

Warszawa, 30 sierpnia 2021 r.  
KL/.../.../PP/2021

Pan  
**Tadeusz Kościński**  
Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej

*Szanowny Panie Ministrze,*

w odpowiedzi na pismo z dnia 26 lipca 2021 r. znak DD3.8200.2.2000 kierujące do konsultacji społecznych projekt z dnia 26 lipca 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (numer w wykazie prac legislacyjnych UD260), przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,

Maciej Witucki  
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Do wiadomości:

Pan Mateusz Morawiecki – Prezes Rady Ministrów

Załącznik:

Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 26 lipca 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (numer w wykazie prac legislacyjnych UD260)



**Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 26 lipca 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (numer w wykazie prac legislacyjnych UD260)**

**1. Kwota wolna od podatku, podniesienie kwoty progu podatkowego, likwidacja zryczałtowanej składki zdrowotnej dla przedsiębiorców, brak odliczenia składki zdrowotnej od PIT**

Zwiększenie kwoty wolnej od podatku oraz kwoty progu podatkowego są od dawna postulowane przez przedsiębiorców i byłyby przyjęte z dużym entuzjazmem, gdyby nie fakt, że wraz z tymi propozycjami, planowane jest pozbawienie podatników prawa do odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz zastąpienie zryczałtowanej składki zdrowotnej płaconej przez przedsiębiorców 9 proc. składką liniową naliczaną od dochodu.

Pozbawienie podatników prawa do odliczenia składki zdrowotnej oraz powiązanie jej z dochodem osiąganym przez przedsiębiorców oznaczają bardzo istotny wzrost obciążeń składkowo-podatkowych dla setek tysięcy obywateli, przedsiębiorców i pracowników najbardziej zaangażowanych w rozwój gospodarczy, najlepszych specjalistów i najbardziej konkurencyjnych firm. - [czytaj więcej](#)

**2. Zbyt krótkie konsultacje społeczne, brak uwzględnienia interesów obywateli**

Zgodnie z deklaracjami przedstawicieli rządu, planowane zmiany mają zostać skierowane do Sejmu już w najbliższych dniach, tj. we wrześniu br. Następnie będą rozpatrzone na jednym, maksymalnie dwóch posiedzeniach, tak aby zapewnić Senatowi czas na rozpatrzenie uchwalonej ustawy. Harmonogram prac legislacyjnych oraz konstytucyjne terminy na rozpatrzenie, podpisanie przez Prezydenta oraz ogłoszenie ustawy, pozwalają sądzić, że projekt będzie procedowany w wielkim pośpiechu, który uniemożliwi merytoryczną dyskusję na forum Parlamentu. Skorygowanie jego wad i zapewnienie przepisom standardu odpowiadającego zasadom prawidłowej legislacji. - [czytaj więcej](#)

**3. Zmiany w definicji rzeczywistego właściciela w ustawach o podatkach dochodowych**

Potrzeba zmiany treści definicji rzeczywistego właściciela w słowniczkach do ustawy o PIT oraz ustawy o CIT nie została wykazana w uzasadnieniu do projektu. W ocenie Konfederacji Lewiatan zmiany tej definicji komplikują właściwą wykładnię przepisu. - [czytaj więcej](#)



4. [Zmiany dotyczące warunków wykupu przedmiotu leasingu do majątku prywatnego i jego sprzedaży bez konieczności rozpoznania przychodów ze zbycia składników majątku](#)

Wydłużenie z 6 miesięcy do 6 lat terminu pozwalającego na wyłączenie z przychodów kwot uzyskanych ze zbycia składników majątku związanego z m.in. zakończeniem umowy leasingu oznacza ingerencję w dotychczasowe warunki wykupu przedmiotu leasingu. Warunki, które stanowiły jeden z powodów zawierania takich umów oraz pośrednio wpływały na atrakcyjność samych umów leasingu. Zmiana tych zasad w trakcie trwania umów narusza zasadę pewności prawa oraz zasadę niedziałania prawa wstecz. - [czytaj więcej](#)

5. [Rozszerzenie definicji przychodów ze zbycia składników majątku otrzymanych w związku z likwidacją spółki osobowej](#)

Planowana zmiana w definicji przychodów ze zbycia składników majątku w związku z likwidacją spółki osobowej oznaczać będzie, że otrzymanie określonych aktywów przez polskiego rezydenta podatkowego będzie neutralne podatkowo, natomiast otrzymanie ich przez nierezydenta powodować będzie powstanie obowiązku podatkowego już na moment likwidacji spółki. Takie rozwiązanie budzi poważne wątpliwości w zakresie równego traktowania podmiotów w ramach Unii Europejskiej oraz prowadzi do dyskryminacji rezydentów innych jurysdykcji. - [czytaj więcej](#)

6. [Zwolnienie dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia akcji objętych lub nabytych w ramach pierwszej oferty publicznej](#)

Projekt przewiduje wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania PIT dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia akcji objętych lub nabytych przez podatnika lub spadkodawcę podatnika w wyniku pierwszej oferty publicznej. W naszej ocenie zwolnienie powinno obejmować także akcje (udziały) nabyte w okresach poprzedzających pierwszą ofertę publiczną, a zatem zwolnienie również dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia akcji objętych lub nabytych jeszcze przed pierwszą ofertą publiczną, np. nabytych od założycieli. - [czytaj więcej](#)

7. [Pozbawienie prawa do amortyzacji budynków i lokali mieszkalnych](#)

Proponuje się pozbawienie możliwości amortyzowania wszelkich budynków i lokali mieszkalnych, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. Jest to bardzo niekorzystna i szkodliwa zmiana. Uzasadnia się nią tym, że wartość mieszkań i budynków mieszkalnych zasadniczo nie spada, a wzrasta. Obecnie stwierdzenie to jest prawdziwe, jednakże regulacje podatkowe nie powinny bazować na okresowych tendencjach czy fragmentach cyklu koniunkturalnego. Zmiana ta może mieć negatywny wpływ na rynek najmu w Polsce – wzrost obciążeń fiskalnych związanych z najmem może przełożyć się na wzrost cen wynajmu lokali mieszkalnych w Polsce. - [czytaj więcej](#)



## 8. [Wadliwy wzór na ulgę pracowniczą, tzw. ulgę dla klasy średniej](#)

Ponieważ prosty i przejrzysty system podatkowy jest sam w sobie wartością, stoimy na stanowisku, że ulga dla klasy średniej zawierająca wzór z liczbami do 8 miejsc po przecinku jest zaprzeczeniem idei prostych podatków. Realizuje ona jedynie doraźną potrzebę zapewnienia, że określona grupa pracowników nie straci na proponowanych zmianach. Rozumiejac tę potrzebę zauważamy, że jeśli zmiany podatkowe mają mieć charakter stały, to ulga w takim kształcie już po kilku latach przestanie spełniać jakąkolwiek rolę i będzie utrudniać wyliczenia podatkowe - [czytaj więcej](#)

## 9. [Zmiany dotyczące podatkowych grup kapitałowych](#)

Zniesienie warunku utrzymania 2% rentowności przez podatkową grupę kapitałową (PGK) oceniamy pozytywnie. Warunek ten był poważną barierą dla tworzenia i rozwoju PGK. Zmiany powinny objąć także możliwość wejścia w skład PGK spółek pośrednio zależnych od spółki dominującej (tj. tzw. spółki wnuczki i spółki z niższego poziomu struktury grupy) oraz podatników prowadzących działalność w formie spółek komandytowych lub komandytowo-akcyjnych. - [czytaj więcej](#)

## 10. [Kryteria powstania rezydencji podatkowej w Polsce](#)

Projekt przewiduje wprowadzenie szczególnej zasady określania miejsca zarządu na terytorium Polski dla podatników nieposiadających w naszym kraju siedziby. Zgodnie z propozycją w odniesieniu do podatników nieposiadających siedziby w Polsce uznaje się, iż posiadają oni zarząd na tym terytorium Polski, w przypadku gdy osoby lub podmioty zasiadające w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających podatnika mają miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Polski lub w sposób faktyczny, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów prowadzą bieżące sprawy tego podatnika. Wprowadzenie takiego domniemania jest zbyt daleko idące. W strukturach międzynarodowych zarządy spółek są bardzo często organami wielosobowymi. W zamyśle projektodawcy sama obecność zaś jednego polskiego rezydenta podatkowego w organie decyzyjnym/kontrolnym/ zarządczym i jego zaangażowanie w bieżące prowadzenie spraw spółki „zmieniałaby” rezydencję podatkową takiego podmiotu na polską. - [czytaj więcej](#)

## 11. [Obowiązek elektronicznego przesyłania ksiąg podatkowych do urzędu skarbowego](#)

Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe albo uproszczoną ewidencję przychodów i rozchodów, zobowiązani będą prowadzić je przy użyciu programów komputerowych oraz przysyłać do urzędu skarbowego po zakończeniu roku podatkowego. O ile sama idea zwiększania elektronicznego dostępu do danych podatników jest zasadna i ma na celu poprawienie ekonomiki postępowań podatkowych oraz zwiększenie efektywnych kontroli, to wprowadzenie takiego obowiązku już od 1 stycznia 2022 r. nie zasługuje na aprobatę. Proponuje się nałożyć na podatników uciążliwy i kosztowny obowiązek, wskazując jednocześnie, że minister właściwy do spraw finansów publicznych



będzie mógł określić, w drodze rozporządzenia, zakres dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi i ewidencję podlegające przekazaniu oraz sposób ich wykazywania w tych księgach i ewidencji. Konieczne jest odłożenie w czasie proponowanej zmiany oraz późniejszej jej procedowanie wraz z przedstawieniem na etapie konsultacji społecznych zakresu danych, jaki będzie oczekiwany od podatników - [czytaj więcej](#)

## 12. [Zmiany w zakresie dokumentacji cen transferowych](#)

Proponowane zmiany spowodują m.in. istotny wzrost liczby podmiotów zobowiązanych do przygotowania dokumentacji grupowej cen transferowych, co z kolei wiąże się ze wzrostem obowiązków biurowych dla przedsiębiorców. Wątpliwości budzi także termin na wypełnienie obowiązków związanych z dokumentacją grupową oraz ustalenie wartości transakcji kontrolowanych. - [czytaj więcej](#)

## 13. [Zmiany w przepisach o wymianie udziałów, połączeniach i podziałach spółek](#)

Projektowane przepisy dotyczące reorganizacji podmiotów nakładają dodatkowe restrykcje, które w sposób istotny ograniczają neutralność podatkową transakcji wymiany udziałów, połączeń i podziałów spółek. Są sprzeczne z obowiązującym prawem UE. Mogą spowodować istotne naruszenie zaufania podatników i inwestorów do jakości tworzonego prawa oraz stabilności otoczenia regulacyjnego, co może zniechęcić międzynarodowy kapitał do inwestowania w naszym kraju. - [czytaj więcej](#)

## 14. [Ograniczenie kosztów finansowania dłużnego](#)

Zdecydowanie negatywnie oceniamy projektowane zmiany w zakresie prawa do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów tzw. kosztów finansowania dłużnego, tj.:

- zmiany w treści art. 15c oraz
- nowy art. 16 ust. 1 pkt 13f zakazujący rozpoznawania kosztów finansowania dłużnego uzyskanego od podmiotów powiązanych przeznaczonego na tzw. transakcje kapitałowe. - [czytaj więcej](#)

## 15. [Przepisy dotyczące tzw. ukrytej dywidendy](#)

Redakcja przepisu, który jak się wydaje, w zamyśle autorów, ma wprowadzić mechanizm ograniczający generowanie po stronie podatników nieuzasadnionych kosztów poprzez tzw. ukryte dystrybucje budżetowe istotne wątpliwości. Wskazane przesłanki jego stosowania są na tyle nieostre, że każdy rodzaj kosztów związanych z transakcją ze wspólnikiem lub podmiotem powiązany może zostać uznany za wydatek niestanowiący kosztu uzyskania przychodu. - [czytaj więcej](#)

**16. [Zwolnienie z CIT realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu](#)**

Zagadnienie tzw. podejścia projektowego wielokrotnie było przedmiotem debaty przedsiębiorców oraz organów publicznych na kanwie regulacji dotyczących specjalnych stref ekonomicznych. Proponowane w tym zakresie zmiany oznaczać będą ograniczenie wsparcia przedsiębiorców udzielanego w ramach Polskiej Strefy Inwestycji - [czytaj więcej](#)

**17. [Ulga na rozwój sprzedaży - ekspansję zagraniczną](#)**

Pozytywnie oceniamy propozycję wprowadzania ulgi na rozwój sprzedaży. Przepis wymaga jednak doprecyzowania, gdyż z jego brzmienia można wnioskować, że projektodawca nie przewiduje możliwości korzystania z preferencji przez podatników osiągających jakiegokolwiek przychody z zysków kapitałowych. Jak rozumiemy, zgodnie z przepisem, z ulgi mogą skorzystać podatnicy, którzy osiągają przychody inne niż z zysków kapitałowych (czyli jakiegokolwiek przychody operacyjne), natomiast sam fakt osiągania przychodów z zysków kapitałowych (np. z dywidendy od zagranicznej spółki dystrybucyjnej) nie przekreśla możliwości skorzystania z ulgi. - [czytaj więcej](#)

**18. [Ulga konsolidacyjna](#)**

Projekt przewiduje wprowadzenie tzw. ulgi konsolidacyjnej, polegającej na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z nabyciem większości udziałów (akcji) w innej spółce niepowiązanej. Jest to ciekawa propozycja, którą oceniamy pozytywnie, niemniej uważamy, że limit odliczenia 250 tys. zł jest zdecydowanie za niski. Aby ulga była realną zachętą do zwiększania skali działalności limit odliczenia powinien wynosić co najmniej 1 mln zł. - [czytaj więcej](#)

**19. [Ulga na IPO](#)**

Pozytywnie oceniamy wprowadzenie tzw. ulgi na IPO, pozwalającej na odliczenia określonych kategorii kosztów poniesionych bezpośrednio na dokonanie pierwszej oferty publicznej przez podmioty, które dotychczas nie były notowane na giełdzie. Skorzystać z ulgi będzie można w zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, w którym podatnik wprowadził swoje akcje po raz pierwszy do obrotu. Okres na odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków na IPO powinien być dłuższy, tak, by zapewnić pełne odliczenie wydatków (np. w przypadku spółek, których podstawa opodatkowania w roku wprowadzenia akcji do obrotu była niższa niż wydatki podlegające odliczeniu). - [czytaj więcej](#)

**20. [Zmiany w przepisach dotyczących zagranicznych jednostek kontrolowanych](#)**



Projekt wprowadza zmiany do definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej. Przepisy te były już wcześniej krytykowane za nadmierną kazuistykę, wysoki poziom skomplikowania, brak precyzji czy nakładanie na podatników dodatkowych obowiązków polegających na szczegółowej weryfikacji działalności i rozliczeń podatkowych jednostek zależnych w państwie ich rezydencji podatkowej. Proponowane zmiany rozszerzające definicję jednostki kontrolowanej oznaczać będą konieczność przeznaczenia znaczących zasobów ludzkich oraz poniesienie wysokich kosztów na stałą weryfikację statusu jednostek zależnych. - [czytaj więcej](#)

## 21. [Regulacje ograniczające tzw. przerzucanie dochodów](#)

Negatywnie oceniamy koncepcję wprowadzenia nowych mechanizmów nakładających opodatkowanie w sytuacjach, w których powinny mieć zastosowanie rozwiązania dotychczas funkcjonujące w prawie podatkowym, mające służyć przeciwdziałaniu erozji podstawy opodatkowania. Uzasadnieniem zmian jest wyeliminowanie możliwości uzyskania korzyści podatkowej poprzez transfer dochodów do jurysdykcji o znikomej stawce opodatkowania w ramach sztucznych struktur. Z przepisu wynika jednak, że może on obejmować także koszty poniesione na rzecz podmiotu powiązanego, będącego polskim rezydentem podatkowym, który faktycznie zapłacił podatek dochodowy niższy o 25% od stawki podstawowej, ponieważ np. stosuje 9% CIT dla małych podatników. Pozostawienie przepisu w takim brzmieniu prowadzi do konieczności przygotowywania dla polskiego podmiotu usługowego lub IT dodatkowej dokumentacji potwierdzającej występowanie przesłanki „istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej”, tylko dlatego, że korzysta z dedykowanej mu stawki obniżonej. - [czytaj więcej](#)

## 22. [Polska spółka holdingowa](#)

Z aprobatą przyjmujemy koncepcję wprowadzenia możliwości zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu ze zbycia udziałów oraz – częściowo – dywidend dla tzw. Polskiej spółki holdingowej. Brak zwolnienia partycypacyjnego w dotychczasowych przepisach stanowił o niższej atrakcyjności polskiego systemu podatkowego w porównaniu do większości systemów europejskich. Zaproponowane regulacje przewidują jednakże szereg wymogów, co do których istnieje obawa, że uniemożliwią korzystanie z reżimu PSH w praktyce. - [czytaj więcej](#)

## 23. [Pobór podatku u źródła \(WHT\)](#)

Odraczane kilkakrotnie wejście w życie systemu „pay and refund” w zakresie podatku WHT zamieniono regulacją wprowadzającą ten system wyłącznie dla płatności wobec podmiotów powiązanych, jeśli wartość świadczenia w roku podatkowym przekracza 2 mln PLN. Wykonanie obowiązków sprawdzenia powiązań z podmiotem otrzymującym płatność może być w wielu przypadkach utrudnione bądź niewykonalne. - [czytaj więcej](#)

## 24. [Ulgi innowacyjne \(B+R, IP-Box, ulga na prototyp, ulga na robotyzację\)](#)



Z aprobatą przyjmujemy dalsze rozszerzanie zachęt podatkowych do prowadzenia działalności innowacyjnej (ulgi B+R i IP-Box) oraz propozycję wprowadzenia nowych ulg na prototyp i robotyzację. W niniejszej opinii zwracamy jednak uwagę na kilka kwestii, które budzą wątpliwości interpretacyjne i mogą być przedmiotem sporów podatników z organami podatkowymi. Wątpliwości te, należy wyeliminować na etapie tworzenia przepisów, aby zapewnić ich przejrzystość, a tym samym kompleksowy i przyjazny system zachęt do podejmowania i prowadzenia działalności innowacyjnej w Polsce. - [czytaj więcej](#)

## 25. [Zmiany w Ordynacji podatkowej](#)

W projekcie proponuje się wprowadzić kilka zmian w przepisach Ordynacji podatkowej. Jedne mają profiskalny charakter i mogą pogorszyć warunki funkcjonowania przedsiębiorców, m.in. umożliwienie delegowania tzw. postępowań/ kontroli klauzulowych w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na rzecz naczelników urzędów skarbowych. Inne jak np. wprowadzające instytucję tzw. porozumienia inwestycyjnego wymagają wyjaśnienia i doprecyzowania. - [czytaj więcej](#)

## 26. [Likwidacja karty podatkowej z prawem zachowania tego przywileju dla osób aktualnie rozliczających się w ten sposób](#)

Przewiduje się wprowadzenie zasady, że stosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej będzie przysługiwało wyłącznie podatnikom, którzy korzystali z tej formy opodatkowania w dniu 31 grudnia 2021 r. i będą kontynuować stosowanie tej formy opodatkowania bezterminowo. Doprowadzi to więc do sytuacji nierównego traktowania osób znajdujących się w analogicznej sytuacji. Sprzeciw budzi likwidacja najprostszej i najtańszej formy opodatkowania. - [czytaj więcej](#)

## 27. [Wprowadzenie Grup VAT](#)

Projekt zawiera propozycję wprowadzenia do ustawy o VAT możliwość tworzenia podatkowej grupy VAT. Możliwość taką miałyby otrzymać podmioty powiązane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Tworzenie grupy VAT jest uprawnieniem, nie obowiązkiem. Pozytywnie opiniujemy tę propozycję, niemniej zwracamy uwagę na nieścisłości i problemy techniczne wynikające z nieprecyzyjnego uregulowania instytucji grupy VAT, tj. pomimo przedstawionego formalnego procesu zakładania i funkcjonowania grupy VAT od strony cywilnoprawnej (m.in. wskazanie warunków formalnych jakie należy spełniać tworząc grupę VAT, uczestnictwo podmiotów należących do grupy VAT w innych grupach, reprezentacja grupy w postępowaniach, zawarcie umowy utworzenia grupy, przedłużenie funkcjonowania grupy, utrata statusu, itd.), brakuje dokładnych regulacji odnoszących się do konsekwencji podatkowych, co rodzi w naszej ocenie wiele problemów natury praktycznej odnośnie rozliczeń w grupach VAT. - [czytaj więcej](#)

## 28. [Zmniejszenia limitów płatności gotówkowych](#)





Zgodnie z projektem, konsument będzie obowiązany do dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, jeżeli jednorazowa wartość transakcji z przedsiębiorcą, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 20 000 zł. Natomiast w zakresie transakcji B2B obniżony zostanie dotychczasowy limit płatności gotówkowych w transakcjach z 15 tys. zł do 8 tys. zł. Wprowadzenie ww. limitów nie znajduje praktycznego uzasadnienia i budzi zastrzeżenia. - [czytaj więcej](#)

### 29. [Uwagi do ustawy o wspieraniu nowych inwestycji](#)

Proponowane zmiany negatywnie wpłyną na liczbę nowych inwestycji korzystających z pomocy w ramach Polskiej Strefy Inwestycji, a aktualna polityka inwestycyjna powinna być nastawiona na stymulowanie ich wzrostu, aby zmniejszyć skutki pandemii COVID-19. Postulujemy zrezygnować z tych zmian. - [czytaj więcej](#)

### 30. [Przejściowa abolicja niektórych niezadeklarowanych do opodatkowania dochodów](#)

Projekt zakłada możliwość zgłoszenia do opodatkowania tzw. przejściowym ryczałtem od dochodów, tych dochodów lub przychodów, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania w Polsce, zgodnie z przepisami ustaw PIT, CIT lub ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Abolicja podatkowa). Ogólną koncepcję wprowadzenia abolicji podatkowej należy ocenić pozytywnie. Wątpliwości budzi ustalona procedura postępowania w zakresie jej udzielenia. - [czytaj więcej](#)

### 31. [Pozostałe uwagi](#)

## Wstęp



1. [Kwota wolna od podatku, podniesienie kwoty progu podatkowego, likwidacja zryczałtowanej składki zdrowotnej dla przedsiębiorców, brak odliczenia składki zdrowotnej od PIT](#)

Projekt z dnia 26 lipca 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw [dalej: Projekt], to bardzo obszerny pakiet zmian w systemie podatkowym. Proponowane zmiany zostały zawarte na 225 stronach Projektu i opisane na 229 stronach Uzasadnienia. Zgodnie z Uzasadnieniem oraz deklaracjami Projektodawców głównym założeniem „reformy” jest zmniejszenie degresywności klina podatkowego i wprowadzenie większej sprawiedliwości podatkowej. Cel ten ma zostać zrealizowany poprzez:

- zwiększenie kwoty wolnej od podatku do kwoty 30 tys. zł,
- podniesienie progu podatkowego, po przekroczeniu którego stawka PIT wzrasta do 32% z obecnych 85 tys. zł do 120 tys. zł,
- brak możliwości odliczenia składki zdrowotnej od podatku,
- wprowadzenie tzw. ulgi dla klasy średniej, której celem będzie zniwelowanie podwyżki obciążeń podatkowo składkowych dla osób z dochodem brutto od 5 701 do 11 141 zł,
- zastąpienie zryczałtowanej składki zdrowotnej płaconej przez przedsiębiorców (wynoszącej obecnie 381 zł) - 9 proc. składką liniową naliczaną od dochodu,

Zwiększenie kwoty wolnej od podatku oraz kwoty progu podatkowego są propozycjami od dawna postulowanymi przez środowisko przedsiębiorców, byłyby przyjęte z dużym entuzjazmem i aprobatą, gdyby nie fakt, że wraz z tymi propozycjami, planowane jest pozbawienie podatników prawa do odliczenia od podatku części płaconej składki zdrowotnej oraz zastąpienie zryczałtowanej składki zdrowotnej płaconej przez przedsiębiorców 9 proc. składką liniową naliczaną od dochodu.

Pozbawienie podatników prawa do odliczenia składki zdrowotnej oraz powiązanie jej z dochodem osiąganym przez przedsiębiorców oznaczają bardzo istotny wzrost obciążeń składkowo-podatkowych dla setek tysięcy obywateli, przedsiębiorców i pracowników najbardziej zaangażowanych w rozwój gospodarczy, najlepszych specjalistów i najbardziej konkurencyjnych firm.

Proponowane rozwiązania zakładające zwiększenie progresji podatkowej i większą redystrybucję dochodów od osób lepiej zarabiających do grup słabiej uposażonych odbędzie się ze szkodą dla rozwoju gospodarczego. Zniechęci obywateli do podejmowania większej aktywności zawodowej, osłabi konkurencyjność Polski jako miejsca lokowania nowoczesnych i wysoko płatnych miejsc pracy. Propozycje dotyczące podwyższenia składek na ubezpieczenie zdrowotne nie są rozwiązaniami, które mają poprawić jakość ochrony zdrowia obywateli, są jedynie sposobem na poprawę kondycji finansów publicznych. Potrzebujemy prostego i efektywnego systemu podatkowego, charakteryzującego się dużą elastycznością jeżeli chodzi o wybór form opodatkowania, pozwalającego na wybór najprostszej i jednocześnie najbardziej efektywnej formy rozliczenia. Systemu, który zagwarantuje stabilne wpływy



budżetowe, ale jednocześnie pozwoli bogacić się firmom i obywatelom, systemu opartego na zrównoważonym opodatkowaniu pracy i działalności gospodarczej. Polski Ład jest zaprzeczeniem takiego systemu, ukierunkowany jest na redystrybucję środków pochodzących od osób najbardziej aktywnych zawodowo, przedsiębiorczych, innowacyjnych do grup słabiej gospodarujących, albo w dużej mierze w ogóle nie aktywnych zawodowo.

