on złożone mechanizmy składania zawiadomień i wyłączeń. W tej postaci proponowany przepis będzie prowadził do zwiększenia obciążeń biurokratycznych dla podatników (np. obowiązek składania dodatkowych zawiadomień o wyborze lub rezygnacji z wybranej metody deklaracji czy też powodował znaczące ilości korekt deklaracji), jak i samej administracji podatkowej, która będzie musiała te procesy obsłużyć. W naszej ocenie skutki fiskalne tego rozwiązania nie są współmierne do nakładów na obsługę tego obowiązku, i będą powodowały zwiększenie kosztów poboru podatku.

Warto też zwrócić uwagę, że art. 25b ust. 1 i ust. 6 są wewnątrznie sprzeczne. Zgodnie z ust. 1 podatnik ma prawo bez wezwania złożyć deklarację miesięczną – ale jeżeli jej złożenie nie będzie wynikało z przyjęcia obowiązku składania takich deklaracji – taka deklaracja będzie zwracana podatnikowi zgodnie z ust. 6, niwecząc tym samym prawo podatnika do złożenia takiej deklaracji.

Odnosnie ust. 2 i 5 należy postulować, aby zawiadomienie wyborze metody lub rezygnacji z metody było w terminie do wpłaty pierwszej zaliczki miesięcznej (a nie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego), tak aby ujednolicić z terminem do zgłoszenia metody zaliczek uproszczonych wynikającym z art. 25. Podatnicy mają prawo do decyzji o wyborze zaliczek uproszczonych do 20 dnia drugiego miesiąca roku podatkowego; taki wybór oznacza, że nie będzie obowiązku deklaracji miesięcznych lub kwartalnych...

W ust. 10 – należy skorygować odniesienie na „złożyli zawiadomienie, o którym mowa w ust. 5 zdanie drugie”, natomiast w ust. 14 występuje literówka - „o których mowa...”

Proponowane w projekcie rozwiązanie przywracające obowiązek składania deklaracji kwartalnych lub miesięcznych jest w istocie zaprzeczeniem celom, które przyświecały ustawodawcy w 2006 roku. Mając na względzie powyższe uwagi rekomendujemy odstąpienie od dodania art. 25b.

### **3.5. Dodatkowy komentarz do art. 24b – 24d – propozycja opodatkowania transgranicznego przenoszenia majątku z terytorium RP oraz opodatkowania zmiany miejsca zarządu i siedziby rejestrowej podatnika**

Proponowane zmiany przez dodanie do ustawy o CIT art. 24b – 24d zakładają opodatkowanie przeniesienia przez podatnika składników majątkowych z obszaru polskiej jurysdykcji podatkowej,

czyli opodatkowanie przenoszenia majątku za granicę oraz zrównanie konsekwencji podatkowych przeniesienia zarządu lub siedziby rejestrowej z likwidacją podatnika. Wprowadzenie postulowanych zmian miałyby z pewnością negatywny wpływ na podejmowanie decyzji przez zagranicznych inwestorów o lokalizacji inwestycji na terytorium RP oraz mogłyby naruszać jedną z podstaw wspólnego rynku Unii Europejskiej (UE) – swobodę przedsiębiorczości.

Odnosząc się do pierwszej z postulowanych zmian (dodanie art. 24b), zgodnie z którą opodatkowaniu podlegałyby przeniesienie poza terytorium RP, w jakiegokolwiek formie, składników majątku podatnika CIT, którego skutkiem byłoby wyłączenie lub ograniczenie opodatkowania w roku podatkowym, w porównaniu z poprzednim okresem podatkowym Pragniemy w pierwszej kolejności wskazać, że zmiana taka rodziłaby istotne wątpliwości interpretacyjne. Przedmiotem opodatkowania byłby bowiem hipotetyczny dochód, jaki uzyskałby podatnik z wykorzystaniem tych składników majątkowych, gdyby nie doszło do ich przeniesienia. Dochód ten można byłoby określić mianem niezrealizowanych zysków kapitałowych.