Proponowane zmiany są zdecydowanie niekorzystne dla osób, które wykazują się przedsiębiorczością, innowacyjnością, których kapitału intelektualnego Polska potrzebuje najbardziej - inżynierów, informatyków, naukowców, programistów, lekarzy. Są to jednocześnie osoby, których dochody uzyskiwane w oparciu o umowę o pracę już dzisiaj podlegają bardzo wysokim obciążeniom podatkowo-składowym. Nieuzasadnione i dalece niesprawiedliwe jest wprowadzanie rozwiązań powodujących jeszcze wyższe opodatkowanie osób, które zarabiają ponad 8 000 zł netto miesięcznie.

Powiązanie wysokości składki zdrowotnej z dochodami osiąganymi przez przedsiębiorców prowadzących jednoosobowe działalności gospodarcze, stanowi przejaw nieuzasadnionego, dalece niesprawiedliwego i szkodliwego fiskalizmu Państwa. Zmiana ta najbardziej uderzy w kilkaset tysięcy firm produkcyjnych, handlowych, usługowych, które stanowią o sile naszej gospodarki i przedsiębiorczości. Są to firmy budowane przez lata, często duże zakłady zatrudniające wielu pracowników. Przedsiębiorcy, którzy ponoszą pełne ryzyko biznesowe związane z utrzymaniem zamówień, produkcji, zatrudnienia i koniecznością ciągłego rozwoju (inwestycji) w celu utrzymania konkurencyjności na rynku krajowym i rynkach zagranicznych. Tego typu przedsięwzięcia wiążą się ze wszelkimi ryzykami, które mogliśmy obserwować w momencie wybuchu epidemii Covid-19. Firmy korzystają z 19% proc. stawki podatkowej, ale w okresie kiedy ponoszą straty, muszą z wypracowanych nadwyżek utrzymać zatrudnienie i ponieść stałe koszty przedsiębiorstwa (utrzymać budynki i maszyny, zapłacić kredyty, leasingi i usługi obce). Przedsiębiorcy ci muszą odprowadzić podatek także od przychodów, których nie otrzymali, np. w wyniku opóźnień w płatności od kontrahenta czy w przypadku zakwestionowania zgodności albo jakości wyprodukowanego towaru. To oni ponoszą odpowiedzialność za przedsiębiorstwo całym swoim majątkiem. Obciążenie ich dodatkowym podatkiem (9% nieodliczalną składką zdrowotną) oznaczać będzie ponad 50% wzrost obciążenia - do 28%, a łącznie z daniną solidarnościową (naliczaną od dochodu przekraczającego 1 mln. zł) do 32%! Obciążenie przedsiębiorców prowadzących jednoosobowe działalności gospodarcze zostanie praktycznie zrównane z obciążeniem firm działających w formie kapitałowej, w których odpowiedzialność wspólników jest ograniczona. Firmy te w okresie koniunktury i wysokich dochodów zapłacą bardzo wysoki podatek, zostaną wydrenowane z kapitału potrzebnego na dalszy rozwój tj. inwestycje, zwiększanie produkcji, zatrudnienie pracowników oraz zabezpieczenie przyszłości przedsiębiorstwa w czasach kryzysu i mniejszych zamówień. W końcu to oni na reformie stracą podwójnie raz na drastycznej podwyżce płaconych przez siebie podatków, dwa poprzez konieczność zabezpieczenia (wypracowania) dochodów pozwalających na zapłatę wyższych (ponieważ wyżej opodatkowanych) wynagrodzeń pracowników. Uważamy, że przedstawione propozycje istotnie ograniczą rozwój polskich firm budowanych przez ostatnie 30 lat ograniczą ich potencjał rozwojowy co przełoży się na powolną utratę przewag konkurencyjnych i osłabienie polskiej gospodarki. Proponowane w Projekcie rozwiązania w postaci ulg na innowacje, prototypy, robotyzację czy zatrudnienie



innowacyjnych, o których ułomności piszemy w uwagach szczegółowych zawartych w niniejszej opinii, tracą na znaczeniu w kontekście drastycznej podwyżki podatku.

**W ocenie Konfederacji Lewiatan proponowane zmiany stanowią największą w historii podwyżkę podatków dla przedsiębiorców i osób najbardziej zaangażowanych w budowę polskiej gospodarki. Z całą stanowczością sprzeciwiamy się tym rozwiązaniom i apelujemy o odstąpienie od propozycji, których celem jest zwiększenie opodatkowania i oskładkowania przedsiębiorców i pracowników!**

## 2. Zbyt krótkie konsultacje społeczne, brak uwzględnienia interesów obywateli

Biorąc pod uwagę powyższe, a także ogromną ilość zastrzeżeń związanych z jakością proponowanych przepisów (co wykazujemy w uwagach szczegółowych), apelujemy o wydłużenie procesu legislacyjnego i procedowanie zmian w sposób zapewniający możliwość omówienia z zainteresowanymi zgłaszanych uwag i postulatów. Zgodnie z deklaracjami przedstawicieli Rządu, planowane zmiany mają zostać skierowane do Sejmu już w najbliższych dniach, tj. we wrześniu br. Następnie mają zostać rozpatrzone na jednym, maksymalnie dwóch posiedzeniach Sejmu, tak aby zapewnić wyższej Izbie Parlamentu czas na rozpatrzenie uchwalonej ustawy. Harmonogram prac legislacyjnych oraz konstytucyjne terminy na rozpatrzenie ustawy, podpisanie przez Prezydenta oraz ogłoszenie ustawy, pozwalają sądzić, że projekt będzie procedowany w wielkim pośpiechu, który uniemożliwi merytoryczną dyskusję o projekcie na forum Parlamentu, skorygowanie jego wad i zapewnienie przepisom standardu odpowiadającego zasadom prawidłowej legislacji. Tak obszerne i istotne zmiany wprowadzane do wszystkich kluczowych ustaw podatkowych oraz ingerujące w interesy praktycznie wszystkich przedsiębiorców, nie mogą być uchwalane w pośpiechu. Wrażliwa materia prawa podatkowego powinna charakteryzować się najwyższą starannością ustawodawcy. W naszej ocenie uchwalenie zmian w kształcie jak zaproponowany w Projekcie spowoduje niezliczone problemy ze stosowaniem nowych przepisów. Przez kolejne miesiące albo lata, będą przedmiotem objaśnień wydawanych przez Ministra Finansów i sporów podatników z organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. **Budzi nasz największy sprzeciw wprowadzanie zmian bez poszanowania interesów firm i obywateli, zmian które będą miały dalece niekorzystne skutki gospodarcze, które pogorszą warunki prowadzenia działalności gospodarczej i postawią Polskę w gronie krajów z najgorszym systemem podatkowym na świecie!**

Postulujemy przeprowadzenie co najmniej kilkumiesięcznych wnikliwych konsultacji i analiz przedstawionego projektów, których celem będzie wypracowanie rozwiązań kompromisowych w przedmiocie wzrostu obciążeń podatkowych oraz wyeliminowanie z projektu wadliwych przepisów i regulacji.

## Uwagi szczegółowe



**3. Art. 1 pkt 1 oraz art. 2 pkt 5 Projekt ustawy zmieniające odpowiednio art. 5a pkt 33d lit. b ustawy o PIT i art. 4a pkt 29 lit. b ustawy o CIT**

Projekt ustawy zakłada zmiany w definicji rzeczywistego właściciela w ustawach o podatkach dochodowych. W chwili obecnej, warunkiem uznania za rzeczywistego właściciela jest m.in. to, aby dany podmiot nie był pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym **prawnie lub faktycznie** do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi. Planowane usunięcie sformułowania „prawnie lub faktycznie”, stanowi powrót do pierwotnego brzmienia regulacji (w chwili jej wprowadzenia do ustaw). Należy zaznaczyć, że poszerzenie definicji o sformułowanie „prawnie lub faktycznie” stworzyło problemy interpretacyjne po stronie podatników. Dotyczyły one tego, co należy rozumieć przez faktyczne zobowiązanie do przekazania środków przez dany podmiot (termin wyjątkowo nieostry). Obecnie planowane działanie – tj. powrót do pierwotnego brzmienia regulacji – wydaje się jeszcze bardziej komplikować właściwą wykładnię przepisu (uzasadnienie nie wskazuje przyczyn takiej decyzji). Z tego względu, zasadne wydaje się pozostawienie w przepisie wyrażenia „zobowiązany prawnie”, natomiast usunięcie problematycznego terminu odnoszącego się do zobowiązania faktycznego.

**4. Art. 1 pkt 7 Projekt ustawy, zmiana w art. 10 ust. 2 pkt 4 ustawy o PIT**

Wprowadzane zmiany ingerują w warunki wykupu przedmiotu leasingu do majątku prywatnego. Dotychczas obowiązujące przepisy pozwalały na wyłączenie z przychodów kwot uzyskanych ze zbycia składników majątku po upływie 6 miesięcy od wykupu związanego z m.in. zakończeniem umowy leasingu, który to okres zostanie znacząco (bo aż 12-krotnie) wydłużony zgodnie z projektowanymi zmianami. Ingerencja w dotychczasowe warunki wykupu przedmiotu leasingu, które stanowiły również jeden z powodów zawierania takich umów (oraz pośrednio wpływających na atrakcyjność samych umów leasingu) przez podatników sprawia, iż naruszona zostaje zasada pewności prawa oraz zasada niedziałania prawa wstecz. Brak stosownych przepisów przejściowych uderzy w podatników, którzy zawarli już umowy leasingu z myślą o wykupie przedmiotu leasingu i związanych z tym obowiązkach podatkowych na podstawie obowiązujących wówczas przepisów. Tym samym projektowane przepisy ingerują w ukształtowane już ekspektatywy praw i konstytucyjną zasadę ochrony praw nabytych. W związku z zasadą ochrony praw nabytych nowe regulacje prawne powinny chronić przysługujące już obywatelom prawa, co oznacza, że uzyskane raz prawo nie może być odebrane lub w niekorzystny sposób zmodyfikowane. Leasingobiorcy, kształtują swój stosunek prawny z leasingodawcą na moment podpisywania umowy leasingu. Na ten moment podejmują oni decyzje m.in. co do czasu trwania umowy, wartości poszczególnych czynszów leasingowych oraz kwoty wykupu przedmiotu leasingu po zakończeniu trwania umowy leasingu. Przy podejmowaniu tych decyzji leasingobiorcy biorą pod uwagę między innymi konkretne skutki podatkowe zawarcia umowy leasingu zarówno w czasie jej trwania, jak również po jej zakończeniu i wykupie do majątku prywatnego.

Ponieważ proponowane zmiany modyfikują w niekorzystny sposób nabyte już przez podatników prawa w zakresie skutków podatkowych umów leasingu, zdecydowanie nie powinny obejmować swoim zakresem dotychczas zawartych umów. W związku z powyższym proponujemy wprowadzenie przepisów przejściowych, dzięki którym zachowane zostaną prawa nabyte podatników, którzy zawarli umowy leasingu zgodnie z dotychczasowymi skutkami podatkowymi, a zmiana w sposobie opodatkowania będzie odnosiła się do umów zawartych po wejściu w życie przepisów. Skutkiem powyższego rozwiązania będzie zachowanie zasady ochrony praw nabytych:

*Przepis art. 10 ust. 2 pkt 4 ustawy dodany artykułem 1 pkt 7 ustawy zmieniającej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do składników wykorzystywanych na podstawie umów, o których mowa w art. 23b ust. 1 ustawy zmienianej, zawartych po dniu 31 grudnia 2021 r.*

*Przepis art. 14 ust. 2 pkt 19 ustawy dodany art. 1 pkt 10 lit. b tiret 3 ustawy zmieniającej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do składników wykorzystywanych na podstawie umów, o których mowa w art. 23b ust. 1 ustawy zmienianej, zawartych po dniu 31 grudnia 2021 r.*

Dodatkowo mając na uwadze, że zaproponowany w projekcie termin na wykup (po upływie 6 lat) jest aż 12 razy dłuższy niż obowiązujący dotychczas termin 6 miesięcy – proponujemy odpowiednie jego skrócenie. Jest to motywowane tym, że przedmiotami leasingu, które po zakończeniu umowy są wykupowane przez leasingobiorców są pojazdy (w tym samochody osobowe), które ulegają znacznie szybszej amortyzacji (w porównaniu do nieruchomości). Dlatego optymalnym z perspektywy okoliczności gospodarczych jest ustalenie omawianego terminu maksymalnie do 3-krotności obecnie obowiązującego terminu 6 miesięcy (tj. maksymalnie do 18 miesięcy). Z perspektywy bowiem podatników projektowana regulacja ustalająca tak długi termin na wykup (72 miesiące) jest niedostosowana do realiów biznesowych i godzi zarówno w interesy leasingobiorców jak i firm leasingowych znacznie osłabiając atrakcyjność leasingu pojazdów, który jest często jedyną możliwością finansowania składników majątkowych sektora MŚP.

Tym samym omawiany powinien otrzymać brzmienie:

*7) w art. 10 w ust. 2 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:*

*„4) składników, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 19, jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki te zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia nie upłynęło 18 miesięcy.”.*

## **5. Art. 1 pkt 10 lit. b Projektu ustawy, zmiana do art. 14 ust. 2 pkt 17 lit. b**

Proponowana regulacja zakłada rozwiązanie, zgodnie z którym - w przypadku otrzymania przez wspólnika spółki osobowej udziałów (akcji), papierów wartościowych, tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz pochodnych instrumentów finansowych na skutek likwidacji spółki niebędącej podatnikiem CIT, to przychód z tego tytułu nie będzie podlegał opodatkowaniu w momencie otrzymania tych składników majątku, jeżeli dochód z odpłatnego zbycia podlega opodatkowaniu

w Polsce. Oznaczać to będzie, że co do zasady, otrzymanie majątku z tytułu likwidacji spółki niebędącej podatnikiem CIT, będzie zdarzeniem neutralnym podatkowo dla wspólnika, który jest polskim rezydentem podatkowym. Natomiast otrzymanie określonych aktywów przez nierezydenta będzie powodowało powstanie obowiązku podatkowego już na moment likwidacji. Takie rozwiązanie budzi poważne wątpliwości w zakresie równego traktowania podmiotów w ramach Unii Europejskiej oraz prowadzi do dyskryminacji rezydentów innych jurysdykcji.

#### **6. Art. 1 pkt 13 Projektu ustawy, zmiana do art. 21 ust. 1 poprzez dodanie pkt. 105a**

Projekt przewiduje zwolnienie z opodatkowania PIT dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia akcji objętych lub nabytych przez podatnika lub spadkodawcę podatnika w wyniku pierwszej oferty publicznej, w rozumieniu art. 4 pkt 5 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych, przy spełnieniu wskazanych warunków.

Postulujemy rozszerzenie proponowanego zwolnienia również na nabycie akcji (udziałów) w okresach poprzedzających pierwszą ofertę publiczną, a zatem zwolnienie również dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia akcji objętych lub nabytych jeszcze przed pierwszą ofertą publiczną, np. nabytych od założycieli. W obecnej praktyce rynkowej, często przed IPO spółki realizują procesy tzw. pre-IPO, w ramach których pozyskują finansowanie (często jeszcze w formie Sp. z o.o.) na realizację projektów, które pozwolą na doprowadzenie spółki do pierwszej emisji publicznej. Przyjmując obecne brzmienie preferencja miałyby bardzo ograniczone zastosowanie, biorąc pod uwagę dodatkowe ograniczenia, tj. możliwość zastosowania wyłącznie pomiędzy podmiotami niepowiązanymi oraz zbycie akcji po upływie 3 lat.

#### **7. Art. 1 pkt 16 Projektu ustawy, zmiana do art. 22c nowe brzmienie pkt. 2 oraz odpowiednio w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych - do art. 16c poprzez dodanie pkt 2a**

Planuje się pozbawić podatników możliwość amortyzowania wszelkich budynków i lokali mieszkalnych, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. Jest to bardzo niekorzystna i szkodliwa zmiana. Uzasadnia się nią tym, że wartość mieszkań i budynków mieszkalnych zasadniczo nie spada, a wzrasta. Obecnie stwierdzenie to jest prawdziwe, jednakże regulacje podatkowe nie powinny bazować na okresowych tendencjach czy fragmentach cyklu koniunkturalnego. Zmiana ta może mieć negatywny wpływ na rynku najmu w Polsce – wzrost obciążeń fiskalnych związanych z najmem może przełożyć się na wzrost cen najmów lokali mieszkalnych w Polsce.

W zakresie amortyzacji podatkowej nieruchomości mieszkalnych należy zauważyć, że lokale na wynajem zużywają się szybciej z uwagi na częstsze zmiany lokatora, niż w przypadku lokali zamieszkałych przez ich właścicieli. Nieruchomości mieszkalne na wynajem wymagają wyższych kosztów odtworzeniowych.



Odebranie prawa do amortyzacji podatkowej dla takich nieruchomości mieszkalnych jest czynnikiem poważnie hamującym rozwój rynku wynajmu mieszkań w Polsce.

Sektor nieruchomości komercyjnych, zwłaszcza biur i galerii handlowych mocno ucierpiał na skutek pandemii covid-19. W miejsce zachęt pozwalających na częściowe odrobienie strat galerii i biur, ustawodawca zabiera prawo do amortyzacji podatkowej i nakazuje stosować wyłącznie bilansową. Oznacza to odebranie prawa do ujęcia w kosztach uzyskania przychodu utraty wartości technicznej i użyteczności biurowców i galerii, które często są wyceniane w wartości godziwej dla celów bilansowych, a w tym przypadku nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Wycena w wartości godziwej jest wprawdzie opcją na gruncie polskich standardów rachunkowych (PSR) jednak jest ona zwykle podyktowana wymogami banków finansujących, które wymagają odzwierciedlenia w księgach rynkowej wartości aktywa nieruchomościowego. Wycena uwzględniająca amortyzację bilansową pogarsza wynik finansowy, powodując spadek rentowności przedsiębiorstwa i tym samym utrudnienie dostępu do finansowania. Celem, który przyświecał amortyzacji podatkowej, która jako instytucja funkcjonuje od samego początku wprowadzenia ustaw podatkowych w Polsce, było właśnie wyrażenie stopniowego, naturalnego zużywania się środków trwałych w przedsiębiorstwie. W przypadku budynków biurowych zużycie to może być określane wartością rezerwy na fundusz remontowy która średnio wynosi od 0,10 do ok. 1% wartości kosztów budowy (bez kosztów gruntów, projektu, kosztów bieżących). W przypadku galerii handlowych, największe nakłady są ponoszone na wykończenie i dostosowanie powierzchni (tzw. fit-out) przy kolejnym wynajmie budynków w eksploatacji tzw. rekomercjalizacji, co dodatkowo przyspiesza wymianę elementów które nie będą już wykorzystywane. Należy także zwrócić uwagę, że stosowanie raz już przyjętej wyceny w wartości godziwej na podstawie MSSF uniemożliwia przejście na wycenę z odpisem amortyzacyjnym.

Proponowaną zmianę razem ze zmianą zgodnie z którą, podmioty nie będą miały prawa do amortyzacji lokali mieszkalnych wynajmowanych, **należy uznać za absolutnie niedopuszczalną i dyskryminacyjną**. Nabywanie/ budowa nieruchomości wiąże się z ponoszeniem istotnych wydatków, które podatnik musi mieć prawo zaliczać w koszty podatkowe, tak jak podmioty w innych branżach na zasadach określonych w ustawach podatkowych, a nie przez wyłącznie dla rynku nieruchomości referowanie do ustawy o rachunkowości. Sądy administracyjne jednoznacznie podkreślają odrębność prawa podatkowego od ustawy o rachunkowości. Proponowana zmiana pokazuje kompletną nieznamość autora proponowanych zmian rynku nieruchomości i zasad sporządzania sprawozdań finansowych oraz sposobu liczenia wskaźników dla celów pozyskania i utrzymania finansowania bankowego. Duża część podmiotów na rynku nieruchomości wycenia dla celów bilansowych nieruchomości do wartości rynkowej i nie amortyzuje ich bilansowo. W najgorszej interpretacji, w której jeśli nie ma amortyzacji bilansowej, to podatnik w ogóle nie rozpoznaje amortyzacji dla celów podatkowych, jest niedopuszczalne i dyskryminujące.

Postulujemy usunięcie regulacji jako mającej negatywny wpływ na sektor nieruchomości komercyjnych, zwłaszcza w okresie załamania rynku w konsekwencji covid-19.





## 8. Art. 1 pkt 39 Projekt ustawy – dotyczy wzoru na ulgę pracowniczą

Ponieważ prosty i przejrzysty system podatkowy jest sam w sobie wartością, stoimy na stanowisku, że ulga dla klasy średniej zawierająca wzór z liczbami do 8 miejsc po przecinku jest wyrazem zaprzeczenia idei prostych podatków. Realizuje ona jedynie doraźną potrzebę zapewnienia, że określona grupa nie straci na zmianach podatkowych. Rozumiejac tę potrzebę zauważamy, że jeśli zmiany podatkowe mają mieć charakter stały, to ulga w takim kształcie już po kilku latach przestanie spełniać jakąkolwiek rolę stając się niezrozumiałym utrudnieniem wyliczeń podatkowych.

Ponadto, wartość we wzorze na ulgę dla pracownika (dla dochodu w pkt. 2) w skali roku nie jest dokładnie 1/12 wartości we wzorze na ulgę w skali miesiąca. Różnica wynosi 1 grosz i zapewne wynika z zaokrągleń, jednak z punktu widzenia zautomatyzowania procesu liczenia ulgi w skali miesiąca i skali roku należy usunąć tę rozbieżność poprzez wskazanie we wzorze rocznym wartości 9821,76 (jako  $12 \cdot 818,48$ ) w miejsce 9821,75.

### Jest w projekcie:

2)  $(A \times (-0,07346090) + 9821,75 \text{ zł}) \div 0,17$ , dla A wyższego od 102 588 zł i nieprzekraczającego kwoty 133 692 zł

### Powinno być:

2)  $(A \times (-0,07346090) + 9821,76 \text{ zł}) \div 0,17$ , dla A wyższego od 102 588 zł i nieprzekraczającego kwoty 133 692 zł

## 9. Art. 2 pkt 2 Projekt ustawy, art. 1a ustawy o CIT - zmiany dotyczące podatkowych grup kapitałowych

### a) Uchylenie zakazu powiązań pomiędzy spółkami zależnymi

Uchylenie art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. c ustawy o CIT, zgodnie z którym PGK może być podatnikiem CIT jeśli spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę, przy jednoczesnym pozostawieniu w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b w niezmienionym kształcie powoduje, że w dalszym ciągu grupy o bardziej złożonej strukturze nie będą mogły utworzyć PGK.

Zgodnie z art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy o CIT, spółka dominująca musi posiadać bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym każdej ze spółek zależnych (Projekt nie przewiduje w tym zakresie zmian). Oznacza to w praktyce, że ze zmiany będą mogły skorzystać jedynie grupy kapitałowe, w których spółki zależne posiadają mniejszościowy udział w kapitale innych spółek zależnych (co nie jest sytuacją zbyt często spotykaną). W skład PGK wciąż nie będą mogły wejść spółki pośrednio zależne od spółki dominującej (tj. tzw. spółki wnuczki i spółki z niższego poziomu struktury grupy).

Mając na uwadze, że – zgodnie z uzasadnieniem do Projektu - założeniami nowelizacji było złagodzenie warunków tworzenia i funkcjonowania PGK, uwzględnienie gospodarczych realiów funkcjonowania przedsiębiorstw i urealnienie warunków uzyskania statusu PGK, tak wąski zakres nowelizacji może



okazać się niewystarczający. W naszej ocenie, spełnieniem tych postulatów byłoby zatem dopuszczenie możliwości tworzenia PGK przez grupy kapitałowe o wielopoziomowej strukturze.

**Dlatego postulujemy następującą zmianę:**

„W art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b otrzymuje następujące brzmienie:

*jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośrednio lub pośrednio 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi”, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji.”*

**b) Wymóg określonej formy prawnej spółek wchodzących w skład PGK**

Zwracamy uwagę, że Projekt nie przewiduje zmian w katalogu form prawnych spółek, które mogą przystępować do PGK. Zgodnie z art. 1a ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT, PGK mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne. **Ustawa dyskryminuje więc w zakresie możliwości przystępowania do PGK podatników CIT prowadzących działalność w formie spółek komandytowych lub komandytowo-akcyjnych.** Funkcjonujące rozwiązanie nie znajduje żadnego uzasadnienia w różnicach pomiędzy poszczególnymi rodzajami spółek, a także jest **sprzeczne z prezentowanym przez Ministerstwo Finansów postulatem zrównania sytuacji prawnej podmiotów prowadzących działalność w formie spółek komandytowych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością** (argument ten był wielokrotnie powtarzany przez Ministerstwo Finansów w toku prac nad nowelizacją ustawy o CIT, która weszła w życie 1 stycznia 2021 r. i objęła spółki komandytowe przepisami ustawy o CIT).

Brak możliwości przystąpienia do PGK przez spółki komandytowe narazi grupy zainteresowane utworzeniem PGK na koszty związane z przekształceniem tych spółek w spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne.

Na marginesie warto odnotować, iż podobny postulat był również wcześniej zgłaszany przez przedsiębiorców w odniesieniu do możliwości skorzystania z tzw. estońskiego CIT i został on przez Projektodawcę zrealizowany właśnie z Projekcie. Zatem postulujemy, aby również w przypadku PGK **zapewnić równe traktowanie wszystkich spółek – podatników CIT.**

**Postulujemy zmodyfikowanie i uzupełnienie Projektu o następujące zmiany:**

„ W art. 1a ust. 2 pkt 1 otrzymuje następujące brzmienie:

*„1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne oraz spółki komandytowe, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:*

– w pkt 1:

*lit. a) otrzymuje brzmienie:*

*„a) przeciętny kapitał zakładowy lub wkład, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 250.000 zł,”*

*lit. b) otrzymuje brzmienie:*

*„b) jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi”, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji lub 75% praw do udziału w zysku spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej”*

*W art. 1a ust 2b otrzymuje brzmienie*

*2b. Wartość kapitału zakładowego lub wkładu, o których mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a, określa się bez uwzględnienia tej części tego kapitału lub wkładu, jaka nie została na ten kapitał lub wkład faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi udziałowcom (akcjonariuszom) lub wspólnikom wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m.”*

### **c) Rozszerzanie/ pomniejszanie składu PGK**

W obecnym stanie prawnym jedyną możliwością zmiany składu PGK jest przejęcie jednej spółki – członka PGK przez inną spółkę (przy czym liczba spółek w PGK po połączeniu musi wynosić przynajmniej dwie).

Zgodnie z Projektem, dopuszczalne będą również przejęcia przez zawiązanie przez spółki tworzące PGK nowej spółki z tej grupy oraz podziały spółki zależnej przez zawiązanie nowej spółki lub nowych spółek zależnych, które staną się członkiem tej PGK. Zmianę tę oceniamy pozytywnie, chociaż, jak wspomniano powyżej w punkcie dotyczącym uchylecia zakazu powiązań, aby krąg grup, które mogą tworzyć PGK realnie się powiększył o grupy o bardziej złożonej strukturze, **konieczne jest umożliwienie sytuacji, w której spółka dominująca posiada co najmniej 75% udziałów w spółkach zależnych – bezpośrednio lub pośrednio.**

Ponadto, projektowany przepis nie odnosi się wprost do sytuacji, w których w wyniku podziału lub połączenia z udziałem spółek wchodzących w skład PGK, ilość podmiotów tworzących PGK nie ulega zmianie, czyli np. do sytuacji, gdy spółka z PGK przejmuje spółkę spoza PGK lub kiedy spółka z PGK podlega podziałowi przez wydzielenie do spółki, która nie wchodzi w skład PGK, lub gdy spółka z PGK jest spółką przejmującą w takim podziale.

Jak rozumiemy takie zdarzenia pozostają obecnie poza zakresem regulacji art. 1a ust.6 ustawy o CIT i zgodnie z Projektem nadal pozostaną (są również w dotychczasowej praktyce interpretacyjnej uważane za dopuszczalne). Niemniej jednak, dla uniknięcia wątpliwości, które mogą wynikać z faktu bardziej kazuistycznego uregulowania połączeń i podziałów z udziałem spółek z PGK i konieczności pozyskiwania

interpretacji indywidualnych, **postulujemy, aby dopuszczalność takich działań została wprost wskazana w przepisach, tzn. uzupełnienie Projektu w następujący sposób:**

*„W art. 1a po ust. 6 dodaje się ust. 6a w brzmieniu:*

*„Połączenie lub podział z udziałem spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej, które nie prowadzi do rozszerzenia ani pomniejszenia podatkowej grupy kapitałowej o jakąkolwiek spółkę nie stanowi naruszenia warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego”.*

Ponadto, zezwolenie na rozszerzenie składu PGK o spółkę nowozawiazaną powstałą w wyniku podziału spółki wchodzącej w skład PGK wymaga doprecyzowania co do czynności, których należy dokonać, aby spółka nowozawiazana weszła w skład PGK – tzn. czy wymaga to zmiany umowy, a w szczególności czy decyzja o braku wejściu spółki powstałej na skutek podziału lub połączenia do PGK powinna znaleźć jakieś formalne odzwierciedlenie (np. powiadomienie naczelnika właściwego urzędu skarbowego).

#### **d) Zmiany zasad rozliczania strat podatkowych spółek wchodzących w skład PGK**

##### **Rozliczenie straty na poziomie spółki**

Zgodnie z projektowanym art. 7 ust. 6a pkt 1 ustawy o CIT „w przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika obniżenie, o którym mowa w ust. 5, stosuje się również do straty spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową poniesionej przed utworzeniem tej grupy, jeżeli: 1) strata została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym spółki poprzedzającym rok, za który dokonuje się tego obniżenia, **z tym że okres ten obejmuje również lata podatkowe podatkowej grupy kapitałowej tworzonej przez tę spółkę**”. Wprowadzono zatem zasadę, zgodnie z którą do pięcioletniego terminu na rozliczenie straty wlicza się również lata, w których spółka rozlicza się w ramach PGK.

W naszej opinii taka regulacja budzi wątpliwości. Zasadą staje się, iż strata poniesiona przez spółkę przed przystąpieniem do PGK może zostać rozliczona w ciągu 5 lat, wliczając lata podatkowe PGK o ile spółka, która wykazała stratę miałaby możliwość jej rozliczenia, gdyby rozliczała się na poziomie jednostkowym. Niemniej jednak, mając na uwadze treść art. 7a ust. 4 pkt 4, rozliczenie straty w ramach tego pięcioletniego okresu (uwzględniającego również czas funkcjonowania spółki w PGK) będzie w praktyce możliwe – na poziomie PGK - jedynie w przypadku wykazania odpowiedniego dochodu nie tylko przez spółkę, ale także na poziomie PGK (a więc pojawia się dodatkowy warunek dla rozliczenia tej straty w pięcioletnim okresie).

Oznacza to, że nawet w przypadku, gdy spółka, która wykazała stratę w okresie przed powstaniem PGK będzie w danym roku dochodowa i miałaby jednostkowo możliwość jej rozliczenia w okresie pięciu kolejnych lat, zostanie tego prawa trwale pozbawiona jeśli PGK nie wykaże odpowiedniego dochodu lub poniesie stratę (co w świetle zniesienia wymogu rentowności jest dopuszczalne) w czasie, gdy spółka rozlicza się w ramach PGK. **W naszej ocenie, niepogarszanie sytuacji spółek wchodzących w skład PGK w stosunku do obecnego stanu prawnego wymagałoby uzupełnienia Projektu o przepis, który zezwalałby wydłużenie pięcioletniego okresu na rozliczenie straty o taką liczbę lat podatkowych,**

**w jakiej PGK wykazywała stratę (lub nie wykazywała wystarczającego dochodu), podczas gdy spółka, o której stratę chodzi spełniłaby warunki do jej rozliczenia, gdyby nie wchodziła w skład PGK.**

Konieczne byłoby więc dodanie w art. 7 po ust. 6a ustępu 6b w brzmieniu:

*„Pięcioletni okres, o którym mowa w ust. 6a ulega przedłużeniu w przypadku, gdy podatkowa grupa kapitałowa wykazywała stratę podatkową ze źródła przychodów, w którym wykazana była strata spółki lub nie wykazała dochodu wystarczającego do rozliczenia tej straty, a jednocześnie w tych samych latach podatkowych spółka wykazywała dochód ze źródła przychodów, z którego pochodzi strata spółki i spółka byłaby uprawniona do rozliczenia straty podatkowej, gdyby nie była członkiem podatkowej grupy kapitałowej. Okres, o którym mowa w zdaniu pierwszym ulega przedłużeniu liczbę lat podatkowych spółki zależnej odpowiadającą liczbie lat, w których podatkowa grupa kapitałowa wykazała stratę z danego źródła przychodów lub nie wykazała dochodu wystarczającego do rozliczenia straty.”*

**Alternatywnie, konieczne byłoby wskazanie, że pięcioletni okres na rozliczenie straty nie obejmuje lat podatkowych PGK.**

Wówczas przepis art. 7 ust. 6a pkt 1 u miałby następujące brzmienie:

*„6a. W przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika obniżenie, o którym mowa w ust. 5, stosuje się również do straty spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową poniesionej przed utworzeniem tej grupy, jeżeli:*

*1) strata została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym spółki poprzedzającym rok, za który dokonuje się tego obniżenia, z tym że okres ten nie obejmuje lat podatkowych podatkowej grupy kapitałowej tworzonej przez tę spółkę”,*

Wątpliwości dotyczą także przypadku istnienia niewykorzystanej straty spółki (poniesionej przed wejściem w skład PGK), **jeśli PGK nie utraciła statusu podatnika, tylko upłynął okres jej funkcjonowania.** W dotychczasowej dominującej praktyce interpretacyjnej, pięcioletni okres na rozliczenie takich strat ulegał zawieszeniu na czas trwania PGK. Wydaje się to rozwiązaniem właściwym, biorąc pod uwagę, że stratę może rozliczyć podatnik w swoich latach podatkowych, a w czasie funkcjonowania PGK nie biega lata podatkowe spółki – podatnika.

Mając na uwadze wprowadzenie możliwości rozliczenia straty spółki na poziomie PGK, wydaje się, że intencją ustawodawcy było wyłączenie możliwości zawieszenia terminu na rozliczenie straty na czas funkcjonowania PGK. W naszej ocenie nie jest jednak jasne, czy wprowadzany przepis art. 7 ust. 6a ma być stosowany także do strat spółek – członków PGK, których okres funkcjonowania upłynął zgonie z umową (tj. gdy PGK nie „utraciła” statusu podatnika w wyniku naruszenia warunków). **Kwestia ta wymaga doprecyzowania.**

Dodatkowo, **Projekt nie przewiduje przepisów przejściowych**, co prowadzi do kolejnej wątpliwości – na jakich zasadach rozliczać straty powstałe przed wejściem zmian w życie, w szczególności mając na uwadze, że dotychczas rozliczenie straty na poziomie PGK nie było możliwe. Brak przepisów przejściowych może więc prowadzić do sytuacji, w której okres na rozliczenie strat spółek poniesionych

przed utworzeniem PGK będzie krótszy niż 5 lat lub też, może to być w ogóle niemożliwe (np. jeśli spółka poniosła stratę w roku 2016, a w latach 2017-2021 rozliczała się w ramach PGK). Dlatego postulujemy uzupełnienie Projektu o przepis przejściowy, zgodnie z którym nowe zasady rozliczania strat podatkowych miałyby zastosowanie do strat spółek wykazanych po wejściu zmian w życie.

Brak przepisów przejściowych może być również istotny dla podatników, którzy uzyskali indywidualne interpretacje w zakresie rozliczania strat poniesionych przed przystąpieniem do PGK i kierując się tymi interpretacjami podjęli biznesową decyzję o utworzeniu PGK. **Postulujemy uwzględnienie sytuacji tych podatników w przepisach przejściowych poprzez zachowanie mocy ochronnej interpretacji do czasu rozliczenia strat poniesionych przed wejściem w życie Nowelizacji.**

### Rozliczenie straty na poziomie PGK

Projekt przewiduje także możliwość rozliczenia straty spółki tworzącej PGK na poziomie samej PGK po spełnieniu określonych warunków. W tym zakresie postulujemy **wykreślenie projektowanego art. 7a ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT przewidującego konieczność wykazania w danym roku funkcjonowania PGK, w którym strata miałaby zostać rozliczona dochodu na poziomie jednostkowym spółki, która ją wykazała wystarczającego do rozliczenia straty i odpowiedniego dostosowania ust. 5 poprzez wykreślenie fragmentu rozpoczynającego się od słowa „oraz”**. Wykreślenie tego warunku jest zasadne szczególnie w przypadku braku uwzględnienia postulatów w pkt a) powyżej z uwagi na konieczność zachowania współmierności regulacji. KL wskazuje także na konieczność uchylecia lub zmiany art. 7a ust. 3 w kontekście projektowanego ust. 4.

Dodatkowo, zwracamy uwagę, że w przypadku braku uwzględnienia powyższego postulatu, konieczna będzie **korekta redakcyjna w projektowanym art. 7a ust. 5 ustawy o CIT**. Zgodnie z aktualnym brzmieniem przepisu kwota obniżenia, o którym mowa w ust. 4, nie może przekroczyć 50% wysokości straty oraz kwoty dochodu ze źródła przychodów osiągniętego przez spółkę zależną w roku podatkowym, za który dokonuje się tego obniżenia.”. Tymczasem, ust. 4 dopuszcza możliwość rozliczenia straty jednostkowej nie tylko spółki zależnej, ale także spółki dominującej. **Konieczne jest więc wykreślenia słowa „zależną”**.

#### e) Zniesienie warunku 2% rentowności

Jak wskazano na wstępie uchylenie wymogu zachowania tzw. progu 2% oceniamy pozytywnie.

Jednakże, w przypadku tej zmiany należy wskazać potencjalne wątpliwości co do rozliczenia z dochodem osiąganym w kolejnych latach. Obecnie ta kwestia jest niedoregulowana i od 2018 r., czyli od wprowadzenia podziału na źródła przychodów budzi wątpliwości (np. czy strata PGK z jednego źródła, która jednak nie spowodowała spadku ogólnej rentowności poniżej 2%, może zostać rozliczona w kolejnych latach podatkowych PGK w ramach tego samego źródła).

Postulujemy więc dodanie w art. 7a po ust. 1 ustępu 1a w brzmieniu:

*„Zasady przewidziane w art. 7 ust. 5 stosuje się również do obniżenia dochodu wykazanego przez podatkową grupę kapitałową z danego źródła przychodów o stratę poniesioną przez tę podatkową grupę kapitałową w danym źródle przychodów.”*

#### **10. Art. 2 pkt 4 Projektu ustawy - kryteria powstania rezydencji podatkowej w Polsce**

Projekt przewiduje wprowadzenie szczególnej zasady określania miejsca zarządu na terytorium Polski dla podatników nieposiadających w Polsce siedziby.

Zgodnie z projektowanym przepisem art. 3 ust. 6 ustawy o CIT, w odniesieniu do podatników nieposiadających siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uznaje się, iż posiadają oni zarząd na tym terytorium, w przypadku gdy osoby lub podmioty zasiadające w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających podatnika mają miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w sposób faktyczny, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów prowadzą bieżące sprawy tego podatnika, w tym na podstawie umowy go kreującej, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego jego założenie lub funkcjonowanie, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między podatnikiem a osobami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub podmiotami, o których mowa w art. 3 ust. 1.”

Samodzielną przesłanką uznania spółki zagranicznej za polskiego rezydenta staje się więc nie tylko zasiadanie przez polskiego rezydenta podatkowego w jej organach, w tym organach kontrolnych, ale także m.in. faktyczne prowadzenie bieżących spraw podatnika, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów, w tym na podstawie pełnomocnictw lub powiązań faktycznych podatnika z polskimi rezydentami podatkowymi. Powstaje więc domniemanie, że jeśli osoba będąca polskim rezydentem podatkowym faktycznie zajmuje się sprawami spółki, to spółka ta ma miejsce efektywnego zarządu w Polsce.

Sformułowanie dotyczące faktycznego prowadzenia bieżących spraw podatnika (bezpośrednio lub pośrednio) jest na tyle nieostre, że może np. obejmować reprezentowanie podatnika przez pełnomocnika ogólnego, radcę prawnego, doradcę podatkowego albo pracownika tego podatnika, którzy posiadają odpowiednie pełnomocnictwo i jednocześnie są polskimi rezydentami podatkowymi. Udzielanie tego typu pełnomocnictw lub upoważnień jest powszechnie stosowane przez zagraniczne podmioty, które korzystają z profesjonalnych pełnomocników w celu usprawnienia prowadzenia swoich spraw w Polsce, co samo w sobie nie może przesądzać o rezydencji podatkowej takich podmiotów. Nie jest też przejawem unikania opodatkowania ani schematem stosowanych przez zagraniczne podmioty, które chciałyby uniknąć nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce.

Wprowadzone domniemanie jest zbyt daleko idące. W strukturach międzynarodowych zarządy spółek są bardzo często organami wielosobowymi. W zamyśle Projektodawcy sama obecność zaś jednego polskiego rezydenta podatkowego w organie decyzyjnym/ kontrolnym/ zarządczym i jego zaangażowanie w bieżące prowadzenie spraw spółki „zmieniałaby” rezydencję podatkową takiego



podmiotu na polską. Tak dalekie uproszczenie nie znajduje uzasadnienia. Kwestia miejsca zarządu i jego wpływu na rezydencję podatkową jest uregulowana w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. Nie ma zatem potrzeby wprowadzania dodatkowych, lokalnych regulacji w tym zakresie, gdyż zaowocują one jedynie chaosem i konfliktami między państwami w zakresie podziału praw do opodatkowania (taxing rights). Jeżeli zaś chodzi o państwa, z którymi Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to omawiana regulacja istotnie pogorszy sytuację podmiotów z tych państw, o ile polscy rezydenci będą zasiadać w ich organach. Warto zatem wskazać, że wprowadzenie omawianego przepisu w obecnym kształcie oznaczałoby de facto, że polscy menedżerowie nie mieliby możliwości kontynuowania swoich zagranicznych karier i przestaną być zatrudniani ze względu na tę regulację.

W proponowanym brzmieniu przepis obejmowałby nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Polsce każdą sytuację, w której polski podmiot jest zaangażowany kapitałowo lub osobowo w nierezydencie, niezależnie od tego czy prowadzi bieżące sprawy nierezydenta. Przepis ten nie wypełnia zamierzonych celów (opodatkowanie spółek wyprowadzających dochody z Polski, które faktycznie są zarządzane z Polski), a jego literalna interpretacja prowadzi do absurdalnych wyników, w których opodatkowaniu w Polsce od całości dochodów podlegałyby spółki, których jedynym związkiem z Polską jest osoba udziałowca.

Jeżeli zamierzeniem projektodawcy było objęcie nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Polsce podmiotu zarządzanego z Polski, wystarczający jest art. 3 ust. 1 ustawy o CIT, który odnosi się do miejsca zarządu.

Projektowany przepis należy usunąć albo gruntownie przebudować. W obecnym kształcie przepis uznaje że nierezydent ma nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce w sytuacjach:

- w których zarząd nierezydenta obejmuje choć jedną osobę mieszkającą w Polsce, nawet jeżeli nie prowadzi bieżących spraw tego podmiotu (np. bieżące sprawy prowadzą członkowie zarządu mieszkający w kraju siedziby nierezydenta);
- w których rada nadzorcza (organ kontrolny) nierezydenta obejmuje choć jedną osobę mieszkającą w Polsce, niezależnie od tego czy prowadzi bieżące sprawy tego podmiotu;
- w których polski podmiot jest udziałowcem nierezydenta (członkiem organu stanowiącego) - nawet mniejszościowym, posiadającym 1% udziałów w nierezydencie – niezależnie od tego czy prowadzi bieżące sprawy tego podmiotu.

Obecnie brzmienie przepisu „przyciąga” zatem podmioty zagraniczne w zdecydowanie szerszym zakresie niż wynika z założeń projektodawcy – podmiot zagraniczny powinien być przyciągany do polskiego systemu opodatkowania jedynie wówczas, jeżeli jego bieżące sprawy są prowadzone z terytorium Polski (faktyczny zarząd jest sprawowany w Polsce), a tym samym dochodzi do wyprowadzenia dochodu z Polski poprzez brak opodatkowania.





Naszym zdaniem brzmienie art. 3 ust. 1 ustawy o CIT (miejsce zarządu) jest wystarczające, aby realizować cel projektodawcy. Do tego przepisu odnosi się również powołane w uzasadnieniu projektu orzecznictwo (m.in. II FSK 2475/14). Zatem przepis art. 3 ust. 6 jest zbędny, a swoim niedoprecyzowaniem tworzy znaczne wątpliwości interpretacyjne. Należy go zatem usunąć z projektu Polskiego Ładu.

Jeżeli mimo wszystko projektodawca uznałby, że art. 3 ust. 6 jest potrzebny, należy go gruntownie przebudować.

**Mając na uwadze powyższe, postulujemy następujące brzmienie przepisu art. 3 ust. 6 ustawy o CIT:**

*„W odniesieniu do podatników nieposiadających siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy posiadają siedzibę na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 11j ust. 2 oraz w których ponad 50% udziałów w kapitale lub 50% prawa do uczestnictwa w zysku posiadają podatnicy o których mowa w art. 3 ust.1, uznaje się, iż posiadają oni zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu ust. 1, w przypadku gdy:*

- a) osoby lub podmioty dysponujące łącznie ponad 50% głosów w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających podatnika mają miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz*
- b) w sposób faktyczny, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów prowadzą bieżące sprawy tego podatnika, w tym na podstawie umowy go kreującej, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego jego założenie lub funkcjonowanie, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między podatnikiem a osobami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub podmiotami, o których mowa w art. 3 ust. 1.”*

#### **11. Art. 2 pkt 10 lit. a) Projektu ustawy - dot. elektronicznego przesyłania ksiąg do urzędu**

Zgodnie z Projektem, podatnicy prowadzący księgi rachunkowe albo uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów są obowiązani prowadzić te księgi albo ewidencję przy użyciu programów komputerowych oraz przysyłać te księgi do urzędu skarbowego po zakończeniu roku podatkowego.

O ile sama idea zwiększania elektronicznego dostępu do danych podatników jest zasadna i ma na celu zapewne poprawienie ekonomiki postępowania oraz zwiększenie efektywnych kontroli, to jednak omawiany przepis nie zasługuje na aprobatę. Wynika to z tego, że Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie mógł określić, w drodze rozporządzenia, zakres dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi i ewidencję podlegające przekazaniu oraz sposób ich wykazywania w tych księgach i ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowości rozliczeń podatników oraz kontroli obowiązków podatników przez organ podatkowy, identyfikowania obszarów, w których występują nadużycia w podatku lub narażonych na te nadużycia oraz możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez podatników ksiąg i ewidencji.



Należy przypomnieć, że podatnicy nie stosują jednolitego planu kont, a wręcz można powiedzieć, że większość podatników stosuje własne, unikalne plany kont. Zatem wprowadzanie wymogu wystandaryzowanego ekstraktowania danych z ksiąg wymaga maksymalnej precyzji i zapewnienia czasu dla podatników na przygotowanie się do takiego raportowania. Tymczasem Projektodawca określił czas na przygotowanie się do wdrożenia nowego wymogu i jednocześnie odwłócił w niedającą się przewidzieć przyszłość uszczegółowienie zakresu pożądaných danych. Oznacza to, że podatnicy nie mogą rozpocząć ani analiz przygotowawczych, ani nie mogą kontraktować zasobów IT, których wsparcie będzie konieczne w przygotowaniu się do wdrożenia. Co prawda, w regulacji zawarto zapis zgodnie z którym Minister winien uwzględnić możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez podatników ksiąg – nie mniej jednak – brak jasnych kryteriów o jakie dodatkowe dane chodzi rodzi niepokój podatników. Następstwem przedmiotowego uprawnienia może być konieczność poniesienia przez przedsiębiorców znacznych wydatków związanych ze zmianami w systemach księgowych. Obawy podatników budzi także termin, kiedy informacje o wymaganiach nadanych rozporządzeniem będą dostępne dla podatników. Ostatnie tego typu zmiany były publikowane zbyt późno lub po czasie, co na pewno nie daje możliwości na techniczne przygotowanie się do takiej zmiany – zwłaszcza w dużych podmiotach o skomplikowanych procesach i systemach. To z kolei wpłynie negatywnie na prowadzoną przez nich działalność gospodarczą. W konsekwencji, ciężar ekonomicznych prowadzonych kontroli podatkowych zostanie de facto niejako przerzucony z organów podatkowych na poszczególnych podatników.

Postulujemy odłożenie w czasie proponowanej zmiany oraz późniejszej jej procedowanie ze wskazaniem na etapie konsultacji społecznych zakresu danych, jaki będzie oczekiwany od podatników oraz wydłużenie czasu na przygotowanie się podatników do tych zmian.

## **12. Art. 2 pkt 21 Projektu ustawy - zmiany w zakresie cen transferowych**

### **Zmiany w zakresie dokumentacji cen transferowych**

#### **Podmioty zobowiązane do sporządzenia dokumentacji grupowej**

Przepis art. 2 pkt 21 Projektu nadaje nowe brzmienie art. 11p ust. 1 Ustawy CIT. W świetle projektowanych zmian, do sporządzenia dokumentacji grupowej będą obowiązane podmioty sporządzające dokumentację lokalną, których sprawozdania finansowe są konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną. Tym samym projektodawca, wprowadzając nowe brzmienie art. 11q ust. 1 ustawy CIT, znosi obowiązujący dotychczas próg materialny, obligujący do dołączenia do lokalnej dokumentacji cen transferowych dokumentację grupową (master file).

Zniesienie progu materialnego dla dokumentacji grupowej nie stanowiła dotychczas przedmiotu analiz w ramach prowadzonych prekonsultacji, a intencje projektodawcy w tym zakresie nie są jasne i czytelne, biorąc pod uwagę treść uzasadnienia do Projektu. Co więcej, stanowią pewną niekonsekwencję. W praktyce bowiem dla szeregu mikro i małych przedsiębiorców, których sprawozdania finansowe podlegają konsolidacji i zwalnianych przepisami art. 2 pkt 22 lit. b Projektu z obowiązku sporządzenia



analizy porównawczej lub analizy zgodności, nowe brzmienie art. 11p ust. 1 Ustawy CIT wprowadza „w zastępstwie” obowiązek przygotowania dokumentacji grupowej.