W przypadku wprowadzenia postulowanych przepisów wątpliwości rodziłoby przede wszystkim określenie związku pomiędzy przeniesieniem składników majątku, a wyłączeniem lub ograniczeniem opodatkowania CIT, które może wynikać również z innych okoliczności i nie stanowić bezpośredniej konsekwencji przeniesienia majątku. Ponadto przedmiotem wątpliwości mogłoby stać się precyzyjne określenie pojęcie „okresu podatkowego”, w stosunku do którego określa się przedmiot opodatkowania.

Po drugie, zwracamy uwagę, że zasady postulowanego opodatkowania różniłyby się w stosunku do polskich rezydentów podatkowych, jak i nierezydentów, przy czym sam moment powstania obowiązku podatkowego byłby tożsamy, podobnie jak wyłączenie opodatkowania w przypadku zbycia majątku na rzecz spółki europejskiej albo spółdzielni europejskiej oraz podstawa opodatkowania.

W przypadku polskich rezydentów podatkowych opodatkowaniu podlegałyby przeniesienie składników majątku podatnika wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej na rzecz zagranicznego zakładu takich podatników, w następstwie którego doszłoby do wyłączenia lub ograniczenia opodatkowania CIT w roku podatkowym, w porównaniu z poprzednim okresem podatkowym. Natomiast rezydenci zagraniczni podlegaliby opodatkowaniu w przypadku przeniesienia majątku wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej na rzecz innego podmiotu w kraju siedziby lub zarządu nierezydenta w tej części, w której opodatkowanie dochodów tego podatnika w wyniku tego zbycia uległoby zmniejszeniu.

W tym miejscu warto zauważyć, że wątpliwości interpretacyjne w przypadku opodatkowania nierezydentów mogą powstać także co do przedmiotu opodatkowania, ponieważ projekt zdaje się dwukrotnie określać ten przedmiot: wprawdzie w art. 24b ust. 1, a następnie definiując część tego przepisu – odpłatne zbycia majątku – w art. 24b ust. 3, co prowadzi do wyinterpretowania normy prawnej, stosownie do której nierezydenci podlegają opodatkowaniu w przypadku przeniesienia składników majątku wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej [...] tylko w tej części, w której opodatkowanie CIT dochodów tego podatnika w wyniku tego zbycia ulega zmniejszeniu (art. 24b ust. 3),



w następstwie którego dochodzi do wyłączenia lub ograniczenia opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów takiego podatnika w roku podatkowym, w porównaniu z poprzednim okresem podatkowym (art. 24b ust. 1). Nie jest to jedyny przykład braku właściwego sformułowania przepisów w projekcie.

Zarówno w przypadku opodatkowania rezydentów, jak i nierezydentów podstawa opodatkowania (postulowana przez dodanie art. 24c) zostałyby określona w wysokości wartości zbywanych składników majątku wyrażonej w dokumencie stanowiącym podstawę ich zbycia, która powinna odpowiadać wartości rynkowej przenoszonych rzeczy lub praw.

Kluczowe jest jednak zagadnienie momentu powstania obowiązku podatkowego, gdyż projektowane zmiany w obecnym kształcie pozostają zdaniem Konfederacji Lewiatan w sprzeczności z zasadą swobody przedsiębiorczości wyrażoną w art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu UE, zgodnie z którą zakazane są ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, w tym ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii.

Trybunał Sprawiedliwości UE (TSUE) w orzeczeniach wydanych na podstawie podobnych regulacji jak postulowane w przedmiotowym projekcie wielokrotnie stwierdzał ich niezgodność ze swobodą przedsiębiorczości. W sprawie o sygn. C-591/13 toczonyj pomiędzy Komisją Europejską (KE) a rządem niemieckim TSUE orzekł, że państwo niemieckie naruszyło postanowienia art. 49 TFUE, a podatnikowi powinien przysługiwać wybór pomiędzy natychmiastową zapłatą kwoty podatku a odroczoną zapłatą kwoty rzeczowego podatku. Podobnie w wyroku wydanym w związku ze skargą wniesioną przez KE przeciwko Danii (sprawa C-261/11) TSUE podzielił stanowisko KE, że brak jest uzasadnienia dla natychmiastowego poboru podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów z Danii do innego państwa członkowskiego w przypadku braku nakładania takiego podatku w porównywalnej sytuacji krajowej.