Przede wszystkim wskazujemy, że projektowana zmiana spowoduje istotny wzrost liczby podmiotów zobowiązanych do przygotowania dokumentacji grupowej, co z kolei wiąże się ze wzrostem obowiązków biurokratycznych, w szczególności w sytuacji, gdy podmiot konsolidujący nie ma obowiązku sporządzania dokumentacji grupowej i spółka konsolidowana, obowiązana do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych musi sprostać obowiązkowi na poziomie dokumentacji master file, posiadając ograniczony dostęp do informacji i danych na temat grupy podmiotów.

Mając na względzie powyższe, postulujemy pozostawienie progu materialnego, skutkującego powstaniem obowiązku posiadania dokumentacji grupowej (master file).

### **Termin na wypełnienie obowiązków w zakresie dokumentacji grupowej**

Wskazujemy na potrzebę wprowadzenia zmian dostosowawczych w art. 11p Ustawy CIT. W świetle aktualnie obowiązujących przepisów Ustawy CIT „dystans czasowy” dzielący termin wywiązania się z obowiązku dokumentacyjnego na poziomie lokalnym i grupowym wynosi trzy miesiące. Odnosząc się pozytywnie do inicjatywy wydłużenia terminów na sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych zwracamy równocześnie uwagę, że wspomniany wyżej dystans czasowy ulega efektywnie skróceniu do wymiaru dwóch miesięcy. W naszej opinii proporcjonalne przesunięcie terminu, o którym mowa w art. 11p Ustawy CIT, do końca trzynastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego umożliwi prawidłowe wywiązanie się z nałożonych obowiązków.

### **Ustalanie wartości transakcji kontrolowanej (cash pooling)**

Odnosząc się do zmian uszczegóławiających sposób ustalania wartości transakcji kontrolowanej w przypadku umowy depozytu należy przesądzić również wątpliwości interpretacyjne w przedmiocie ustalania wartości transakcji kontrolowanej dotyczącej zarządzania płynnością (cash pooling). Zważywszy na aktualnie istniejące środowisko stóp procentowych pragniemy zwrócić uwagę na nieracjonalność odnoszenia się do wartości kapitału. Na podstawie aktualnych danych z serwisu Bankier.pl stopy procentowe WIBID (*Warsaw Interbank Offer Bid Rate*) w stosunku rocznym przedstawiają się następująco:



Data	2021-08-26
WIBID ON	-0,06% (0,0000)
WIBID TN	-0,07% (-0,0100)
WIBID SW	-0,05% (0,0100)
WIBID 1M	-0,02% (0,0000)
WIBID 3M	0,01% (0,0000)
WIBID 6M	0,05% (0,0000)
WIBID 1R	0,17% (0,0000)

Oznacza to, że przedsiębiorcy dokonujący na zasadach rynkowych depozytu 10 mln zł na 3-miesięcznej lokacie terminowej oprocentowanej 0,01% p.a. uzyskają po 3 miesiącach ok 250 zł odsetek (przychodu). 19% podatku CIT należny od tych odsetek wyniesie ok 48 zł. Powstaje uzasadnione pytanie o współmierność wysiłku podatnika na sporządzenie dokumentacji lokalnej do wpływu na potencjalne uszczuplenie dochodów Skarbu Państwa. Warto także wewnątrznie przeanalizować zebrane dane analityczne z informacji TPR-C w odniesieniu do takich transakcji (w tym pożyczek, kredytów i emisji obligacji), tj. czy gromadzenie tych danych ma na pewno wartość użytkową dla administracji skarbowej, w szczególności biorąc pod uwagę, że przecież w ramach sprawozdawczości do systemu STIR banki i SKOK-i raportują salda na rachunkach bankowych, w tym lokatach terminowych. Szef KAS posiada zatem dane na temat wartości deponowanych środków i uzyskiwanych od nich odsetek.

Mając powyższe na względzie postulujemy rewizję zasady odnoszenia się do „wartości kapitału” (w tym także w odniesieniu do pożyczek, kredytów i emisji obligacji) na rzecz wartości przychodów i kosztów jako zdecydowanie bardziej adekwatnej.

#### **Ustalanie wartości transakcji kontrolowanej (ubezpieczenia)**

Z uwagi na potencjalne problemy praktyczne we wykazaniu sumy ubezpieczenia (np. w odniesieniu do ubezpieczeń na życie, polis grupowych), postulujemy aby wartość transakcji kontrolowanej w przypadku umów ubezpieczenia lub reasekuracji odnosiła się do wartości składek i opłat.

Suma ubezpieczenia jest w wielu przypadkach wartością w praktyce niemożliwą do określenia: np. w przypadku umów ubezpieczeń życiowych na wiele ryzyk (przykładowo polisa może obejmować również ryzyka członków rodziny, ale zgon głównego ubezpieczonego powoduje zamknięcie polisy i niewłaściwe może być sumowanie wszystkich sum ubezpieczeń wynikających z polisy albo polisa może pokrywać różne ryzyka: ryzyko zgonu w pracy, ryzyko zgonu wypadku komunikacyjnego, ryzyko zawału, co nie oznacza, że wartością transakcji na polisie jest suma tych wszystkich ryzyk), umów reasekuracyjnych, polis grupowych (pojawia się wątpliwość, na jaki dzień określić wartość), umów typu assistance bez sumy ubezpieczenia itp.



Z uwagi na powyższe wartość sumy ubezpieczenia może nie stanowić z biznesowego punktu widzenia faktycznej ekonomicznej informacji o transakcji i często nie jest kluczową wartością dla podmiotów ubezpieczeniowych. Świadczy o tym również technika tworzenia rezerw przez podmioty ubezpieczeniowe, która nie uwzględnia sumowania wszystkich sum ubezpieczeniowych (ryzyk) w pełnej wysokości.

Ponadto składka ubezpieczeniowa (a nie suma ubezpieczenia) jest powszechnym standardem raportowania/ wyznacznikiem usługi ubezpieczeniowej, również dla celów statutowych/ administracyjnych (Komisja Nadzoru Finansowego). Tym samym, dla zachowania wewnętrznej spójności dla celów administracyjnych/ podatkowych zasadne jest ujednoclenie i odniesienie wartości transakcji ubezpieczeniowej do składki ubezpieczeniowej.

### **Powiązanie pojęcia wartości transakcji z neutralnością VAT**

Projektowane przepisy art. 11l ust. 2a Ustawy o CIT, przewidujące powiązanie pojęcia wartości transakcji z neutralnością podatku od towarów i usług w ujęciu praktycznym doprowadzą do nieuzasadnionego zróżnicowania zakresu obowiązków dokumentacyjnych ze względu na profil prowadzonej działalności. Podmiot zainteresowany zwraca bowiem uwagę, że dla podatników niemających pełnego prawa do odliczenia VAT (przykładowo instytucje finansowe), progi obligujące do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych ulegną efektywnemu obniżeniu. W związku z powyższym postulujemy rezygnację z wprowadzania projektowanego przepisu art. 11l ust. 2a Ustawy CIT lub alternatywnie za wprowadzeniem za jego pośrednictwem normy, w świetle której za wartość transakcji przyjmowana jest kwota netto.

### **Lista wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji (transakcje rajowe)**

W naszej opinii dla osiągnięcia zakładanego celu projektodawcy, rozumianego jako uproszczenia w cenach transferowych istotne jest ujęcie w katalogu unormowanym art. 11n Ustawy CIT również transakcji objętych zakresem przedmiotowym lokalnej dokumentacji na podstawie art. 11o ust. 1a i 1b ustawy CIT. Wprowadzona zmiana w sposób istotny zredukowałaby niewspółmierne do zakładanego celu obowiązki biurokratyczne wynikające m. in. z konieczności dokumentowania transakcji innych niż transakcje kontrolowane o wartości 500.000 zł, które realizowane są pomiędzy podmiotami krajowymi (przy spełnieniu warunku określonego art. 11o ust. 1b Ustawy CIT).

### **Lista wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji (dopłata do kapitału)**

Proponowane rozszerzenie katalogu wyłączeń z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych powinno obejmować również czynność polegającą na dokonywaniu przez wspólnika dopłaty do kapitału. Zwracamy uwagę na fakt podlegania tego typu czynności reżimowi przepisów innych ustaw (KSH).

### **Lista wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji (refaktury)**

Z uwagi na zbyt restrykcyjne warunki skorzystania ze zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego dla tzw. czystego refakturowania, zwolnienie to nie znajdzie szerszego zastosowania w praktyce. Na powyższe



mają wpływ przede wszystkim proponowane warunki, które należy spełnić, aby skorzystać ze zwolnienia związane z brakiem zastosowania do rozliczenia klucza alokacji. Biorąc pod uwagę praktykę rozliczeń wewnątrzgrupowych oraz mnogość podmiotów, które w takich rozliczeniach uczestniczą, stosowanie klucza alokacji jest czynnością powszechną i w wielu przypadkach konieczną, gdy nabywana przez podmiot refakturujący od podmiotu trzeciego usługa dotyczy wielu podmiotów powiązanych (np. przy usługach najmu powierzchni, dostawy mediów, kosztów systemów IT, itp.). Postulujemy zatem usunięcie z projektowanego art. 11n pkt 10 Ustawy o CIT przesłanki unormowanej lit. b), tj.: „rozliczenie następuje bez zastosowania klucza alokacji”.

Ponadto, traktowanie związku „refaktury” z inną transakcją kontrolowaną jako przesłanki negatywnej skorzystania ze zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego ograniczy możliwość skorzystania z projektowanego przepisu art. 11n pkt 10 Ustawy o CIT. Zwracamy uwagę na prawdopodobieństwo zaistnienia dylematów interpretacyjnych w obszarze pojęcia „związku z inną transakcją kontrolowaną”.

Uzależnienie zastosowania zwolnienia z dokumentowania transakcji kontrolowanej z terminem płatności może być odczytywane jako wprowadzanie zbędnego kryterium, wywołującego utrudnienia natury administracyjnej.

#### **Zwolnienie z obowiązku sporządzenia analizy porównawczej/ analizy zgodności**

Planowane wyłączenie konieczności sporządzenia analizy porównawczej lub analizy zgodności dla transakcji kontrolowanych zawieranych przez podmioty powiązane będące mikro- i małymi przedsiębiorcami w rozumieniu Prawa przedsiębiorców stanowi jedynie pozorne ułatwienie dla podatników o określonej skali działalności, biorąc pod uwagę przedstawioną w trybie prowadzonych konsultacji propozycję zmiany konstrukcji oświadczenia w zakresie cen transferowych (art. 11t ust. 2 pkt 7 Ustawy CIT). Projektowane przepisy art. 11q ust. 3 pkt. 2 Ustawy CIT w praktyce mogą rodzić bowiem po stronie mikro i małych przedsiębiorców szereg ryzyk związanych z przepisami z zakresu cen transferowych. W pierwszej kolejności zwracamy uwagę, że brak sporządzenia analizy cen transferowych dla danej transakcji kontrolowanej stanowi istotne ograniczenie praktycznej weryfikacji, czy warunki transakcji kontrolowanej odpowiadają warunkom rynkowym. Sporządzenie analizy cen transferowych stanowi bowiem dla podatnika podstawowy sposób weryfikacji cen transferowych oraz ostatecznie również źródło informacji, czy warunki danej transakcji odpowiadają warunkom rynkowym w danym okresie. Bez sporządzenia tego typu analizy podatnik pozbawiony zostaje istotnego środka dowodowego, pozwalającego dokonać oceny czy transakcja odpowiada warunkom rynkowym, a tym samym po stronie podatnika może pojawić się wątpliwość w zakresie możliwości złożenia oświadczenia w nowym brzmieniu, tj. „że dokumentacja cen transferowych została sporządzona zgodnie ze stanem rzeczywistym, a ceny transferowe objęte tą dokumentacją są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane”. Referując zatem do intencji, jaką jest uproszczenie w zakresie cen transferowych, postulujemy zwolnienie mikro i małych przedsiębiorców z obowiązku składania oświadczeń, że ceny transferowe są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Proponowana zmiana stanowi naturalną konsekwencję braku obowiązku weryfikowania rynkowości transakcji kontrolowanych poprzez analizy cen transferowych.



## **Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych**

### **Wątpliwości w przypadku świadczeń nieodpłatnych i częściowo odpłatnych**

Wprowadzana za pośrednictwem projektowanego przepisu art. 11t ust. 2b ustawy CIT, fikcja prawna powinna zostać rozszerzona również na sytuację, kiedy podatnik rozpatrując warunki transakcji kontrolowanej pod kątem ich zgodności z zasadą ceny rynkowej nie zalicza w ciężar kosztów uzyskania przychodów części wartości transakcji kontrolowanej, stanowiącej natomiast w całości koszt w rozumieniu rachunkowym (przykładowo zalicza w ciężar kosztów podatkowych tylko część kwoty wynikającej z faktury).

### **Informacja o cenach transferowych**

#### **Dostosowanie przepisów wykonawczych do wprowadzanych zwolnień**

Zwracamy uwagę na konieczność wprowadzenia zmian dostosowawczych w przepisach wykonawczych do art. 11t Ustawy o CIT. Treść formularza TPR-C dla mikro i małych przedsiębiorców powinna uwzględniać inny zakres raportowanych danych. Podobnie w następstwie zwolnienia z obowiązku w zakresie sporządzania analiz cen transferowych dla „transakcji rajowych”, formularz TPR-C powinien przewidywać możliwość uproszczonego (zbiorczego) zaraportowania transakcji objętych obowiązkiem dokumentacyjnym z uwagi na fakt obowiązywania przepisów art. 11o ust. 1a i ust. 1b Ustawy CIT.

#### **Informacja o cenach transferowych (TPR-C) a uprzednie porozumienia cenowe (APA)**

Zgodnie z art. 2 pkt. 25 lit. a Projektu ustawy, podmiotami obowiązany do złożenia TPR-C będą podmioty powiązane realizujące transakcje kontrolowane określone w art. 11n pkt 2 tj. m. in. transakcje kontrolowane, objęte uprzednim porozumieniem cenowym (APA) w okresie, którego dotyczy to porozumienie. Wskazujemy, że taka konstrukcja przepisu będzie zobowiązywała adresatów uprzedniego porozumienia cenowego APA do podwójnego raportowania transakcji kontrolowanej tj. zarówno w ramach wynikającego z przepisów art. 107 ust. 1 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zwieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 poz. 2200) sprawozdania APA-C, jak i poprzez złożenie informacji TPR-C, co stanowiłoby nieuzasadnione powielanie obowiązków informacyjnych.

#### **Sposób umocowania pełnomocnika oraz podmioty upoważnione do podpisania informacji**

W naszej ocenie podpisanie informacji o cenach transferowych powinno zostać przewidziane dla szerszego katalogu pełnomocników. Zaproponowane wyjątki od zasady ogólnej, ograniczające się jedynie do podmiotów profesjonalnych takich jak adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi czy biegli rewidenci oraz do prokurenta, działającego zgodnie z zasadami reprezentacji, jest wysoce niedogodne dla podatników. W strukturach podmiotów obowiązanych do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych na stanowiskach decyzyjnych w zakresie podatków, w tym w zakresie cen transferowych, bardzo często zaangażowane są osoby, które nie posiadają formalnych uprawnień do wykonywania zawodów regulowanych. Tego typu osoby mogłyby zostać upoważnione przez podatnika do podpisania informacji o cenach transferowych, gdyby nie wskazane w projektowanych



przepisach ograniczenia. Ponadto, wprowadzenie tego typu rozwiązania jest nieuzasadnione również w wymiarze prawno-porównawczym, bowiem w przepisach innych ustaw podatkowych (np. na gruncie Ustawy o VAT w zakresie deklaracji VAT, Ordynacji podatkowej w zakresie informacji MDR-1, MDR-4 oraz zawiadomienia MDR-2 itp.) brak jest ograniczeń co do osoby pełnomocnika. Postulujemy zatem rezygnację z ograniczeń w podpisywaniu informacji o cenach transferowych dla pełnomocników oraz umożliwienie dokonania tej czynności wszystkim osobom, które zostały w umocowane w tym celu przez podatnika, zgodnie z jego wolą.

Ponadto należy rozstrzygnąć w jakiej formie należy udzielić pełnomocnictwa do złożenia informacji o cenach transferowych. Budzi wątpliwości czy wystarczające w tym zakresie będzie (i) pełnomocnictwo ogólne w sprawach podatkowych (PPO-1), (ii) pełnomocnictwo szczególne (PPS-1), czy też (iii) za właściwe należy uznać umocowanie w formie pełnomocnictwa do podpisywania e-deklaracji (UPL-1).

#### **Dodatkowe uwagi**

Przepis art. 11p ust. 1 ustawy o CIT w dotychczasowym kształcie wskazuje, że podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych:

- dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe;
- której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł lub jej równowartość.

Jednocześnie ust. 2 omawianego przepisu wskazuje, że kwoty przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych.

W art. 2 pkt. 21 Projektu wskazano z kolei, że art. 11p ust. 1 ustawy o CIT miałyby otrzymać następujące brzmienie „*Podmioty powiązane, których sprawozdania finansowe są konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.*”

Art. 2 pkt. 21 Projektu nie wskazuje przy tym na żadne inne zmiany, które miałyby zostać dokonane w art. 11p ustawy o CIT. Dla porządku należy jedynie dodać, że identyczne zmiany projektodawca przewidział w zakresie art. 23zb ustawy o PIT.

Analiza powyższych przepisów wskazuje, że zmiana zaproponowana przez projektodawcę w art. 11p ustawy o CIT (oraz w art. 23zb ustawy o PIT) sprowadza się w istocie do objęcia obowiązkiem sporządzenia grupowej dokumentacji cen transferowych wszystkich podmiotów powiązanych występujących w grupie kapitałowej, których sprawozdania finansowe są konsolidowane metodą pełną





lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych **bez względu na wysokość skonsolidowanych przychodów**.

Projektodawca proponując likwidację progu kwotowego jakiego odwołuje się obecnie art. 11p ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT (a także art. 23zb ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT) nie wyszedł przy tym z inicjatywą uchylenia art. 11p ust. 2 ustawy o CIT, który wprost odnosi się do ww. likwidowanego w Projekcie progu kwotowego. Zwracamy uwagę, że takie rozwiązanie wprowadza sprzeczność w projektowanym przepisie i czyni proponowaną w Projekcie regulację niejasną. W konsekwencji, w celu zachowania spójności proponowanej regulacji ust. 2 art. 11p ustawy o CIT (oraz analogicznie ust. 2 art. 23zb ustawy o PIT) **powinien zostać uchylony**.

Omawianą propozycję legislacyjną w zakresie likwidacji ww. progu kwotowego oceniamy krytycznie. Podkreślenia wymaga, że **obowiązek** sporządzania grupowej dokumentacji cen transferowych dla podmiotów powiązanych, należących do grupy kapitałowej, dla której sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe, i której skonsolidowane przychody przekroczyły 200 000 000 zł lub równowartość tej kwoty w innej walucie **dotyczy obecnie** dzięki ww. progowi jedynie **tych grup kapitałowych**.

Proponowana w Projekcie zmiana będzie powodowała natomiast, że obowiązkiem sporządzenia grupowej dokumentacji cen transferowych zostaną objęte również podmioty przynależące do grup kapitałowych o zdecydowanie niższych wartościach przychodów skonsolidowanych aniżeli wspomniane już 200 000 000 zł. To dodatkowo zwiększy ich (niemałe) obciążenia administracyjne. Ponadto w wielu krajach (w których siedziby mają podmioty powiązane z podmiotem krajowym) są zróżnicowane progi kwotowe, po przekroczeniu których pojawi się obowiązek przygotowania grupowej dokumentacji cen transferowych. Oznacza to, że:

- podmioty zagraniczne nie będą w obowiązku przygotowania grupowej dokumentacji podatkowej,
- podmiot polski będzie zobowiązany do przygotowania takiej dokumentacji **samodzielnie**, zwykle nie posiadając stosownej wiedzy i danych do jej opracowania, co wiązać się będzie z trudnościami w pozyskaniu informacji w formie i kształcie wymaganym ustawą.

W konsekwencji samodzielnie opracowany materiał może narazić podmiot krajowy na zarzuty nierzetelnego zadośćuczynienia obowiązkom ustawowym pomimo dochowania należytej staranności. Biorąc pod uwagę powyższe zastrzeżenia i wątpliwości, podtrzymujemy swoje krytyczne uwagi i wskazuje, że **przepis art. 11p ust. 1 ustawy o CIT (oraz art. 23zb ust. 1 ustawy o PIT) powinien w dalszym ciągu odwoływać się do limitu przychodów**, który zwalnia podatników funkcjonujących w mniejszych grupach kapitałowych z obowiązku sporządzenia grupowej dokumentacji cen transferowych.

#### **art. 11o ustawy o CIT oraz art. 23za ustawy o PIT**

#### **Zmiana ust. 1b**

~~Na potrzeby ust. 1a domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona~~

*transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.*

#### Uzasadnienie

#### **Postulujemy uchylenie domniemania o którym mowa w art. 11o, ust. 1b).**

Przepis w obecnym kształcie przerzuca na podatnika obowiązki wiążące się z dodatkowym nakładem pracy. Zwracamy uwagę, że nastąpiło przeniesienie obowiązków związanych z identyfikacją transakcji „drugiej strony transakcji”, z „podmiotami rajowymi”. Aktualnie podmiot polski ma wypełnić obowiązki, których nie była w stanie wypełnić zainteresowana strona (bezpośrednio dokonująca transakcji z podmiotem „rajowym”). Przepis ten jest ewenementem na skalę światową wywołującym aktualnie ogromne zdziwienie zagranicznych kontrahentów polskich przedsiębiorców, od których polscy przedsiębiorcy starają się uzyskać oświadczenia czy dowody na brak rozliczeń z podmiotami rajowymi. Administracja podmiotu dokonującego bezpośrednio transakcji z „podmiotem rajowym” posiada znacznie bogatsze spektrum narzędzi do zidentyfikowania takiej transakcji. Trudno zrozumieć również dlaczego w dobie rozbudowanej sprawozdawczości banków i SKOK do systemu STIR wszystkich praktycznie danych na temat transakcji (uznań/ obciążeń) na rachunkach rozliczeniowych, informacji IFT-2R, przedsiębiorcy są obciążani takimi obowiązkami śledczymi. Rolą przedsiębiorców powinno być prowadzenie działalności gospodarczej, a nie „wyręczanie” w obowiązkach administracji skarbowej finansowanej z ich podatków, która posiada wystarczająco szczegółowe dane i narzędzia prawne do takich analiz.

Jeżeli zniesienie powyższego nie jest realne, wnosimy o wprowadzenie wartości progowej dla rozliczeń o których mowa w art. 11o ust. 1b) ustawy o CIT (art. 23za ust. 1b) ustawy o PIT, (np. 100 000 zł – kwota jaka pojawia się przy innej okoliczności, a którą wskazano w art. 11o ust. 1b). Wprowadzenie wartości progowej pozwoli na uniknięcie wielu abstrakcyjnych sytuacji związanych z trudnościami w interpretacji dokonania rozliczenia „*jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.*”.

### **13. Art. 2 pkt 26 Projektu ustawy - zmiany w przepisach o wymianie udziałów, połączeniach i podziałach spółek**

#### **a) Brak neutralności podatkowej transakcji wymiany udziałów, połączenia i podziału spółki**

Projektowane przepisy dotyczące reorganizacji podmiotów (w szczególności art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3h i 12 oraz art. 12 ust. 11) nakładają dodatkowe restrykcje, które w sposób istotny ograniczają neutralność podatkową transakcji wymiany udziałów, połączeń i podziałów spółek.



Dotychczasowe przepisy ustawy o CIT przewidujące warunki neutralności stanowią implementację dyrektywy Rady 2009/133/WE (dalej: „**Dyrektywa mergerowa**”). Zgodnie z tymi przepisami, spełnienie określonych warunków przewidzianych w ustawie o CIT umożliwiało odroczenie opodatkowania do momentu realizacji tych praw (np. sprzedaży udziałów otrzymanych wcześniej w drodze tzw. wymiany udziałów), co stanowiło realizację celu przewidzianego w Dyrektywie mergerowej. Dyrektywa mergerowa przewiduje co prawda możliwość przyznania państwom członkowskim możliwości odmowy stosowania jej preferencyjnych postanowień, jeśli restrukturyzacja ma na celu uchylanie się lub unikanie płacenia podatków (pkt 13 preambuły), w szczególności dokonanie oszustwa podatkowego, czy brak uzasadnionych celów gospodarczych takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności. Zauważamy jednak, że rozwiązania wprowadzone już do polskiej ustawy o CIT przewidują szereg mechanizmów zapobiegających dokonywaniu restrukturyzacji w sposób sztuczny, nastawiony na skorzystanie z preferencyjnych rozwiązań, które w pełni odnoszą się do ww. zastrzeżenia Dyrektywy mergerowej.

Art. 4 ust. 1. Dyrektywy mergerowej stanowi, że łączenie, podział lub podział przez wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych. Natomiast zgodnie z art. 7 ust. 1. Dyrektywy mergerowej, w przypadku gdy spółka przejmująca posiada udział w kapitale spółki przekazującej, wszelkie zyski przysługujące spółce przejmującej przy wycofaniu jej udziałów nie podlegają opodatkowaniu. Spełnienie tych warunków umożliwia każdorazowe skorzystanie z przepisów implementujących Dyrektywę mergerową przy kolejnych transakcjach. Dyrektywa mergerowa nie stanowi, ani nie daje podstaw do wnioskowania, że neutralność podatkowa dotyczy tylko dokonania jednej transakcji.

Mając na uwadze powyższe, proponowane zmiany w ustawie o CIT (tj. w szczególności przepisy art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3h i 12 oraz art. 12 ust. 11) - w zakresie w jakim przewidują opodatkowanie drugiej i kolejnej transakcji wymiany udziałów, połączenia lub podziału spółek - są w sposób oczywisty sprzeczne z postanowieniami Dyrektywy mergerowej. Proponowane rozwiązania uniemożliwiają także osiągnięcie najważniejszego celu Dyrektywy mergerowej, którym jest usuwanie przeszkód w działaniu rynku wewnętrznego takich jak podwójne opodatkowanie (pkt 14 preambuły Dyrektywy).

**Proponowane przepisy nie tylko sprzeciwiają się obowiązującemu prawu UE, ale mogą spowodować istotne naruszenie zaufania podatników i inwestorów do jakości tworzonego prawa i stabilności otoczenia regulacyjnego w Polsce, co może zniechęcić międzynarodowy kapitał do inwestowania w naszym kraju.**

**W związku z tym, postulujemy odstąpienie od wprowadzenia ww. zmian do proponowanych przepisów jako sprzecznych z Dyrektywą oraz wprowadzających nadmierne i nieuzasadnione sankcje wobec podatników dokonujących reorganizacji posiadających ekonomiczne uzasadnienie i nie będących przejawem unikania opodatkowania.**

Dodatkowo, Projekt nie zawiera przepisów przejściowych w zakresie reorganizacji, co oznacza, że nowe przepisy mogłyby mieć zastosowanie do czynności restrukturyzacyjnych dokonywanych od 1 stycznia

2022 r. Jeżeli zatem udziały objęte przez podatnika w drodze wymiany udziałów dokonanej przed tą datą będą przedmiotem kolejnej transakcji dokonanej po 1 stycznia 2022 r., to obowiązek opodatkowania powstanie niezależnie od spełnienia dotychczasowych warunków neutralności wymiany udziałów.

W związku z tym, **w przypadku nieuwzględnienia postulatu o całkowitym odstąpieniu od wprowadzenia ww. przepisów, zwracamy uwagę na konieczność wprowadzenia przepisów przejściowych wskazujących, że nowe przepisy będą miały zastosowanie jeżeli do pierwszej transakcji, do której zastosowano przepisy o neutralności, doszło po wejściu w życie Nowelizacji.**

#### **b) Wkład niepieniężny**

Projekt wprowadza do przepisu art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b dodatkowy warunek zachowania neutralności podatkowej wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Zgodnie z proponowanym brzmieniem przepisu, aport będzie nieopodatkowany tylko jeżeli spółka go otrzymująca przyjmie dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład. Projektowany przepis będzie zatem nakładał na podatnika (wnoszącego wkład) sankcję w postaci powstania obowiązku podatkowego, którego powstanie będzie w całości uzależnione od zachowania drugiej strony transakcji (otrzymującego wkład) już po przeprowadzeniu transakcji, na co podatnik w praktyce nie ma wpływu.

Może to doprowadzić do powstania podwójnej sankcji – dla wnoszącego i otrzymującego wkład. Po pierwsze, opodatkowana będzie wartość wkładu po stronie wnoszącego na podstawie projektowanego przepisu. Jak wynika z jego treści, opodatkowana będzie kwota stanowiąca pełną wartość przedmiotu aportu, bez względu na kwotę różnicy między wartością wynikającą z ksiąg podatkowych wnoszącego wkład, a wartością po jakiej otrzymujący wkład przyjął w swoich księgach wartość składników majątkowych (nawet jeżeli różnica ta będzie nieznaczna i będzie wynikać z niezawinionego błędu lub omyłki stron transakcji).

Projekt przewiduje również wprowadzenie nowego przepisu art. 12 ust. 12a ustawy o CIT, zgodnie z którym jeżeli składniki majątku będące przedmiotem wkładu były przypisane do działalności prowadzonej poza Polską, to ciężar dowodu, że składniki te zostały poprawnie rozpoznane w księgach podatkowych otrzymującego wkład spoczywa na wnoszącym. Naszym zdaniem, stanowi to przejaw nieuzasadnionego uzależnienia przez ustawodawcę powstania obowiązku podatkowego od zachowania drugiej strony transakcji, na które podatnik nie ma rzeczywistego wpływu. Obowiązujące obecnie przepisy (w tym m.in. art. 12 ust. 13 ustawy o CIT) zapobiegają unikaniu opodatkowania przy dokonywaniu wkładów niepieniężnych i umożliwiają organom podatkowym weryfikację ewentualnych nieprawidłowości.

**Mając na uwadze powyższe, postulujemy odstąpienie od wprowadzenia ww. zmian do ustawy o CIT.**

#### **c) Pozostałe zmiany**



- Istotne wątpliwości budzi wprowadzenie w art. 7b ust. 1 nowego pkt 1a – zakres nowego unormowania wydaje się pokrywać z art. 7b ust. 1 pkt 1 lit m) co będzie zapewne powodem rozbieżności interpretacyjnych. Regulacja wymaga w tym zakresie doprecyzowania (nie wiadomo na tym etapie co było intencją ustawodawcy).
- Wzajemna relacja przepisów art. 12 ust. 1 pkt 8b i nowy pkt 8ba budzi istotne wątpliwości. Art. 12 ust. 1 pkt 8b) dotyczy przychodu wspólnika spółki dzielonej o ile majątek wydzielany, a w przypadku podziału przez wydzielenie również majątek pozostający w spółce dzielonej nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Wówczas przychodem jest wartość emisyjna przydzielonych temu wspólnikowi udziałów spółki przejmującej lub nowozawiazanej. Taka sama wartość przychodu została wskazana również w pkt 8ba), który dotyczy połączeń, ale również podziałów (bez zastrzeżenia co do tego czy majątek wydzielany stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa) przy czym przychód ma powstawać po stronie wspólnika „spółki przejmowanej w następstwie łączenia lub podziału podmiotów”. Zgodnie z kodeksem spółek handlowych w ramach podziału spółek nie występuje spółka przejmowana, występuje jedynie spółka dzielona, przejmująca i nowozawiazana. Nie wiadomo więc jak zastosować przepis w przypadku podziału spółek. W przepisie art. 12 ust 1 pkt 8ba) wydaje się również brakować zastrzeżenia dot. pkt 8b).
- Projektowane zmiany wprowadzają niespójną siatkę pojęciową, przykładowo przepisy w obecnym brzmieniu w art. 12 ust. 1 pkt 8c a także w ust. 4 pkt 3e i 3f odwołują się do "wartości majątku" a w proponowanym brzmieniu odwołują się kolejno do:
  - w art. 12 ust. 1 pkt 8c - "wartości rynkowej majątku"
  - w art. 12 ust. 4 pkt 3e i 3g - "wartości tych składników majątku"
  - w art. 12 ust. 4 pkt 3f przepis pozostaje bez zmian, wówczas odwołuje się do pojęcia - "wartości majątku".
- Co więcej, różnice w sformułowaniu przepisów w art. 12 ust. 1 i ust. 4 mogą w praktyce prowadzić do braku neutralności podziałów i połączeń, niezgodnie z Dyrektywą mergerową. Regulacja nie uwzględnia bowiem możliwości istnienia wartości firmy. Przepis art. 12 ust. 1 pkt 8c (oraz 8b) wskazuje, że przychodem spółki jest wartość rynkowa majątku, która może obejmować także wartość firmy. Tymczasem wyłączeniu z przychodów podlega wartość składników majątku przyjętych wg wartości podatkowych. Oznacza to efektywne opodatkowanie wartości firmy przejętej w ramach połączenia spółek, co w oczywisty sposób narusza Dyrektywę mergerową.
- Zmieniony art. 12 ust. 1 pkt 8c oraz nowy pkt 8d ustawy o CIT przewidują, że przychodem jest ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części nieprzewyższającej określonej wartości: w pkt 8c jest to wartość przyjęta dla celów podatkowych składników tego majątku, nie wyższa od wartości rynkowej tych składników, natomiast w pkt 8d - wartość emisyjna udziałów przydzielonych udziałowcom spółek łączonych lub spółki dzielonej. Przepisy wymagają więc zredagowania na nowo.



- Projekt przewiduje również nowe restrykcje dotyczące przeprowadzania wymiany udziałów dokonywanych w ramach więcej niż jednej transakcji. Zgodnie z proponowaną treścią art. 12 ust. 12 ustawy o CIT, regulacje dotyczące neutralności wymiany udziałów stosuje się również w przypadku, „gdy spółka nabywa udziały (akcje) od tego samego wspólnika w ramach więcej niż jednej transakcji w okresie nieprzekraczającym 6 miesięcy liczonych począwszy od miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich nabycie, jeżeli w wyniku tych transakcji są spełnione warunki określone w tym przepisie”. Ustęp 12 w dotychczasowym brzmieniu nie przewidywał zastrzeżenia, że nabycie musi nastąpić od tego samego wspólnika. Z uwagi na brak precyzyjnego sformułowania ustępu 12, organy podatkowe stosowały interpretację, zgodnie z którą przepis ten odnosi się wyłącznie do transakcji z jednym wspólnikiem. W praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych wykształcił się jednak pogląd odrzucający taką wykładnię. Zdaniem sądów, wymiana udziałów dokonywana z kilkoma wspólnikami również może być neutralna podatkowo przy zachowaniu sześciomiesięcznego terminu. Niestety, nowelizowany przepis jest wyrazem przyjęcia przez projektodawcę niekorzystnej interpretacji, która nie miała oparcia w dotychczasowej treści przepisu, nie przyjęła się w praktyce orzeczniczej i utrudnia dokonywanie reorganizacji w grupach o bardziej rozproszonej strukturze właścicielskiej.
- W pierwszym zdaniu posłużono się pojęciem „spółki”, podczas gdy zmiana ta ma obejmować zdarzenia występujące w spółkach osobowych, które na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są definiowane jako „spółki niebędące osobą prawną” (art. 4a pkt 14 ustawy o CIT).
- Kolejno, w przepisie pojawia się sformułowanie „spółka osobowa”, podczas gdy jak wyżej wskazano w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest takiej definicji, natomiast spółki osobowe są definiowane jako „spółki niebędące osobą prawną”.
- Przepis na początku referuje do dnia likwidacji lub wystąpienia ze spółki, natomiast w końcowej części odnosi się do rozwiązania spółki osobowej bez przeprowadzenia likwidacji – przez to nie jest zrozumiałe w wyniku jakiego dokładnie zdarzenia przychód ma powstać.
- Ponadto, obecna redakcja przepisu doprowadziłaby do zróżnicowania sytuacji polskich rezydentów i nierezydentów podatkowych. W przypadku polskich rezydentów zdarzenie byłoby neutralne podatkowo na moment zajścia, natomiast nierezydenci byłiby zobowiązani do rozpoznania przychodu. Takie rozwiązanie budzi poważne wątpliwości w zakresie równego traktowania podmiotów w ramach Unii Europejskiej oraz dyskryminacji rezydentów innych jurysdykcji.
- Projekt przewiduje ograniczenie zwolnienia podatkowego dla przychodów z objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny, jeżeli przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa. Aport będzie neutralny podatkowo, tylko jeżeli spółka go otrzymująca przyjmie dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części („ZCP”) w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład. Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów, jeśli spółka otrzymująca aport



przyjmie wyższą wartość podatkową, to może to prowadzić do zakwestionowania i korekty podatkowych kosztów. Nie ma to jednak wpływu na rozliczenia podmiotu wnoszącego aport. Natomiast, na gruncie projektowanych przepisów - jeżeli doszłoby do przyjęcia wyższych wartości podatkowych przez podmiot otrzymujący aport, to wówczas aport byłby opodatkowany również dla podmiotu wnoszącego przedsiębiorstwo lub ZCP. Równocześnie projekt nie przewiduje równoległej zmiany w przepisach dotyczących amortyzacji. W konsekwencji - z jednej strony następowaloby opodatkowanie aportu u podmiotu wnoszącego wkład, a z drugiej brak prawa do rozpoznania wyższych kosztów po stronie podmiotu otrzymującego aport. W rezultacie doszłoby do podwójnego opodatkowania.

**Mając na uwadze powyższe, postulujemy o odstąpienie od wprowadzenia ww. przepisów do ustawy o CIT.**

#### **14. Art. 2 pkt 29 lit. a) Projektu ustawy - koszty finansowania dłużnego**

Zdecydowanie negatywnie oceniamy projektowane zmiany w zakresie prawa do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów tzw. kosztów finansowania dłużnego, tj.:

- zmiany w treści art. 15c oraz
- nowy art. 16 ust. 1 pkt 13f zakazujący rozpoznawania kosztów finansowania dłużnego uzyskanego od podmiotów powiązanych przeznaczonego na tzw. transakcje kapitałowe.

##### **1. Zmiany w art. 15c ustawy o CIT**

Zgodnie z uzasadnieniem do Projektu, celem zmian w art. 15c jest usunięcie pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych dotyczących art. 15c ust. 1 i 14 ustawy o CIT, tj. czy limit odliczalności kosztów finansowania dłużnego należy rozumieć jako sumę 3 000 000 zł i 30% tzw. podatkowego EBITDA, czy też podatnik musi potraktować jako limit jedną z tych kwot (tzn. jest to alternatywa).

Zwracamy uwagę, że wykładnia literalna wskazuje na zasadność pierwszego stanowiska, co z resztą konsekwentnie potwierdzają sądy administracyjne w wyrokach wydawanych od początku wprowadzenia przepisu w aktualnym brzmieniu. Naszym zdaniem literalne brzmienie przepisów nie prowadzi do wątpliwości interpretacyjnych powołanych w uzasadnieniu Projektu, a ewentualne spory z organami skarbowymi mogą być konsekwencją sposobu implementacji Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. (dalej: Dyrektywa).

Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. a) Dyrektywy, możliwe jest odstąpienie od stosowania limitu 30% EBITDA poprzez uprawnienie podatnika do odliczenia nadwyżki kosztów finansowania dłużnego do kwoty 3 000 000 EUR (tzw. bezpieczna przystań).

Tymczasem zarówno ustawa, jak i Projekt przewidują jako tzw. bezpieczną przystań kwotę 3 000 000 zł. Jest więc to kwota 4,5 raza niższa aniżeli przewidziana w przepisach Dyrektywy. Z raportu Komisji Europejskiej z 19 sierpnia 2020 r. dotyczącego implementacji Dyrektywy w poszczególnych państwach



członkowskich wynika, że jedynie 6 państw członkowskich zdecydowało się na przyjęcie jako bezpiecznej przystani kwoty niższej niż maksymalna dozwolona kwota, tj. 3 000 000 EUR.<sup>1</sup> Państwa z Europy Środkowo-Wschodniej również zdecydowały się na wprowadzenie wyższych limitów. **Przykładowo, bezpieczna przystań przewidziana w przepisach węgierskich wynosi 939 810 000 HUF co według aktualnego kursu stanowi odpowiednik ponad 12 000 000 zł, a więc kwoty zbliżonej do limitu przewidzianego w Dyrektywie.**

W świetle powyższego, zmiana wzoru na liczenie limitu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, która może stanowić koszt uzyskania przychodów (zmiana sumy kwot 3 000 000 zł i 30% podatkowej EBITDA na alternatywę) bez jednoczesnego dostosowania kwoty bezpiecznej przystani do zasad wynikających z Dyrektywy i stosowanych przez większość państw członkowskich UE (w tym Węgry) stanowi **zdecydowane pogorszenie efektywności podatkowej finansowania dłużnego, co szczególnie w związku z trudną sytuacją wielu przedsiębiorców wywołaną pandemią COVID-19 może doprowadzić do spowolnienia gospodarczego.** Należy bowiem mieć na uwadze, że limit wynikający z art. 15c dotyczy nie tylko finansowania grupowego, ale także kosztów finansowania zewnętrznego, w tym bankowego. **Projektowana zmiana doprowadzi do tego, że koszty uzyskania tego finansowania znacząco wzrosną, a polscy przedsiębiorcy będą w dużo gorszej sytuacji od podmiotów prowadzących działalność w innych państwach członkowskich. Spadnie więc atrakcyjność Polski jako miejsca do lokowania biznesu, co w obliczu trudności gospodarczych wynikających z pandemii wydaje się szczególnie groźne.**

**W związku z powyższym, postulujemy zwiększenie kwoty tzw. bezpiecznej przystani do równowartości 3 000 000 EUR obliczonej wg średniego kursu NBP na ostatni dzień roku podatkowego.** Artykuł 15c ust. 1 pkt 1 powinien więc otrzymać brzmienie:

*„1) kwotę stanowiącą równowartość kwoty 3 000 000 euro obliczoną według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy roku podatkowego podatnika.”*

## **2. Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego uzyskanego od podmiotów powiązanych przeznaczonego na tzw. transakcje kapitałowe**

Zdecydowanie krytycznie oceniamy projektowany art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy o CIT, który naszym zdaniem jest przejawem nieuzasadnionego przyznawania przez ustawodawcę preferencji finansowaniu kapitałowemu wobec finansowania dłużnego.

Zgodnie z uzasadnieniem do Projektu, zaciąganie przez podatnika pożyczek od podmiotów powiązanych na transakcję kapitałową prowadzi do erozji podstawy opodatkowania na poziomie tego podatnika (pomniejszenie dochodu podatnika o kwotę spłacanych odsetek). Ustawodawca zdaje się więc w ten sposób podważać zasadność czy wręcz niejednokrotnie biznesową konieczność dokonywania „transakcji kapitałowych” (do niejasności tego pojęcia odnosimy się poniżej). **Projektodawca zakłada więc, że podatnik np. nabywa udziały w spółce lub dokapitalizowuje spółkę zależną, która np. ponosi straty**

<sup>1</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0383&rid=3>



**tylko po to, aby móc zaciągnąć na ten cel pożyczkę i obniżyć w ten sposób podstawę opodatkowania. Całkowite wyłączenie z kosztów finansowania dłużnego wskazuje wręcz, że każda tego typu operacja jest przez ustawodawcę uznawana za abuzywną, co świadczy o braku zrozumienia dla rzeczywistości gospodarczej.** Co więcej, autorzy Projektu jednocześnie z art. 16 ust. 1 pkt 13f proponują wprowadzenie tzw. ulgi konsolidacyjnej (związanej z nabyciem udziałów w innym podmiocie), co może wskazywać na pewną logiczną niespójność koncepcji reformy.

Gdyby bowiem chodziło o wyeliminowanie możliwości unikania opodatkowania, właściwe byłyby stosowne klauzule antyabuzywne. Co więcej, takie klauzule już obecnie obowiązują. Do przypadku nadmiernego (nieuzasadnionego z perspektywy gospodarczej) zadłużenia spółki organ podatkowy może zastosować m.in.:

- wspomniany powyżej art. 15c ustawy o CIT, który limituje odliczalność nie tylko kosztów finansowania grupowego, ale także zewnętrznego;
- przepisy dot. cen transferowych nakazujące stosowanie do transakcji finansowych w grupie kapitałowej warunków rynkowych, a także m.in. art. 11c ust. 4 oraz 11d ust. 5 ustawy o CIT pozwalające na tzw. recharakteryzację lub pominięcie transakcji;
- klauzulę ogólną przeciwko unikaniu prawa podatkowego.

Powyższe regulacje nie obciążają wszystkich podatników skutkiem podejrzeń ustawodawcy, że transakcje kapitałowe są przeprowadzane wyłącznie w celu unikania opodatkowania, ale pozwalają na zastosowanie odpowiednich środków w przypadkach, gdy do tego unikania faktycznie dochodzi. Wymaga to jednak udowodnienia ze strony administracji skarbowej, czego, jak się wydaje, projektodawca próbuje uniknąć, a konsekwencjami obciążyć przedsiębiorców poprzez swoiste „domniemanie winy”.

Proponowana regulacja jest więc nieproporcjonalna w stosunku do celu, który został wskazany w uzasadnieniu. W praktyce narusza ona wręcz przewidzianą w ustawie o CIT zasadę, zgodnie z którą przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód. Wprowadzenie arbitralnego zakazu odliczania kosztów finansowania dłużnego dla niektórych podmiotów będzie oznaczać częściowe opodatkowanie osiąganego przez nich przychodu podatkowego (a nie dochodu), z uwagi na brak możliwości obniżenia kwoty przychodu o poniesiony koszt. **W związku z tym, postulujemy o odstąpienie od wprowadzenia do ustawy o CIT przepisu art. 16 ust. 1 pkt 13f.**

Zwracamy także uwagę, że projektowany przepis posługuje się pojęciem „transakcji kapitałowej”, które do tej pory nie występowało w ustawie o CIT i nie jest zdefiniowane w Projekcie. Przepis zawiera jedynie przykładowe wyliczenie transakcji, które nie jest katalogiem zamkniętym. Można się zatem spodziewać, że pojęcie to będzie wywoływać u podatników uzasadnione wątpliwości interpretacyjne i niepewność w zakresie możliwości rozpoznawania różnych rodzajów kosztów finansowania jako koszty uzyskania przychodów. Wszelkiego rodzaju finansowanie od podmiotu powiązanego, nie musi być zaciągane w konkretnym celu – wprost przeciwnie – na ogół wykorzystywane jest ono w celu wspierania bieżącej działalności podatnika. W momencie zawierania umowy pożyczki, dany podmiot może nie mieć

w planach przeprowadzania transakcji kapitałowej. Zaproponowany przepis jest nieostry, nie wskazuje w jakim okresie finansowanie ma zostać przeznaczone na transakcje kapitałowe. Ponadto, należy mieć na względzie, że środki pieniężne z konkretnej pożyczki ulegają wspólnemu ujęciu w ramach kont podatnika. Jeżeli zatem, nie są one z góry przeznaczone na konkretną transakcję kapitałową, na późniejszym etapie wykorzystywania środków może okazać się niemożliwe ich przypisanie do określonego zakupu. Jednocześnie, pozostawienie w planowanej regulacji otwartego katalogu transakcji kapitałowych stwarza pole do licznych problemów interpretacyjnych. **Z uwagi na powyższe, zasadne wydaje się usunięcie planowanej regulacji lub jej doprecyzowanie, aby zmniejszyć jego potencjalne, dowolne interpretowanie.**

**W przypadku nieuwzględnienia postulatu o odstąpieniu od wprowadzenia przepisu, powinien on zostać doprecyzowany w celu uniknięcia stosowania wykładni rozszerzającej w praktyce interpretacyjnej organów skarbowych.**

### 3. Brak przepisów przejściowych

Dodatkowo zauważamy, że obydwie projektowane regulacje dotyczące kosztów finansowania dłużnego nie przewidują przepisów przejściowych, co oznacza, że nowe zasady mogą mieć zastosowanie do kosztów ponoszonych od 1 stycznia 2022 r. Tym samym, ograniczenie/ brak możliwości zaliczenia kosztów finansowania dłużnego do kosztów uzyskania przychodu ma być stosowane niezależnie od tego, kiedy podatnik zaciągnął kredyt, pożyczkę lub zawarł inne porozumienie dotyczące finansowania. Pozyskanie środków finansowych na rynku, w tym od podmiotów powiązanych na transakcje kapitałowe, jest z reguły poprzedzane szczegółową analizą wszystkich kosztów związanych z wyborem danej formy finansowania, w tym obciążeń podatkowych. Brak przepisów przejściowych oznacza, że podatnicy, którzy zdecydowali się na pozyskanie finansowania i uwzględnili możliwość rozpoznania kosztów uzyskania przychodu w swoich rozliczeniach podatkowych w kolejnych latach, będą musieli dostosować przyjęte założenia w bardzo krótkim czasie, co przełoży się na obniżenie efektywności obecnych inwestycji i spadek zaufania zagranicznych inwestorów w dłuższym okresie.

W poprzednich nowelizacjach przepisów dotyczących kosztów finansowania dłużnego, ustawodawca wprowadzał okres przejściowy na korzystanie z wcześniej obowiązujących przepisów albo wyraźną regulację, zgodnie z którą nowe przepisy miały zastosowanie tylko do finansowania otrzymanego po określonej dacie. Dotychczas, ww. rozwiązania były uznawane za nie tylko za dobrą praktykę legislacyjną, ale za standard tworzenia prawa podatkowego.

**W związku z powyższym, w przypadku gdyby Projektodawca postanowił pozostawić w Projekcie ww. zmiany, postulujemy wprowadzenie przepisów przejściowych o treści:**

*„Do kosztów finansowania dłużnego, w przypadku których kwota udzielonego podatnikowi finansowania została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy art. 15c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2023 r.”;*



*„Przepis art. 16 ust. 1 pkt 13f stosuje się do kosztów finansowana dłużnego, w przypadku których kwota udzielonego podatnikowi finansowania została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy od dnia 1 stycznia 2024 r.”*

#### **15. Art. 2 pkt 29 lit. b Projektu ustawy - przepisy dotyczące tzw. „ukrytej dywidendy”**

Redakcja projektowanego przepisu art. 16 ust. 1 pkt 15b ustawy o CIT budzi istotne wątpliwości. Wydaje się, że w zamyśle autorów Projektu chodziło o wprowadzenie mechanizmu ograniczającego generowanie po stronie podatników nieuzasadnionych kosztów poprzez tzw. ukryte dystrybucje. Niemniej jednak, wskazane w przepisie przesłanki jego zastosowania są na tyle nieostre, że każdy rodzaj kosztów związanych z transakcją ze współnikiem lub podmiotem powiązaniem może zostać uznany za wydatek niestanowiący kosztu uzyskania przychodu.