W konsekwencji należy wskazać, że w ocenie Konfederacji Lewiatan wprowadzenie proponowanych zmian w zakresie opodatkowania transgranicznego przenoszenia składników majątkowych prowadziłyby nie tylko do powstawania wątpliwości interpretacyjnych, ale także do niezgodności ze swobodą przedsiębiorczości wyrażoną w art. 49 TFUE przez przyjęcie zasady poboru podatku już w momencie ich zbycia.

W zakresie drugiej z projektowanych zmian (dodanie art. 24d), stosownie do której przeniesienie zarządu lub miejsca siedziby podatnika do innego państwa uważałyby się za likwidację podatnika, należy wskazać, że sformułowanie fragmentu tego przepisu pozostaje w sprzeczności z przepisami Kodeksu spółek handlowych (KSH), które nie dopuszczają przeniesienia siedziby rejestrowej podstawowej kategorii podatników CIT, tj. sp. z o.o. i spółki akcyjnej. Stosownie do art. 270 pkt 2 KSH uchwała wspólników o przeniesieniu siedziby spółki z o.o. za granicę powoduje rozwiązanie spółki, natomiast art. 459 KSH zawiera identyczną regulację odnośnie spółki akcyjnej.

W zakresie opodatkowania przenoszenia miejsca zarządu pragniemy wskazać, że mogłoby one prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych wobec braku zdefiniowania pojęcia zarządu. Należy zauważyć, że na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przez zakład należy rozumieć w szczególności miejsce zarządu, natomiast dopiero miejsce faktycznego zarządu może powodować utratę podmiotowości prawnej, o której mowa w ustępie drugim postulowanego art. 24d. Brak jakichkolwiek ustawowych bądź umownych przesłanek decydujących o kwalifikacji miejsca podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie jako miejsca zarządu lub miejsca efektywnego zarządu powodowałby istotne komplikacje co do momentu powstania obowiązku podatkowego. W praktyce gospodarczej decyzje dotyczące przedsiębiorstwa podejmowane są często z wielu miejsc przez różne osoby i nie sposób precyzyjnie wskazać, kiedy dochodziłoby do powstania obowiązku podatkowego, co stałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego, która wymaga szczególnej określoności przepisów podatkowych.

Mając na względzie poczynione uwagi odnośnie do projektu ustawy nowelizującej CIT poprzez dodanie art. 24b – 24d, pragniemy końcowo podkreślić także najważniejszy ich aspekt – wpływ na wybór miejsca lokowania inwestycji. Proponowane zmiany w naszej ocenie miałyby negatywne oddziaływanie na rozwój gospodarczy Polski znacznie ograniczając liczbę inwestycji zagranicznych. Jakikolwiek formy opodatkowania przeniesienia majątku lub miejsca siedziby lub zarządu (częstokroć uznane za naruszające swobodę przedsiębiorczości) zostały wprowadzone w zamożniejszych od Polski państwach takich jak Niemcy, Dania czy Wielka Brytania, których potencjał gospodarczy znacznie przewyższa obecny jego poziom w Polsce. Jednocześnie Polska konkuruje w regionie Europy Środkowo-Wschodniej z państwami, które nie przewidują takich form opodatkowania. Prowadzi to do wniosku, że wprowadzenie postulowanych zmian mogłoby mieć odwrotny skutek od zamierzonego. Zamiast zwiększenia wpływów do budżetu, stan finansów publicznych mógłby w dłuższym okresie pogorszyć się przez zmniejszenie poziomu inwestycji zagranicznych, z którymi wiąże się przyływ kapitału, wzrost liczby miejsc pracy, ale przede wszystkim podniesienie renomy państwa polskiego jako miejsca lokowania inwestycji największych światowych przedsiębiorstw.

Biorąc powyższe argumenty pod rozwagę, postulujemy niewprowadzanie form opodatkowania, które mogą przyczynić się do powstawania nowych wątpliwości interpretacyjnych oraz narażać Polskę na zarzuty Komisji Europejskiej co do naruszenia swobody przedsiębiorczości, a których wprowadzenie w dłuższym okresie może skutkować ograniczeniem poziomu inwestycji zagranicznych w Polsce.

*Konfederacja Lewiatan, 23 listopada 2015 r.*  
*KL/643/261/PP/2015*