W pkt b. projektowanego przepisu przewidziano, że „w przypadku niewykonania świadczenia podatek dysponowałby zyskiem netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości za rok obrotowy (...)”. Sformułowanie tego warunku również jest całkowicie niezrozumiałe. Poniesienie jakiegokolwiek wydatku może się przełożyć na zmniejszenie zysku lub poniesienie straty. W skrajnym przypadku zakup przez podatnika towarów od współnika celem dalszej odsprzedaży, jeśli wiązałby się z pomniejszeniem zysku (a z natury rzeczy wydatek zawsze się z tym wiąże) mógłby również zostać objęty tym przepisem.

Należy również zwrócić uwagę na brak precyzji językowej przy posługiwaniu się w przepisie pojęciem „świadczenie” i „zobowiązanie”, który utrudnia identyfikację rodzaju zachowań, o jakie chodzi w przepisie (przykładowo, wątpliwości może budzić sformułowanie: „udzielenie świadczenia” lub „udzielenie zobowiązania” „w całości lub części temu podmiotowi lub współnikowi”).

Ponadto projektowany przepis jest oderwany od realiów funkcjonowania grup kapitałowych w segmencie deweloperskim, w którym spółka projektowa ponosi koszty określonych świadczeń w fazie przygotowawczej projektu deweloperskiego, które powinny być aktywowane na bieżąco (nie są zaliczane do kosztu wytworzenia zgodnie z ustawą) np. koszty finansowania projektów mieszkaniowych czy koszty usług marketingowych. Spółka będzie zmuszona zapewnić sobie dodatkowe przychody by wygenerować zysk bilansowy, co w fazie przygotowawczej projektu deweloperskiego jest bardzo utrudnione. Podobna sytuacja może wystąpić w projektach przekazywanych do eksploatacji, które jeszcze nie generują przychodu, lecz wysokie koszty promocji. Ograniczenie wynikające z projektowanej regulacji jest tym bardziej niezrozumiałe w sytuacji istniejącego już limitowania kosztów uzyskania przychodu z art. 15e i art. 15c ustawy o CIT oraz nałożeniem szeregu innych ograniczeń jak np. obowiązkowo sporządzenia dokumentacji TP uzasadniającej cenę rynkową i gospodarcze znaczenie transakcji. Uważamy że ten szkodliwy przepis powinien zostać wyeliminowany z projektu.

Podsumowując, projektowany przepis jest w całości niejasny, posługuje się pojęciami niezrozumiałymi, nieostryimi lub niestosowanymi dotychczas w ustawie o CIT. Jego wprowadzenie w takiej formie będzie powodowało wątpliwości podatników za każdym razem, gdy będą ponosić jakikolwiek wydatek na rzecz współników lub podmiotu powiązanego. Zwracamy uwagę, że w przepisach prawa podatkowego



funkcjonują już regulacje, które zapobiegają erozji podstawy opodatkowania (np. przepisy dotyczące transakcji kontrolowanych, czy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania). Z powyższych względów, postulujemy **o całkowite odstąpienie od wprowadzenia do ustawy o CIT omawianego przepisu w proponowanym kształcie lub przynajmniej o zredagowanie treści przepisu na nowo w taki sposób, by nie budził on tak wielu wątpliwości interpretacyjnych.**

#### **16. Art. 2 pkt 35 lit. a tiret drugie Projektu ustawy, Art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT - Przepis dot. tzw. podejścia projektowego**

Zagadnienie tzw. podejścia projektowego wielokrotnie było przedmiotem debaty przedsiębiorców oraz organów publicznych, jeszcze na kanwie regulacji dot. specjalnych stref ekonomicznych.

Sądy administracyjne potwierdzają, że podejście projektowe nie wynika z regulacji dot. rozliczania dochodu zwolnionego w ramach specjalnej strefy ekonomicznej, które zostały w całości przejęte, bez jakichkolwiek zmian do regulacji dot. decyzji o wsparciu (art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT).

W zakresie braku podejścia projektowego na kanwie przepisów o decyzji o wsparciu **wydano ok. 20 wyroków sądów administracyjnych pozytywnych dla podatników.**

**W konsekwencji:**

- **przedsiębiorcy, którzy do 2021 r. pozyskali decyzję o wsparciu decydowali się na inwestycję w stanie prawnym, który nie przewidywał podejścia projektowego – wprowadzenie od 2022 r. podejścia projektowego złamałoby zasadę ochrony praw nabytych oraz uzasadnionych oczekiwań;**
- nie można uznać, że zmiana art. 17 ust. 1 pkt 34a stanowi doprecyzowanie istniejących przepisów (tj. potwierdza, że podejście projektowe istniało w stanie prawnym do końca 2021 r.).

Niezależnie od powyższego, **ustalenie dochodu z nowej inwestycji w przypadku zwiększenia mocy produkcyjnych istniejącego zakładu jest niezwykle trudne**, w szczególności w przypadkach, w których istniejący ciąg produkcyjny został rozbudowany o dodatkowe (bardziej wydajne) maszyny. Ta kwestia była wielokrotnie zgłaszana przez przedsiębiorców w ramach wcześniejszych konsultacji z ministerstwem ds. finansów i ministerstwem ds. gospodarki.

Mając na uwadze powyższe, postulujemy usunięcie zmian dot. podejścia projektowego z projektu.

**W przypadku, jeżeli projektodawca zdecydowałby się jednak na wprowadzenie komentowanego przepisu, postulujemy:**

1. **Objęcie nową regulacją wyłącznie decyzji o wsparciu wydanych od wejścia w życie ustawy (wprowadzenie stosownego przepisu przejściowego wyłączającego stosowanie przepisów do już wydanych decyzji).**

Z literalnego brzmienia przepisów w obecnej formie naszym zdaniem wynika, że dotyczyć one będą wszystkich podatników, czyli zarówno tych ubiegających się o wsparcie jak i tych, którzy już z niego korzystają. W naszej opinii, przedmiotowe zmiany nie powinny modyfikować sposobu rozliczania wsparcia oraz prowadzenia inwestycji dla przedsiębiorstw, które uzyskały decyzję przed wejściem

w życie niniejszych uregulowań. Zatem objęcie nowelizacją swoim zakresem zarówno nowych wnioskodawców jak i inwestorów działających już na podstawie wydanych decyzji o wsparciu będzie prowadzić do utraty zaufania podatników do organów podatkowych, ustawodawcy i naruszy zasadę stałości i pewności prawa. Biorąc to pod uwagę rekomendujemy modyfikacje obecnych przepisów. W przypadku braku zmiany niniejszych przepisów w zakresie merytorycznym, sugerujemy wprowadzenie przepisów intertemporalnych, które jasno określałyby skutki nowelizacji dla poszczególnych grup podatników, wyłączając tym samym podatników korzystających już ze wsparcia spod omawianej nowelizacji.

2. **Odroczenie wejścia w życie przepisów dot. podejścia projektowego co najmniej o rok**, tak aby przedsiębiorcy mogli dostosować swoje systemy ewidencyjne do nowych wymogów.
3. Doprecyzowanie komentowanego przepisu poprzez wprowadzenie przepisów nawiązujących do koncepcji „ścisłych powiązań” wynikającej z interpretacji ogólnej ministra ds. finansów, w szczególności **wprowadzenie do ustawy o CIT przepisu wprost inkorporującego następujące stanowisko ministra ds. finansów:** „jeżeli realizacja nowej inwestycji następuje w sposób angażujący aktywa posiadane już przez podatnika oraz gdy nowa inwestycja stanowi nieodłączny i zależnie funkcjonalny element w odniesieniu do już istniejącego zespołu składników majątku (ścisłe powiązania), dochód podlegający zwolnieniu z opodatkowania ustala się z uwzględnieniem tego istniejącego, przed wydaniem decyzji o wsparciu, majątku.” (s 3-4 interpretacji ogólnej).

**W szczególności istotny, naszym zdaniem, jest ostatni postulat dot. wprowadzenia doprecyzowania projektowanego przepisu art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT poprzez przejęcie wypracowanej już przez Ministra Finansów koncepcji „ścisłych powiązań” istniejącego zakładu oraz nowej inwestycji w zwiększenie mocy produkcyjnych.**

**Na podstawie obecnego Projektu u istnieją wątpliwości, na ile kwestia ścisłych powiązań została przeniesiona do projektowanego przepisu i będzie uwzględniana w zmienionym stanie prawnym. Uważamy, że kwestię tę należy jednoznacznie rozstrzygnąć w ustawie podatkowej, poprzez wprowadzenie nowej jednostki redakcyjnej do art. 17 ustawy o CIT będącej kalką fragmentu zacytowanej powyżej interpretacji ogólnej.**

Pozostawienie przepisów w stanie wynikającym z opiniowanego projektu wraz z ich profiskalną interpretacją, tj. w taki sposób by wskazać, że zwolnieniem od podatku można objąć wyłącznie dochody z nowej inwestycji – bez uwzględniania ścisłych powiązań - zniweczy rozwiązania opracowane przez Ministerstwo Finansów i zaprezentowane w objaśnieniach podatkowych. Ministerstwo Finansów nie aprobowało do tej pory restrykcyjnego podejścia prowadzącego do wsparcia w praktyce wyłącznie nowych inwestycji typu greenfield z pominięciem reinwestycji i ograniczenia wsparcia w ramach Polskiej Strefy Inwestycji. Taki bowiem skutek będzie miała projektowana ustawa, przy jej profiskalnej interpretacji, z uwagi na niemożliwość wydzielenia często połączonych ze sobą składników majątku w przypadku rozbudowy istniejącego zakładu (inwestycja typu brownfield).

Kształtując na nowo skutki prawne dla szerokiego grona odbiorców, wydaje się, że nie wzięto pod uwagę jak liczne problemy mogą powstać. Należy bowiem wskazać, że inwestorzy będą musieli

sprostą sytuacją, z którą Ministerstwo Finansów również się nie zgadzało przy projektowaniu przepisów ustawy o wspieraniu nowych inwestycji w 2018 r. **Mianowicie otwarte pozostanie znalezienie rozwiązania w jaki sposób wyodrębnić dochód z inwestycji, która jest częścią działalności przedsiębiorcy. W praktyce, naszym zdaniem, na chwilę obecną nie ma jasnego i bezpiecznego rozwiązania w tym zakresie. Tym samym, jeśli intencją projektodawcy jest coraz bardziej uwidocznione podejście kazuistyczne z perspektywy prowadzenia rozliczeń podatkowych przedsiębiorstw korzystających ze wsparcia, w naszej ocenie, niezbędnym jest wprowadzenie także przepisów technicznych, które normowałyby w jaki sposób przedsiębiorstwa powinny tego dokonać.** Pozostawienie wskazanych przepisów w obecnej formie doprowadzi do masowych rezygnacji z chęci otrzymania wsparcia, a co za tym idzie, zmniejszenia wielkości inwestycji bądź decyzji o jej ulokowaniu poza granicami naszego kraju. Pozostawiamy do rozważenia modyfikację zaproponowanych rozwiązań poprzez wprowadzenie wprost w przepisie, wypracowanych dotychczas standardów w interpretacjach i objaśnieniach podatkowych, odnośnie istnienia ścisłych i nierozdzielalnych powiązań ekonomicznych i funkcjonalnych dotychczasowej działalności z nową inwestycją. Zaproponowana przez Ministerstwo Finansów forma pośrednia wypracowana na przestrzeni ostatnich dwóch lat, jest naszym zdaniem optymalnym rozwiązaniem jeśli chodzi o głoszony przez Ministerstwo Finansów postulat uszczelnienia systemu, jak również zagwarantuje inwestorom realne szanse na objęcie decyzją o wsparciu faktycznej działalności związanej z nową inwestycją, bez potrzeby jej sztucznego i w praktyce niemożliwego wydzielenia a następnie szacowania dochodowości.

4. **Zamiast wprowadzania podejścia projektowego – rozważenie wprowadzenia rozwiązania przyjętego w ramach specjalnych stref ekonomicznych ws. tzw. inwestycji brownfield,** uregulowanego w §5 ust. 4 rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych, zgodnie z którym:

„W przypadku przedsiębiorcy, którego przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część objęto granicami strefy w związku z realizacją nowej inwestycji, zwolnienia, o których mowa w ust. 1 i 3, przysługują od miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniesione zostały wydatki inwestycyjne i osiągnięty został poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, w okresie od dnia uzyskania zezwolenia, aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej.”.

**Wprowadzenie powyższego przepisu do regulacji dot. decyzji o wsparciu pozwoliłoby osiągnięcie celu fiskalnego – odroczenie udzielenia zwolnienia podatkowego do momentu zakończenia realizacji inwestycji – bez konieczności wydzielenia przez przedsiębiorców pojęcia dochodu z realizacji nowej inwestycji.**

Podsumowując powyższe, omawiane przepisy doprowadzą w naszej ocenie do odejścia inwestorów krajowych i zagranicznych od inwestowania w naszym kraju przy wsparciu z omawianego programu. Sugerujemy rozważyć modyfikacje planowanych przepisów w związku z zaproponowaną nowelizacją, w celu ograniczenia w istocie negatywnych skutków dla ogromnej części przedsiębiorstw, które uzyskały lub pragną uzyskać wsparcie na swoją inwestycję. Zakładamy, że pomimo zasadnego celu jakim jest

uszczelnianie systemu podatkowego, niniejsze działanie nie wygeneruje z perspektywy dochodów budżetowych, istotnych oszczędności lub zwiększenia wpływów bowiem w sposób bezpośredni dotknie inwestorów generujących swoimi inwestycjami istotną wartość dodaną dla naszej gospodarki, w postaci unowocześniania parków maszynowych, zmniejszenia negatywnego wpływu na środowisko, tworzenia nowych miejsc pracy czy wypracowywania i wdrażania innowacji. Wskazane wartości należy wówczas rozpatrywać jako koszt alternatywny (utraconych korzyści) zaproponowanych rozwiązań.

## 17. Art. 2 pkt 38 Projektu ustawy, dodatnie art. 18eb do ustawy o CIT - tzw. ulga na rozwój sprzedaży „ekspansję zagraniczną”

Zgłaszamy następujące wątpliwości co do konstrukcji nowej ulgi:

- Projektowany art. 18eb ust. 1 wymaga doprecyzowania, gdyż z jego brzmienia można wnioskować, że Projektodawca nie przewiduje możliwości korzystania z preferencji przez podatników osiągających jakiegokolwiek przychody z zysków kapitałowych (co, jak rozumiemy, nie było intencją autorów Projektu). Jak rozumiemy, zgodnie z przepisem, z ulgi mogą skorzystać podatnicy, którzy osiągają przychody inne niż z zysków kapitałowych (czyli jakiegokolwiek przychody operacyjne), natomiast sam fakt osiągania przychodów z zysków kapitałowych (np. z dywidendy od zagranicznej spółki dystrybucyjnej) nie przekreśla możliwości skorzystania z ulgi. **W takim przypadku, postulujemy doprecyzowanie przepisów.** Niejasna redakcja poprzez użycie sformułowania „*Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych*” – powstają wątpliwości czy skorzystanie z tej preferencji wyklucza już otrzymanie chociażby 1 zł z tytułu dywidendy lub jakiegokolwiek przychodu z tytułu zysków kapitałowych.

Ponadto, ze względu na jego sformułowanie, preferencja ta miałaby marginalne zastosowanie w praktyce. Regulacja przewiduje bowiem zbyt daleko idące ograniczenie - faktycznie wyklucza możliwość funkcjonowania grup kapitałowych, w których spółka produkcyjna sprzedaje wyprodukowane produkty do podmiotu dystrybucyjnego. W takiej sytuacji spółka produkcyjna nie może skorzystać z zaproponowanej preferencji, ponieważ sprzedaje do podmiotu powiązanego. Natomiast podmiot dystrybucyjny również nie może skorzystać z preferencji, gdyż nie spełnia warunku dotyczącego wyprodukowania towarów. Taka struktura powszechnie funkcjonuje na rynku.

- Niezrozumiałe jest wyłączenie możliwości korzystania z ulgi przez podatników świadczących usługi. W naszej ocenie taka regulacja jest bardzo **niekorzystna z perspektywy polskich nowoczesnych firm technologicznych sprzedających rozwiązania technologiczne w formie usług (SaaS, software as a service) i podejmujących liczne, kosztowne działania na rynkach zagranicznych w poszukiwaniu nabywców usług. Zasadne jest umożliwienie młodym polskim kreatywnym przedsiębiorcom, np. tworzącym rozwiązania technologiczne, skorzystanie z ulgi dot. kosztów działań marketingowych na takich samych zasadach, jak w przypadkach producentów towarów.**

- Podobnie jak w przypadku PSH, również w kontekście ulgi na rozwój sprzedaży, zgodnie z projektowanym art. 18eb ust. 3, transakcje z podmiotami powiązаныmi są traktowane mniej korzystnie niż transakcje z podmiotami niepowiązаныmi – tj. nie ma możliwości zastosowania ulgi. Z doświadczenia firm stowarzyszonych wynika, że również w tym przypadku, przepis wprowadzi ograniczenie, które sprawi, że ulga nie będzie w praktyce wykorzystywana. Wiele firm produkcyjnych sprzedaje swoje produkty na rynkach zagranicznych za pośrednictwem specjalnych spółek dystrybucyjnych, co jest zwykłą praktyką, niejednokrotnie wymuszoną przez zagranicznych odbiorców, którzy chętniej dokonują zakupu od lokalnej spółki, z lokalnym adresem siedziby, itp. Sprzedaż za pośrednictwem takich lokalnych dystrybutorów (rozliczana z nimi na zasadach rynkowych) nie będzie kwalifikowana do zwiększenia sprzedaży, tymczasem, szczególnie w przypadku nowych rynków, może wymagać istotnych nakładów reklamowych. **Postulujemy wykreślenie z ust. 3 w art. 18eb wyrazów „do podmiotu niebędącego podmiotem powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4”, względnie wskazanie, że wyłączenie to ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdyby sprzedaż na rzecz podmiotów powiązanych była dokonywana na warunkach nierynkowych.**
- Dodatkowo, zgodnie z projektowanym art. 18eb ust. 2, przez produkty rozumie się produkty wytworzone przez podatnika. W realiach rynkowych bardzo często spotykanym modelem prowadzenia działalności jest produkcja na zlecenie (tzw. toll manufacturing). W zależności od rodzaju produkcji na zlecenie, podatnik (zlecający produkcję, tzw. „principal”) bezpośrednio nie wytwarza produktów, a jedynie nabywa je od przetwórcy albo producenta o ograniczonym ryzyku. Natomiast większość kosztów uzyskania przychodów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów w rozumieniu ust. 7 ponosi podatnik. W takim przypadku, podatnicy zlecający produkcję w praktyce mogą być pozbawieni prawa do skorzystania z projektowanej ulgi. W celu uniknięcia wątpliwości, **postulujemy zmianę ust. 2 z art. 18eb, poprzez uzupełnienie definicji produktów także o produkty nabywane przez podatnika w celu dalszej odsprzedaży.**

#### 18. Art. 2 pkt 38 Projektu ustawy, dodanie art. 18ec do ustawy o CIT - ulga konsolidacyjna

Projekt przewiduje wprowadzenie tzw. ulgi konsolidacyjnej, polegającej na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z nabyciem większości udziałów (akcji) w innej spółce niepowiązanej. Jest to ciekawa propozycja, którą oceniamy pozytywnie, niemniej uważamy, że limit odliczenia 250 tys. zł jest zdecydowanie za niski. Aby ulga była realną zachętą do zwiększania skali działalności limit odliczenia powinien wynosić co najmniej 1 mln zł. Niejasna jest także redakcja przepisu poprzez użycie sformułowania „Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych” – powstają wątpliwości czy skorzystanie z tej preferencji wyklucza już otrzymanie chociażby 1 zł z tytułu dywidendy lub jakiegokolwiek przychodu z tytułu zysków kapitałowych. Ponadto, katalog wydatków podlegających odliczeniu powinien zostać rozszerzony o wydatki na nabycie usług doradztwa finansowego, które są jednymi z najczęściej ponoszonymi w związku z nabyciem udziałów (akcji).





**a) Postulat uwzględnienia objęcia udziałów**

Ulga konsolidacyjna ma dotyczyć wyłącznie wydatków na nabycie udziałów lub akcji. Projekt pomija więc sytuacje, w których udziały w spółce nie są nabywane lecz obejmowane. W kontekście podmiotów wykazujących trudności finansowe, jest to nawet bardziej prawdopodobny scenariusz niż nabycie udziałów/ akcji, gdyż objęcie udziałów/ akcji daje najprostszą możliwość dokapitalizowania samej spółki, podczas gdy w przypadku nabycia udziałów, środki finansowe trafiają do rąk zbywającego je udziałowca/ akcjonariusza. **Postulujemy objęcie ulgą również wydatków związanych z objęciem udziałów lub akcji, nie tylko ich nabyciem.**

**b) Nieostre pojęcia**

Możliwość zastosowania ulgi uzależniona jest od spełnienia przez strony transakcji szeregu warunków, w szczególności:

- główny przedmiot działalności nabywanej spółki musi być tożsamy z przedmiotem działalności podatnika lub działalność takiej spółki może być racjonalnie uznana za działalność wspierającą działalność podatnika, przy czym działalność takiej spółki nie jest działalnością finansową;
- działalność musi być prowadzona przez co najmniej 24 miesiące przed nabyciem,
- w okresie dwóch lat przed dniem nabycia spółka i podatnik nie byli podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;
- podatnik w jednej transakcji nabywa udziały (akcje) spółki, o której mowa w ust. 1, w ilości stanowiącej bezwzględną większość praw głosu.

Warunek dotyczący prowadzenia przez spółkę nabywaną działalności wspierającej lub tożsamej odwołuje się do pojęć nieostrych. Wątpliwości interpretacyjne (a w konsekwencji także obawy przedsiębiorców przed negatywną praktyką organów skarbowych) może też wywoływać ustalenie głównego przedmiotu działalności spółki nabywanej (np. w przypadku, gdy spółka prowadzi różne rodzaje działalności – czy np. zastosować kryterium przychodowe). Brak też definicji działalności „wspierającej” działalność podatnika. Pojęcia te nie zostały także przybliżone w uzasadnieniu do Projektu. **W naszej opinii użycie sformułowania „racjonalnie uznana za działalność wspierającą działalność podatnika” może sugerować zastosowanie szerokiej wykładni funkcjonalnej przy ocenie spełnienia warunku skorzystania z ulgi. Niemniej jednak, przepis powinien zostać doprecyzowany w celu uniknięcia negatywnej praktyki interpretacyjnej organów skarbowych w przyszłości.**

W praktyce mogą również pojawić się wątpliwości, czy sytuacja, w której podmiot prowadził marginalną działalność finansową np. udzielił wcześniej pożyczki/ kredytu i zdarzenie to miało charakter jednorazowy, będzie powodować brak możliwości skorzystania z ulgi. Postulujemy doprecyzowanie przepisu art. 18ec ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT poprzez wskazanie, że wyłączenie z ulgi dotyczy wyłącznie przedsiębiorstw, których głównym przedmiotem działalności jest działalność finansowa, poprzez przeformułowanie przepisu wprowadzając przymiotnik „podstawowa” lub „główna” np.: „przy czym podstawowa/ główna działalność takiej spółki nie jest działalnością finansową”.

### c) Wydatki objęte ulgą

Zgodnie z proponowanym przepisem 18ec ust. 2 za wydatki kwalifikowane uznaje się wydatki związane bezpośrednio z transakcją nabycia poniesione na:

- 1) obsługę prawną nabycia udziałów i akcji i ich wycenę,
- 2) opłaty notarialne, sądowe i skarbowe,
- 3) podatki i inne należności publicznoprawne zapłacone w Rzeczypospolitej Polskiej i za granicą – z wyłączeniem ceny zapłaconej za nabywane udziały (akcje) oraz ponoszonych w związku z tą transakcją kosztów finansowania dłużnego.

Konstrukcja przepisu wskazuje, że ww. wyliczenie jest katalogiem zamkniętym, niemniej jednak, w dalszej części przepisu zostały jednak wyłączone: cena nabycia i koszty finansowania dłużnego ponoszone w związku z tą transakcją, które logicznie nie zawierają się w żadnej kategorii wskazanej w pkt 1 – 3, **wyłączanie ich budzi więc wątpliwości logiczne i wymaga doprecyzowania.**

### d) Moment odliczenia

Zgodnie z art.18ec ust. 4. Odliczenia dokonuje się w roku podatkowym, w którym zostały nabyte udziały (akcje), natomiast przepis art.18ec ust. 3 wskazuje, że odliczeniu podlega kwota faktycznie poniesionych w roku podatkowym wydatków, o których mowa w ust. 1. Wykładnia systemowa wskazywałaby zatem na to, że aby wydatek był odliczony od podstawy opodatkowania, musi być faktycznie poniesiony w roku podatkowym, w którym doszło do nabycia. Jeśli zatem np. faktura za obsługę prawną zostanie wystawiona i zapłacona na początku kolejnego roku lub w końcu roku poprzedniego, to nie będzie realnej możliwości odliczenia tego wydatku ani w roku nabycia, ani w kolejnym roku. Biorąc pod uwagę, że w praktyce wiele transakcji jest realizowanych na przełomie roku, może to doprowadzić do faktycznego ograniczenia możliwości zastosowania ulgi. **Postulujemy zmianę projektowanego przepisu art. 18ec ust. 4 w taki sposób, aby odliczenie było możliwe w roku podatkowym, w którym zostały poniesione.**

## 19. Art. 2 pkt 38 Projektu ustawy, dodanie art. 18ed do ustawy o CIT - ulga na IPO

Generalnie pozytywnie oceniamy wprowadzenie tzw. ulgi na IPO pozwalającej na odliczenia określonych kategorii kosztów poniesionych bezpośrednio na dokonanie pierwszej oferty publicznej przez podmioty, które dotychczas nie były notowane na giełdzie.

Zgodnie z art. 18ed ust. 2 odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym podatnik wprowadził swoje akcje po raz pierwszy do obrotu. Pragniemy zauważyć, że okres na odliczenie od podstawy opodatkowania ww. wydatków powinien być dłuższy tak, by zapewnić pełne odliczenie wydatków (np. w przypadku spółek, których podstawa opodatkowania w roku wprowadzenia akcji do obrotu była niższa niż wydatki podlegające odliczeniu).

Dodatkowo, IPO wiąże się z koniecznością poniesienia bardzo wysokich kosztów obsługi prawnej. Z tego względu wskazane w Projekcie limity (50% wydatków, nie więcej niż 50 000 PLN) mogą okazać się niewystarczającą zachętą podatkową mając na uwadze fakt, że realne koszty, które spółka rozważająca IPO są nieporównywalnie wyższe.

Prospekty emisyjne przygotowywane są zazwyczaj przez doradców finansowych, prawników oraz doradców podatkowych. W konsekwencji powstają wątpliwości – czy wydatki na doradztwo prawne, finansowe oraz podatkowe jako wydatki na przygotowanie prospektu emisyjnego podlegają odliczeniu w wysokości 150% (zgodnie z pkt. 1) czy podlegają odliczeniu wyłącznie w wysokości 50% (zgodnie z pkt. 2). Nieuzasadnione jest różne traktowanie poszczególnych wydatków, które są tak samo niezbędne do przygotowania prospektu emisyjnego.

**Postulujemy więc zwiększenie odliczanej wartości kosztów doradztwa prawnego, podatkowego oraz finansowego do 150% poniesionych wydatków przy jednoczesnym zwiększeniu ograniczenia kwotowego w zakresie stosowania preferencji dla takich wydatków do 300 000 PLN.** Postulujemy więc zmodyfikowanie pkt. 2 projektowanego przepisu poprzez nadanie mu brzmienia:

*„150% wydatków, bez uwzględnienia podatku od towarów i usług, na usługi doradztwa prawnego, w tym doradztwa podatkowego, i finansowego, nie więcej jednak niż 300.000 zł”*

## 20. Art. 2 pkt 38 Projektu ustawy, dodanie art. 18ee do ustaw o CIT

Proponuje się odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na określone działalności, m. in. na działalność sportową.

Przepis niejasny w zakresie w jakim referuje do kosztów uzyskania przychodu. Wydatki ponoszone np. na działalność sportową czy inne cele wskazane w projektowanym przepisie zazwyczaj stanowią przedmiot darowizny (a zatem nie są rozpoznawane jako koszty uzyskania przychodu). Proponuje się zmianę redakcji przepisu poprzez wskazanie - „wydatki, poniesione na rzecz”. Obecne brzmienie sugeruje, że pojęcie to obejmuje jedynie koszty sponsoringu/ finansowania wobec klubów sportowych, na określone wydatki wskazane w ustawie o sporcie. Tym samym, wykluczone zostały darowizny przeznaczone na ten sam cel, które nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodów ze względu na brzmienie art. 16 ustawy o CIT. Byłoby to jednak sprzeczne z celem ustawy, jakim jest wsparcie polskiego sportu.

## 21. Art. 2 pkt 41 Projektu ustawy - zagraniczne jednostki kontrolowane

Projekt wprowadza zmiany do dotychczasowych przepisów ustawy o CIT zawierających definicję zagranicznej jednostki kontrolowanej („ZJK”). Przepisy te (art. 24a i nast. ustawy o CIT) były już wcześniej krytykowane za nadmierną kazuistykę, wysoki poziom skomplikowania, brak precyzji czy nakładanie na podatników dodatkowych obowiązków polegających na szczegółowej weryfikacji działalności i rozliczeń podatkowych jednostek zależnych w państwie ich rezydencji podatkowej. Projektodawca zdecydował

się wprowadzić zasadę, zgodnie z którą definicja ZJK została rozszerzona o warunek posiadania przez podatnika 50% praw głosów lub udziału w kapitale jednostki wspólnie z innymi polskimi rezydentami podatkowymi, nawet jeśli nie są oni powiązani z podatnikiem. Dodatkowo, przesłanką uznania za ZJK może być uzyskiwanie przychodów:

- z tytułu usług doradczych, księgowych, i innych oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,
- ze sprzedaży towarów lub produktów zakupionych od podmiotów powiązanych lub sprzedawanych na ich rzecz.

W naszej ocenie, wymogi te spowodują, że podatnik posiadający pośrednio choćby minimalny udział w jakiegokolwiek jednostce zagranicznej będzie zobowiązany do badania całej struktury własnościowej tej jednostki oraz istnienia podmiotów sprawujących nad nią faktyczną kontrolę w poszukiwaniu innych podatników – polskich rezydentów podatkowych, z którymi wspólnie mógłby posiadać min. 50% udziałów w tej jednostce. Jednocześnie, podatnik musiałby uzyskać szczegółowe informacje o strukturze przychodów tej jednostki i jej rozliczeniach podatkowych. Biorąc pod uwagę realia obrotu gospodarczego, nowe obowiązki spowodowałyby u podatników konieczność przeznaczenia znaczących zasobów ludzkich oraz kosztów na stałą weryfikację statusu jednostek zależnych.

Projektodawca zdecydował się także dodać do art. 24a ust. 3 dwie kolejne kategorie ZJK, tym razem oparte o m.in. porównanie przychodów jednostki do skomplikowanego współczynnika wyliczanego w oparciu o sumę wartości jej wybranych aktywów, a także o porównanie jej dochodu do współczynnika opartego m.in. o koszty zatrudnienia czy zakumulowaną wartość odpisów amortyzacyjnych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Nakład prac składających się na weryfikację czy zagraniczna jednostka mieści się w ww. kategoriach znacząco wykracza poza możliwości operacyjne i środki, którymi dysponuje przeciętny podatnik CIT (a nawet podatnik, który może sobie pozwolić na zatrudnianie kilku specjalistów w swoim dziale podatkowym i regularne korzystanie z profesjonalnych doradców podatkowych, w tym także zagranicznych kancelarii). Zastosowanie się przez podatników do ww. przepisów i weryfikacja wszystkich kryteriów ZJK może zatem być w wielu przypadkach po prostu niewykonalne. Wprowadzenie przepisów w proponowanym kształcie spowoduje niemożliwość ustalenia przez podatników obowiązku podatkowego. **Z tego względu, postulujemy o odstąpienie w całości od proponowanych zmian w art. 24a ustawy o CIT.**

Biorąc pod uwagę doprecyzowanie przesłanek konstytuujących zagraniczną jednostkę kontrolowaną („CFC”) poprzez wskazanie, iż za CFC uważa się też podmiot, w którym polski podatnik posiada samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi **lub z innymi podatnikami mającymi miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Polski** bezpośrednio lub pośrednio ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w zarządzaniu jednostką, natomiast, zgodnie z projektowanymi regulacjami - za innych podatników uważa się podatników, którzy posiadają co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w zarządzaniu jednostką lub 25%

prawa do uczestnictwa w zysku spółki, należy zwrócić uwagę na nierówność projektowanych przepisów, które prowadzą do gorszego traktowania podatników posiadających mniejszy udział w spółce, co ilustruje poniższy przykład.

Wspólnicy mający siedzibę na terytorium Polski:

A – 1% udziałów,

B – 25% udziałów,

C – 25% udziałów.

(Pozostałe 24% posiadają wspólnicy podlegający innym jurysdykcjom podatkowym oraz niepowiązani z A, B ani C).

W odniesieniu do wspólnika A, który posiada 1% udziałów spółka będzie uważana za CFC. Zgodnie z przytoczoną powyżej definicją za innych podatników uważa się podmioty posiadające co najmniej 25% udziałów. W konsekwencji z perspektywy A za innego podatnika będzie uważany zarówno wspólnik B, jak i C, co oznacza obowiązek doliczenia ich udziałów do udziału posiadanego przez niego. W rezultacie dla wspólnika A spółka będzie spełniać warunki do uznania jej za CFC. Udział wspólnika A wraz z „innymi podatnikami” będzie bowiem wynosił powyżej 50%.

$$A (1\%) + B (25\%) + C (25\%) = 51\%$$

Natomiast, z perspektywy podatników posiadających po 25% spółka nie będzie już traktowana jako CFC. Przykładowo, dla B, za innego podatnika będzie mógł być uznany wyłącznie C (A posiada mniej niż 25% - wspólnicy posiadający mniejszy udział nie spełniają definicji). Ich wspólny udział nie przekracza zaś 50%, co jest konieczne do uznania spółki za CFC.

$$B (25\%) + C (25\%) = 50\%$$

## 22. Art. 2 pkt 42 - tzw. przerzucanie dochodów

Jednoznacznie negatywnie oceniamy koncepcję wprowadzenia nowych mechanizmów nakładających opodatkowanie w sytuacjach, w której powinny mieć zastosowanie rozwiązania dotychczas funkcjonujące w prawie podatkowym, które mają służyć przeciwdziałaniu erozji podstawy opodatkowania. Możliwość obniżania podstawy opodatkowania o koszty, o których mowa w przepisie art. 24aa jest już wyłączona przez obecnie obowiązujące przepisy art. 15c i 15e ustawy o CIT. Natomiast do ewentualnych prób niedozwolonej optymalizacji podatkowej przy wykorzystaniu podmiotów powiązanych należy stosować obowiązujące przepisy o transakcjach kontrolowanych oraz przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. W związku z tym, **postulujemy odstąpienie od wprowadzenia proponowanego przepisu w art. 24aa ustawy o CIT.**

Zgodnie z uzasadnieniem do Projektu, celem przepisu 24aa ustawy o CIT jest wyeliminowanie możliwości uzyskania korzyści podatkowej poprzez transfer dochodów do jurysdykcji o znikomej stawce opodatkowania w ramach sztucznych struktur. Z treści przepisu wynika jednak, że może on obejmować



także koszty poniesione na rzecz podmiotu powiązanego będącego polskim rezydentem podatkowym, który faktycznie zapłacił podatek dochodowy niższy o 25% stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT (ponieważ stosuje stawkę 9% na podstawie art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT).

Pozostawienie przepisu w obecnym brzmieniu prowadzi do konieczności przygotowywania dla polskiego podmiotu usługowego lub IT – jedynie dlatego, że korzysta np. ze stawki 9% dla małego podatnika CIT – dodatkowej dokumentacji potwierdzającej występowanie przesłanki „istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej”, która z kolei jest jednym najbardziej niedoprecyzowanych pojęć w polskim ustawodawstwie podatkowym. Polskie organy podatkowe posiadają inne narzędzia, za pomocą których mogą zakwestionować rzeczywisty charakter transakcji krajowej oraz istotną substancję podmiotów ją realizujących (m.in. klauzula GAAR, przepisy o pozorności, przepisy o cenach transferowych).

Jeżeli projektodawca zdecyduje się pozostawić art. 24aa w Projekcie, to **postulujemy doprecyzowanie w ust. 2 i ust. 10, że chodzi o podmiot powiązany niebędący polskim rezydentem podatkowym.**

Dodatkowo, zauważamy, że podatnicy będą mogli odstąpić od zastosowania proponowanego przepisu pod warunkiem wykazania prowadzenia przez podmiot powiązany z UE/EOG „istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej”. Projektowany przepis nie wprowadza przy tym definicji takiej działalności, przewiduje jedynie przykładowe wyliczenie kryteriów, które należy brać pod uwagę przy jej ocenie. Pokrywają się one jedynie częściowo z kryteriami oceny rzeczywistej działalności gospodarczej wprowadzonymi do przepisów o zagranicznej jednostce kontrolowanej (art. 24a ust. 18 ustawy o CIT). Budzi to wątpliwość, czy rzeczywista działalność gospodarcza w rozumieniu projektowanego przepisu i dotychczasowych przepisów ustawy o CIT to pojęcia tożsame, i do jakiego stopnia można będzie odwoływać się do istniejącej praktyki orzeczniczej. Na podatników nałożony zostanie zatem obowiązek szczegółowego badania sposobu prowadzenia przez kontrahentów działalności, co – jak pokazuje dotychczasowe doświadczenie na gruncie przepisów o podatku u źródła czy zagranicznych jednostkach kontrolowanych – budzi u podatników szereg wątpliwości praktycznych.

Dodatkowo, zgodnie z ust. 12 projektowanego przepisu, przy ocenie czy rzeczywista działalność gospodarcza ma charakter istotny, bierze się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez podmiot powiązany, o którym mowa w ust. 2, z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jego przychodów ogółem. Przewidziane w przepisie kryteria posługują się pojęciami wyjątkowo nieostrymi. Może to dać organom skarbowym możliwość rozszerzającej wykładni przepisów, a u podatników spowoduje niepewność w zakresie stosowania wyłączenia.

Uważamy także, że zawężenie wyłączenia uregulowanego w projektowanym art. 24aa ust. 10 jedynie do transakcji z podmiotami powiązаныmi z UE i EOG prowadzi do ograniczenia możliwości ekspansji przez polskie grupy kapitałowe na pozazuropejskie rynki.

W wielu przypadkach, aby dokonać ekspansji na rynki zagraniczne, polskie centrale ustanawiają w danym kraju spółkę realizującą strategię marketingową centrali w danym obszarze. Spółki te, z uwagi na ograniczoną skalę działalności realizowanej wyłącznie na rzecz centrali, mogą korzystać z obniżonych stawek podatku, podobnych w konstrukcji do polskiego małego podatnika CIT.



Ekspansja polskich grup na rynki zagraniczne powinna być premiowana, a nie obciążana kosztami dodatkowego podatku, niezależnie od tego czy dokonuje się w UE/EOG czy poza tym obszarem, np. w Azji czy w krajach byłego Związku Radzieckiego.

Należy zatem rozszerzyć wyłączenie przewidziane w projektowanym art. 24aa ust. 10 na wszystkie kraje, inne niż raje podatkowe (odesłanie do krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, tak jak w art. 11o ustawy o CIT), pozostawiając przesłankę istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej jako kryterium stosowania tego wyłączenia.

Uważamy, że kluczowym aspektem warunkującym możliwość zastosowania tego przepisu powinna być substancja (istotna rzeczywista działalność gospodarcza) podmiotu powiązanego, a nie kraj rezydencji podatkowej tego podmiotu (tak długo jak nie jest to raj podatkowy).

Ewentualnie, z zakresu art. 24aa ust. 3 pkt 1 należy usunąć usługi reklamowe, co pozwoli wyłączyć zastosowanie projektowanego przepisu do małych spółek marketingowych z krajów poza UE/ EOG.

#### Rozszerzenie wyłączenia na transakcje objęte APA lub porozumieniem inwestycyjnym

Uważamy, że w art. 24aa powinno być przewidziane podobne wyłączenie jak w art. 15e ust. 15 ustawy o CIT. W sytuacjach, w których polski podmiot zawarł APA lub porozumienie inwestycyjne, polskie organy podatkowe będą miały wystarczające dane, aby określić czy w ramach danej transakcji podatnik wdrożył strukturę mającą na celu erozję podstawy opodatkowania w Polsce.

W związku z powyższym, **postulujemy:**

- **doprecyzowanie ust. 11 proponowanego przepisu poprzez dodanie wyraźnego odniesienia do przepisów o zagranicznej jednostce kontrolowanej (np. poprzez sformułowanie: „przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio”),**
- **rezygnację z wymogu „istotności” prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej, jako przepisu nieostrego i wprowadzającego niepewność co do powstania obowiązku podatkowego (poprzez wykreślenie z ust. 10 słowa „istotną” oraz usunięcie ust. 12),**
- **wyłączenie transakcji krajowych z zakresu zastosowania przepisu,**
- **rozszerzenie przesłanki wyłączającej zastosowanie przepisu na kraje spoza UE i EOG (inne niż raje podatkowe),**
- **wprowadzenie dodatkowego wyłączenia – uzyskanie przez polskiego podatnika APA lub porozumienia inwestycyjnego na daną transakcję.**

### **23. Art. 2 pkt 46 Projektu ustawy - Polska spółka holdingowa**

Z aprobatą przyjmujemy koncepcję wprowadzenia możliwości zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu ze zbycia udziałów oraz – częściowo – dywidend dla tzw.



Polskiej spółki holdingowej (dalej: PSH). W ocenie przedsiębiorców, brak zwolnienia partycypacyjnego w dotychczasowych przepisach stanowił o niższej atrakcyjności polskiego systemu podatkowego w porównaniu do większości systemów europejskich.

Zaproponowane regulacje przewidują jednakże szereg wymogów, co do których istnieje obawa, że uniemożliwią korzystanie z reżimu PSH w praktyce.

Poniżej prezentujemy szczegółowe uwagi.

### 1. PSH – technika legislacyjna

W naszej ocenie, przyjęta technika wprowadzenia przepisów dot. PSH do ustawy o CIT poprzez dodanie specjalnego rozdziału budzi wątpliwości i stanowi niepotrzebną komplikację prawa podatkowego. W celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, zapewnienia przejrzystości i uproszczenia przepisów, **postulujemy wpisanie przepisów dot. PSH w dotychczasową systematykę ustawy, tj. umieszczenie definicji w słowniczku z art. 4a, a samego zwolnienia z opodatkowania w art. 17 ustawy o CIT, w miejscu przewidzianym dla zwolnień przedmiotowo-podmiotowych, tj. po pkt 58a.**

Zwracamy uwagę, iż postulowana powyżej metodyka została zastosowana w przypadku np. przepisów dot. alternatywnych spółek inwestycyjnych, dla których także przewidziano zwolnienie przedmiotowe i definicję w słowniczku ustawowym i przepisy te nie budzą obecnie zasadniczych trudności interpretacyjnych.

### 2. PSH – ograniczenia podmiotowe

Ze zrozumieniem przyjmujemy konieczność zapewnienia, aby projektowane zwolnienia nie były nadużywane w ramach tzw. struktur abuzywnych, z udziałem podmiotów z rajów podatkowych itp. Niemniej jednak zaproponowane ograniczenia podmiotowe powodują, że tylko niewielka liczba grup kapitałowych będzie mogła skorzystać z reżimu PSH.

Największą przeszkodą będzie wyłączenie z kręgu podmiotów kwalifikujących się jako spółki zależne spółek posiadających udziały lub akcje (ponad 5%) w innych spółkach lub tytuły uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych. Tzw. płaskie struktury holdingowe są w praktyce rzadko spotykane, co nie jest przejawem unikania opodatkowania ani nawet planowania podatkowego, lecz wynika z okoliczności czysto biznesowych – związanych z naturalnym rozwojem spółek zależnych i koniecznością np. powoływania przez nie spółek do pełnienia określonych wyspecjalizowanych funkcji gospodarczych, zagranicznych spółek dystrybucyjnych, a także np. przejmowaniem podmiotów konkurencyjnych, komplementarnych itd.

W naszej ocenie obowiązujące przepisy prawa podatkowego, w tym np. ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, przepisy ograniczające umowne korzyści pozwalają skutecznie eliminować ewentualne nadużycia ze strony podatników, w tym również w ramach proponowanego reżimu. Dodatkowo, zwracamy uwagę, iż w przypadku, gdyby spółki zależne posiadały udziały/ akcje w innych spółkach będących polskimi rezydentami podatkowymi (lub tytuły uczestnictwa w funduszach, czy inne





prawa majątkowe, o których mowa w przepisie), to dochód takich innych spółek podlegały opodatkowaniu w Polsce. W przypadku natomiast spółek zagranicznych – ich dochód również może podlegać opodatkowaniu w Polsce na podstawie przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej. Nie istnieje więc realne zagrożenie dla erozji podstawy opodatkowania w Polsce, w przypadku, gdyby reżim PSH miał zastosowanie również w przypadku spółek zależnych od spółki holdingowej, które posiadałyby więcej niż 5% udziałów/ akcji innych spółek. **Projektowane ograniczenie jest więc nieproporcjonalne do zakładanego celu i dlatego postulujemy wykreślenie z Projektu art. 24m pkt 2 lit. b. oraz c., względnie wprowadzenie wymogu, aby spółki których udziały/ akcje (ewentualnie ogół praw i obowiązków – w przypadku spółki niebędącej osobą prawną) znajdujące się w posiadaniu spółek zależnych od PSH prowadziły rzeczywistą działalność gospodarczą.**

Kolejnym istotnym ograniczeniem w korzystaniu ze zwolnień przewidzianych dla PSH jest kryterium braku korzystania ze zwolnień w ramach specjalnych stref ekonomicznych (SSE) oraz polskiej strefy inwestycji (PSI) zarówno przez samą PSH, jak i przez spółki zależne. Z perspektywy firm stowarzyszonych, takie ograniczenie spowoduje, że zdecydowana większość zagranicznych inwestorów, którzy mogliby rozważyć utworzenie w Polsce struktury holdingowej czy to na potrzeby rozbudowanej działalności w Polsce, czy też np. na cały region Europy Środkowo-Wschodniej nie będzie miała takiej możliwości (jeśli już korzystają ze zwolnień przewidzianych w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT) lub nie zdecyduje się na to mając na uwadze, że wyłączyłoby to możliwość korzystania z PSI.

Fakt korzystania ze zwolnień w ramach SSE i PSI świadczy o tym, że dana spółka prowadzi realną działalność gospodarczą, tworzy miejsca pracy i przyczynia się do rozwoju gospodarczego Polski. Traktowanie takich grup w sposób mniej korzystny niż podmiotów, które nie kwalifikują się na zwolnienia strefowe jest nieuzasadnione. Należy podkreślić, iż zwolnienia w ramach SSE i PSI dotyczą dochodu operacyjnego generowanego przez spółki (głównie produkcyjne), podczas, gdy zwolnienie w reżimie PSH ma dotyczyć zysków kapitałowych związanych ze sprzedażą biznesu. Co równie istotne, zwolnienie z opodatkowania CIT dochodu ze sprzedaży udziałów w polskiej spółce zależnej, która korzystałaby ze zwolnień SSE/ PSI nie powoduje utraty przez Polskę prawa do opodatkowania dochodu tej spółki zależnej na zasadach ogólnych, po wykorzystaniu puli zwolnienia związanej z dokonaną w Polsce inwestycją. Tak więc z perspektywy polskiego interesu fiskalnego, fakt zbycia udziałów w spółce prowadzącej działalność strefową nie powinien być różnicowany w stosunku do przypadku spółek zależnych nieprowadzących takiej działalności. Nie można również zapominać, iż inwestycje w ramach SSE/ PSI są niejednokrotnie w istotnej części finansowane ze środków udziałowca. Tym bardziej, **w naszej ocenie, nie ma podstaw do dyskryminacji takiego udziałowca w kontekście PSH.**

**Postulujemy więc wykreślenie zakazu korzystania ze zwolnień strefowych co najmniej przez spółki zależne od PSH, a optymalnie również przez samą PSH, co pozwoliłoby na skorzystanie z reżimu obecnie istniejącym grupom, w ramach których spółka pełniąca funkcję holdingu dla polskiej części struktury jednocześnie prowadzi np. działalność produkcyjną w SSE, bez konieczności dostosowywania struktury kapitałowej, tworzenia dodatkowych podmiotów itp.**



Dodatkowe wątpliwości budzi wprowadzenie do definicji spółki holdingowej (art. 24m pkt 1 lit. c) warunku dotyczącego braku korzystania przez spółkę holdingową ze zwolnień z art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Nie wiadomo czy chodzi o brak spełnienia kryteriów do zastosowania ww. zwolnień, czy też o decyzję o braku korzystania (zakładając, że Projekt wprowadza możliwość podjęcia takiej decyzji w sposób dorozumiany – obecnie bowiem zwolnienie nie jest opcjonalne, lecz po prostu się je stosuje po spełnieniu kryteriów). Z proponowanych przepisów nie wynika również, do jakich ram czasowych odnosi się ww. warunek – czy jest badany w odniesieniu do każdego konkretnego dochodu osobno, do całego danego roku podatkowego PSH, czy jeszcze innego okresu. W skrajnym przypadku, skorzystanie z ww. zwolnień kiedykolwiek w przeszłości mogłoby być interpretowane jako okoliczność wyłączająca możliwość objęcia danej spółki zwolnieniem dla PSH. Skutkowałoby to koniecznością zakładania nowych spółek, tylko po to, aby mogły one spełnić definicję PSH, co jak rozumiemy nie jest intencją autorów Projektu. Z uzasadnienia do Projektu wynika natomiast, że celem tego wyłączenia jest uniknięcie kumulacji preferencji podatkowych, a podatnik będzie miał możliwość skorzystania ze zwolnień z art. 20 ust. 3 lub 22 ust. 4 ustawy CIT albo z reżimu holdingowego w odniesieniu do danej spółki zależnej. Sugeruje to, że spółka holdingowa może korzystać z art. 20 ust. 3 lub 22 ust. 4 ustawy CIT w odniesieniu do dywidend otrzymywanych od innych podmiotów niż spółki zależne w rozumieniu proponowanego art. 24m pkt 2. Nie wynika to jednak w żaden sposób z przepisów Nowelizacji. **Postulujemy zatem doprecyzowanie w treści przepisu warunków niekorzystania przez spółkę holdingową ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust 4 ustawy o CIT.**

Projektowane przepisy nie precyzują także na jaki moment należy badać status spółki holdingowej, w szczególności czy warunek nieposiadania udziałów (akcji) przez podmiot z terytorium lub kraju wskazanego w art. 24m pkt 1 lit. e ustawy o CIT musi być spełniony na moment wypłaty dywidendy/zbycia udziałów. Nietrudno sobie wyobrazić, że przez krótki czas podmiot z ww. kraju lub terytorium może posiadać mniejszościowe udziały lub akcje w spółce holdingowej, o czym ta spółka może nawet nie wiedzieć w momencie uzyskiwania przychodu (może to być sytuacja częsta w przypadku spółek giełdowych). **Proponujemy wprowadzenie do przepisów jednoznacznych postanowień wskazujących na jaki moment należy określić status spółki holdingowej i spółki zależnej (oraz w jakim okresie weryfikować spełnienie pozostałych warunków, o których mowa w art. 24m pkt 1 oraz pkt 2). Dodatkowo, postulujemy wyłączenie ograniczeń odnoszących się do akcjonariuszy spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych lub zmodyfikowanie art. 24m ust. 1 pkt e w taki sposób, by dopuszczalne było posiadanie przez podmioty z terytorium lub kraju wskazanego w tych przepisach nie więcej niż 10% udziałów (akcji) w spółce holdingowej.**

Nie znajduje także uzasadnienie do ograniczenia definicji krajowych spółek zależnych do spółek akcyjnych i spółek z o.o. Skoro spółki komandytowo-akcyjne i spółki komandytowe (a pod pewnymi warunkami także spółki jawne) są podatnikami CIT, to powinny być włączone w reżim PSH i móc być uważane za krajowe spółki zależne w rozumieniu art. 24m pkt 3 projektowanego przepisu. **Postulujemy wprowadzenie odpowiednich zmian do definicji krajowej spółki zależnej z art. 24m pkt 3.**



Projekt przewiduje korzystne rozwiązanie polegające na zwolnieniu z opodatkowania dochodu ze zbycia udziałów lub akcji na rzecz podmiotów niepowiązanych. Należy zauważyć, że w takiej sytuacji, transakcja zbycia udziałów na rzecz podmiotów powiązanych tym bardziej powinna korzystać ze zwolnienia (jak wynika chociażby z uzasadnienia do Projektu, reżim podatkowy w niektórych europejskich jurysdykcjach przewiduje neutralność podatkową transakcji w ramach grupy, w strukturze holdingowej). Tym bardziej więc zasadnym jest umożliwienie zwolnienia dochodu ze zbycia udziałów lub akcji w transakcji kontrolowanej, jeśli z takiego zwolnienia korzystają transakcje z podmiotami niepowiązanymi, powodujące faktyczną realizację zysku kapitałowego. Zwracamy uwagę, że transakcje takie wymagają szczególnej staranności dokumentacyjnej, są analizowane z perspektywy rynkowości i podlegają szczególnym rygorom w przypadku kontroli podatkowych. **Postulujemy objęcie zwolnieniem również zbycia przez PSH udziałów spółek zależnych na rzecz podmiotów powiązanych.**

Jednocześnie zgodnie z projektem zwolnienie nie będzie mieć zastosowania do zbycia udziałów lub akcji spółek, których co najmniej 50% wartości aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone w Polsce lub prawa do takich nieruchomości. Oznacza to wyłączenie z preferencji istotnej części rynku, w szczególności sektora produkcyjnego. Warto wskazać że funkcjonujące w Europie Zachodniej zwolnienia holdingowe (tzw. participation exemption) co do zasady nie przewidują tego typu ograniczenia (np. Holandia, Luksemburg, Belgia). Ponadto planowany reżim wyłącza możliwość zastosowania zwolnienia ze zbycia udziałów lub akcji, w przypadku gdy udziałowiec korzystał ze zwolnienia z Dyrektywy Parent-Subsidiary. Jest to nieuzasadnione różnicowanie inwestorów którzy spełniają analogiczne warunki dla uzyskania zwolnienia z dywidendy. Uważamy, że przy tak daleko idących ograniczeniach regulacja może nie spełnić oczekiwań co do pozyskania strategicznych inwestorów na polskim rynku.

### 3. PSH – ograniczenia przedmiotowe

W naszej ocenie doprecyzowania wymagają również przepisy dotyczące zasad stosowania zwolnienia. Wątpliwości dotyczą przede wszystkim rozumienia pojęcia „zbycie udziałów” – należałoby je zdefiniować w taki sposób, aby było jasne, że zbycie nie jest jednoznaczne ze sprzedażą, lecz obejmuje również inne czynności, w ramach których udziały lub akcje mogą być zbywane (np. aport inny niż w ramach wymiany udziałów, umorzenie itd.).

## 24. Art. 2 pkt 47 lit. Projektu ustawy – pobór podatku u źródła WHT

Odraczane kilkakrotnie wejście w życie systemu „pay and refund” w zakresie podatku WHT zamieniono regulacją wprowadzającą ten system wyłącznie dla płatności wobec podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 i art. 22 ust. 1 ustawy o CIT (m.in. z odsetek, należności licencyjnych i dywidend) - jeśli wartość świadczenia w roku podatkowym przekracza 2 mln PLN. Nie ma żadnych wyjątków dla spółek notowanych na giełdzie choć spółki giełdowe nie znają swoich wszystkich akcjonariuszy, którzy potencjalnie mogą być podmiotami powiązanymi dla celów poboru podatku od dywidendy. Wykonanie obowiązku sprawdzenia powiązań TP z odbiorcą dywidendy może być bardzo



utrudnione, o ile w ogóle możliwe. Ustawodawca miał to na uwadze w przypadku obowiązku zgłaszania beneficjenta rzeczywistego do rejestru wymaganego ustawą o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, z którego spółki giełdowe są zwolnione. Ponadto, w przypadku wypłaty dywidendy ze spółki publicznej takie okoliczności jak m.in. konieczność dochowania należytej staranności, udokumentowania rezydencji podatkowej, pozyskania oświadczeń akcjonariuszy dla zastosowania jakichkolwiek preferencji podatkowych, jak również obowiązek dochowania innych procedur wynikających z obecności spółki na rynku regulowanym, w tym pośrednictwo domów maklerskich w realizacji wypłat - stanowią gwarancję realizacji obowiązków podatkowych w sposób poprawny. Ryzyko uszczuplenia podatku jest w tym przypadku bardzo niskie. Uważamy, że wymóg „pay and refund” wobec dywidend ze spółek notowanych należy usunąć z projektu.

Postulujemy dodanie regulacji, która będzie umożliwiała posługiwanie się przez płatnika certyfikatem rezydencji podatkowej wydanym dla zagranicznej spółki transparentnej podatkowo - zamiast wymogu posiadania odrębnego certyfikatu dla każdego ze współników. Taka możliwość jest przewidziana w innych jurysdykcjach (np. w Niemczech). Ponadto, polskie sądy administracyjne wypowiadają się pozytywnie w zakresie posługiwania się przez polskiego płatnika takim certyfikatem. Natomiast uzyskiwanie certyfikatu rezydencji podatkowej każdego współnika spółki zagranicznej jest bardzo problematyczne i często niemożliwe do zrealizowania (np. w odniesieniu do zagranicznych kancelarii prawnych mających kilkudziesięciu współników).

Zwracamy również uwagę, na projektowany przepis art. 26 ust. 2eb zgodnie z którym wyłączenie obowiązku monitorowania limitu 2 mln zł, o którym mowa w art. 26 ust. 2e ustawy o CIT zostałyby wyłączone jedynie w przypadku spółek. Zatem mechanizm „pay and refund” znajdowałby zastosowanie do innych niż spółki podmiotów krajowych np. funduszy inwestycyjnych, spółdzielni, fundacji itp. osób prawnych nie będących spółkami. Przepis ten nie było intencją ustawodawcy, aby organizacje non-profit czy powszechne na rynku fundusze inwestycyjne otwarte nie były w ten sposób „dyskryminowane” w stosunku do spółek prawa handlowego będących podatnikami CIT. W związku z czym postulujemy odpowiednią zmianę przepisu art. 26 ust. 2eb (np. na następujące brzmienie: *„Przepisu ust. 2e nie stosuje się do podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1”*).

Na koniec wnosimy, aby wprost w Projekcie ustawy doprecyzować pojęcie „oceny dochowania należytej staranności” po stronie płatników oraz wskazać jak na ową ocenę ma wpływać „charakter i skala działalności prowadzonej przez płatnika”. Pozostawienie regulacji szczegółowej w powyższym zakresie do czasu wydania objaśnień podatkowych lub interpretacji ogólnej stawia płatników w sytuacji niepewności i uniemożliwia proaktywne gromadzenie pożądanej przez Projektodawcę dokumentacji.

## 25. Ulgi innowacyjne



**a) Uwaga do art. 26eb ust. 3 pkt a, b ustawy PIT i art. 18db ust. 3 pkt a, b ustawy CIT – wymóg czasu pracy**

Przywołany przepis umożliwia odliczanie kosztów kwalifikowanych z ubiegłego roku, które nie zostały odliczone ze względu na stratę albo zbyt niski dochód, podczas zapłaty w trakcie roku zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, jednakże wyłącznie w stosunku do tych osób fizycznych, które w danym miesiącu poświęcają na działalność B+R przynajmniej 50% czasu. Rekomendujemy, aby wskaźnik został zmniejszony do 20%. Co więcej, aby uniknąć niepotrzebnych rozbieżności interpretacyjnych, już na etapie legislacyjnym rekomendujemy doprecyzowanie, w oparciu o jakie dane powinna być obliczana proporcja – tj. z uwzględnieniem absencji czy bez uwzględniania absencji.

Przepis ma zastosowanie do zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego pobranych od dochodów (przychodów) osób fizycznych, z tytułu m.in. praw autorskich. W zakresie dochodów z tytułu praw autorskich przepis powinien zostać doprecyzowany – czy chodzi tylko o przypadki, gdy pracownik stworzył utwór w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy, a pracodawca nabył autorskie prawa majątkowe w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron, czy dopuszczalne są też inne przypadki uzyskania przez pracownika przychodów z tytułu praw autorskich (np. zbycie praw autorskich, które nastąpiło w ramach odrębnej umowy o przeniesienie praw z pracownikiem lub udzielenie licencji).

W kontekście proponowanych zmian w systemie składkowo-podatkowym (brak możliwości odliczenia składki zdrowotnej, kwota wolna od opodatkowania na poziomie 30 000 tys. zł) zasadne jest rozszerzenie możliwości odliczenia ulgi od zaliczek na podatek dochodowy innowacyjnych pracowników, ale także od wyliczonych składek zdrowotnych. Jeśli odliczenie będzie możliwe jedynie od zaliczek na podatek dochodowy, to z ulgi będzie można skorzystać jedynie na najlepiej zarabiających pracowników (np. pracownicy zarabiający minimalną krajową nie będą de facto płacili zaliczek na podatek dochodowy, a pozostali będą je płacili w znikomej wysokości).

**b) Uwaga do art. 26ga ust. 1 Ustawy PIT i art. 18dc ust. 1 Ustawy CIT – limit kosztów**

Przywołany przepis będzie umożliwiał podatnikom odliczenie od podstawy obliczania podatku 30% sumy kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu. Zwracamy uwagę, że zaproponowany limit może okazać się dla podatników nieatrakcyjny. Dla przykładu, w przypadku kosztów produkcji próbnej nowego produktu, które wyniosły 100 000 zł, oszczędność podatkowa (dla podatników opodatkowanych według 19%) wyniesie zaledwie 5 700 zł, co daje efektywnie 5,7% oszczędności podatkowej. Przy takim nakładzie kosztów, oszczędność na poziomie 5,7% może okazać się dla podatników nieatrakcyjna, biorąc pod uwagę ryzyko zakwestionowania przez organy podatkowe w przyszłości. Z powyższego powodu rekomendujemy, aby zrezygnować z proponowanego limitu albo jego podwyższenie do 100%).

Dodatkowo przywołany przepis stanowi, że suma odliczenia kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu nie może przekroczyć 10% osiągniętego dochodu. Zwracamy uwagę, że ten kolejny proponowany limit również w zdecydowanym stopniu przyczyni się do

zmniejszenia zainteresowania ulgą. Rekomendujemy likwidację proponowanego ograniczenia albo jego zwiększenie.

Jedynie w ten sposób ulga będzie atrakcyjna dla podatników i finalnie będzie mogła przyczynić się do zdecydowanego zwiększenia nakładów na wprowadzanie nowych produktów. W przeciwnym razie, ze względu na małe korzyści podatkowe, ulga nie będzie wykorzystywana przez podatników.

Co więcej, omawiana ulga może powodować rozbieżności w zakresie stosowania jej oraz ulgi B+R. Wynika to z faktu, że brak jest jasnej granicy, która wyznaczałaby prace, które mogłyby zostać rozliczone w ramach ulgi B+R, a o od którego momentu podatnik powinien stosować ulgę na prototypy. Niektóre z czynności, które są podejmowane w ramach wprowadzania nowego produktu, wpisują się również w działalność B+R, która mogłaby zostać rozliczona w ramach ulgi B+R.

Przedmiotowa ulga wymaga doprecyzowania, czy do kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu, będzie można zaliczyć wydatki poniesione na nabycie nowych środków trwałych dopiero w momencie ich amortyzacji (tzn. dopiero w tym momencie, kiedy u podatnika powstanie koszt podatkowy), czy też możliwe będzie rozpoznanie tych wydatków w ramach ulgi już w tym miesiącu, w którym podatnik nabył środek trwały (bez znaczenia pozostaje to, w którym momencie u podatnika powstanie koszt podatkowy – ze względu na amortyzację powstanie później). Jeżeli podatnik może skorzystać z przedmiotowej ulgi już w momencie nabycia środków trwałych, to który moment o tym decyduje? Nabycie środków trwałych w znaczeniu cywilistycznym, a więc przeniesienie do nich praw na podatnika, czy już moment poniesienia wcześniejszych wydatków (np. zaliczki na poczet dostawy środka trwałego) – z powyższych względów wymagane jest doprecyzowanie przepisów.

Dlatego rekomendujemy następującą zmianę w proponowanym art. 26ga ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 18ea ust. 1 ustawy o CIT:

*„1. Podatnik prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą może odliczyć od podstawy obliczenia podatku, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2, kwotę stanowiącą 30% sumy kosztów produkcji próbnej nowego produktu, niewymienionych w katalogu kosztów kwalifikowanych w art. 18d uCIT/ 26e uPIT i wprowadzenia na rynek nowego produktu, przy czym wysokość odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć 10% dochodu osiągniętego z pozarolniczej działalności gospodarczej.”*

Definicja produkcji próbnej zakresowo, w naszej ocenie, ryzykownie ząbija się z definicją prac rozwojowych z ustawy o szkolnictwie wyższym i nauce stosowanej w uldze B+R, sprawia to, że niemożliwe będzie rozgraniczenie, na które koszty podatnik może zastosować ulgę na B+R a na które ulgę na prototypy. Odnosi się to przede wszystkim do tych samych grup kosztów kwalifikowanych jak m.in. koszty materiałów i surowców. Zaleca się aby koszty kwalifikowane w uldze na prototypy były dodatkowymi kosztami poza ulgą B+R, ulga B+R powinna umożliwiać podatnikom odliczanie dodatkowych kosztów zgodnie z dotychczasowym schematem i definicją prac rozwojowych aż do momentu pierwszej produkcji, z dotychczasowymi i nowymi zaproponowanymi progami odliczeń. Ulga na prototypy powinna być rozszerzeniem ulgi B+R. Jeżeli ulgi z założenia pokrywają się zakresowo,

w przepisie powinno zostać jasno zawarte wyjaśnienie czy dopuszczalne jest jednoczesne stosowanie obydwu zachęt na te same koszty. Brak definicji ustawowej „nowego produktu”, na stronie internetowej podaje się informację że z odliczenia „będzie mogła skorzystać każda firma, która opracuje nowy produkt dotychczas niefunkcjonujący na rynku” i „wystarczy, że będzie to produkt innowacyjny w skali firmy, niewystępujący dotąd na rynku” – szczególnie to ostatnie zdanie wydaje mi się sprzeczne lub przynajmniej wprowadzające w błąd, bo produkt albo jest innowacyjny w skali firmy albo ponad tę skalę, czyli niewystępujący dotąd na rynku. Skoro ust. 2 proponowanego artykułu brzmi: „Przez produkt rozumie się produkt w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem usługi.”, to w zdaniu drugim tego ustępu lub w kolejnym ustępie w tym artykule powinna zostać zawarta definicja nowego produktu: „Przez nowy produkt rozumie się...”. Wątpliwości w tym zakresie wprowadza też ust. 4 „Przez wprowadzenie na rynek nowego produktu rozumie się działania podejmowane w celu przygotowania dokumentacji służącej uzyskaniu w odniesieniu do produktu powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych certyfikatów i zezwoleń umożliwiających skierowanie produktu do sprzedaży.” – w związku z tym przepisem i brakiem definicji nowego produktu jest niejasne czy elementem definicji nowego produktu jest jego powstanie w wyniku prowadzenia prac B+R, czy każdy produkt jaki powstanie w wyniku prac B+R będzie „nowym produktem”. Dodatkowo z kosztów kwalifikowanych do ulgi wyłączono usługi co zdaje się mocno zawężyć krąg odbiorców (przykład centrów serwerowych gdzie ponoszone są duże nakłady inwestycyjne na uruchomienie usług hostingowych i innych) rekomenduje się rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych o usługi obce. Kwota ulgi na prototypy “30% sumy kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu, przy czym wysokość odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć 10% dochodu osiągniętego z pozarolniczej działalności gospodarczej” zaproponowana w ustawie jest bardzo niska i z dużym prawdopodobieństwem będzie podobnie do ulgi B+R w roku 2016 cieszyła się małą popularnością wśród przedsiębiorców. Kwoty odliczeń powinny zostać zwiększone. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów do wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych, nie więcej jednak niż 1 000 000 zł w roku podatkowym. 2. Przez produkty rozumie się rzeczy wytworzone przez podatnika. To wyklucza podmioty, które np. zajmują się jedynie sprzedażą a B+R i produkcję zlecają albo działają na zasadzie powiązania: jedna spółka zajmuje się B+R i produkcją, a druga sprzedają tych produktów. Rekomenduje się rozszerzyć zakres spółek w taki sposób, aby wskazać, że w przypadku spółek powiązanych/ grupy kapitałowej, które działają w ściśle określony sposób: Spółka A prowadzi B+R i produkuje produkty, które później Spółka B sprzedaje i uzyskuje z nich przychód. Wtedy do ust. 2 rekomendujemy dodać takie wyjątki i tym samym poszerzyć liczbę podmiotów uprawnionych do skorzystania z Ulgi.

Do kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu zalicza się koszty:

1) badań, ekspertyz, przygotowania dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu, homologacji, znaku CE, znaku bezpieczeństwa, uzyskania lub utrzymania zezwolenia na obrót lub innych obowiązkowych dokumentów lub oznakowań związanych z dopuszczeniem do obrotu lub użytkowania oraz koszty opłat pobieranych w celu ich uzyskania, odnowienia lub przedłużenia;



- 2) badania cyklu życia produktu,
- 3) systemu weryfikacji technologii środowiskowych (ETV).”

Aby z ulgi mogła skorzystać branża lotnicza bez konieczności zabezpieczania się indywidualną interpretacją rekomenduje się wprost wymienienie w pkt. 1) również certyfikatów lotniczych. Jest to specyficzny rodzaj certyfikowania charakterystyczny dla branży lotniczej, którego uzyskanie nierzadko wiąże się z dużymi kosztami. Jego uzyskanie w rzeczywistości rynkowej jest konieczne np. dla producentów części zamiennych czy statków powietrznych.

**c) Uwaga do art. 26ga ust. 2 Ustawy PIT i art. 18dc ust. 2 Ustawy CIT – wyłączenie usług**

Z proponowanej ulgi wyłączone zostały usługi. To krzywdzące dla podatników, którzy opracowują nowe, specjalistyczne usługi. Z tego też względu rekomendujemy, aby nie wyłączać z proponowanej ulgi nowych usług.

**d) Uwaga do art. 26ga ust. 2 Ustawy PIT i art. 18dc ust. 2 Ustawy CIT – nowy produkt**

Przywołany przepis posługuje się pojęciem „nowy produkt”. Rekomendujemy doprecyzowanie, że poprzez nowy produkt należy rozumieć nowy produkt w działalności gospodarczej podatnika, którego dotychczas podatnik nie produkował. W przeciwnym razie może dojść do rozbieżności interpretacyjnych organów podatkowych.

**e) Uwaga do art. 26ga ust. 4 ustawy o PIT i art. 18ea ust. 4 ustawy o CIT w zakresie definicji wprowadzenia na rynek nowego produktu**

Proponujemy rozszerzenie definicji wprowadzania na rynek nowego produktu o działania (w tym m.in. badania) prowadzące do uzyskania dokumentacji oraz rozszerzenie katalogu dokumentacji. Przedmiotowa zmiana pozwoliłaby na ujednoczenie przepisów, w szczególności z proponowanym art. 26ga ust. 6 ustawy o PIT oraz art. 18ea ust. 4 ustawy o CIT w zakresie w jakim za koszty wprowadzenia na rynek nowego produktu uznaje się m.in. koszty badania cyklu życia produktu (a nie tylko samą dokumentację związaną z badaniem cyklu życia produktu).

Proponowane brzmienie:

*4. Przez wprowadzenie na rynek nowego produktu rozumie się działania podejmowane w celu uzyskania w odniesieniu do produktu powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych wszelkich certyfikatów, zezwoleń i innych dokumentów umożliwiających skierowanie produktu do sprzedaży.*

**f) Uwaga do art. 26ga ust. 5 pkt 1 Ustawy PIT i art. 18dc ust. 5 pkt 1 Ustawy CIT – fabrycznie nowe środki trwałe**

Przywołany przepis umożliwia zaliczenie do kosztów produkcji próbnej nowego produktu cenę nabycia fabrycznie nowych środków trwałych. Rekomendujemy, aby proponowany przepis nie ograniczał możliwości skorzystania z ulgi w przypadku zakupu przez podatnika używanych środków trwałych. Nabywanie przez przedsiębiorców używanych środków trwałych nie jest rzadkością, a w zasadzie można stwierdzić, że po pandemii, coraz częściej można spotkać się z ofertami sprzedaży używanych środków



trwałych. Dlatego też rekomendujemy, aby proponowany przepis został poszerzony także na wydatki poniesione na nabycie używanych środków trwałych.

**g) Uwaga do art. 26ga ust. 11 Ustawy PIT i art. 18dc ust. 11 Ustawy CIT – termin odliczenia**

Przywołane przepisy umożliwiają odliczenie kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu w zeznaniach za kolejno następujące po sobie dwa lata podatkowe – w przypadku gdy podatnik nie mógł odliczyć tych wydatków ze względu na stratę albo zbyt niski dochód. Rekomendujemy wydłużenie tego okresu analogicznie do ulgi B+R, tj. 6 lat.

**h) Uwaga do art. 52jb ust. 2 Ustawy PIT i art. 38eb ust. 2 Ustawy CIT – ulga na robotyzację**

Zgodnie z nowododanym art. 38eb ust. 2 pkt 1 lit a: za koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację uznaje się koszty nabycia fabrycznie nowych robotów przemysłowych. Pojawia się tutaj kluczowe pytanie – czy przedmiotowa ulga będzie dotyczyła amortyzacji zakupionych robotów przemysłowych? Innymi słowy, czy podatnik będzie mógł z niej korzystać wraz z dokonywaniem odpisów amortyzacyjnych od zakupionych robotów, czy będzie mógł z niej skorzystać jednorazowo, w pełnej wysokości, w tym roku, w którym nabył robot przemysłowy? Przykład: w styczniu 2022 roku podatnik nabył robot przemysłowy za kwotę 500 000 zł. Robot stanowi środek trwały i podatnik będzie go amortyzował. Czy to oznacza, że w zeznaniu za 2022 rok podatnik w ramach ulgi na robotyzację będzie mógł wykazać 250 000 zł (50% od kosztów nabycia robota), czy jednak będzie mógł odliczyć w ramach ulgi na robotyzację 50% odpisów amortyzacyjnych, które zostały dokonane od tego robota w 2022 roku?

Jak należy rozumieć „koszty nabycia”? W którym momencie podatnik powinien je ponieść, aby móc skorzystać z ulgi na robotyzację? Czy jeżeli już teraz, w 2021 roku ponosi wydatki na zaliczki na zakup robota, który jednak nabędzie dopiero w 2022 roku, to czy w stosunku do obecnie ponoszonych wydatków także będzie mógł skorzystać z ulgi na robotyzację? Który moment poniesienia wydatku jest istotny dla skorzystania z ulgi na robotyzację? Czy dany wydatek musi stanowić koszt uzyskania przychodu, aby mógł zostać rozpoznany w ramach ulgi na robotyzację? Jeżeli tak, to świadczyłoby to o tym, że dopiero wraz z odpisami amortyzacyjnymi podatnik może stopniowo korzystać z ulgi na robotyzację, ponieważ dopiero odpisy są kosztami uzyskania przychodów. Jeżeli jednak wydatek nie musi stanowić kosztu uzyskania przychodu, to który moment poniesienia wydatku jest istotny, aby podatnik mógł skorzystać z ulgi na robotyzację? Czy chodzi o moment ekonomicznego poniesienia ciężaru (np. zrobienie przelewu na poczet zaliczki) przez podatnika? Powyższe zagadnienia są kluczowe dla wielu podatników. Proces nabycia robotów przemysłowych zajmuje bardzo często wiele miesięcy – roboty są tworzone na specjalne zamówienia podatników. Wraz z tworzeniem robota, dostawcy oczekują zaliczek. Dlatego też istotne jest, który moment poniesienia wydatku jest kluczowy dla rozpoznania go w ramach ulgi na robotyzację.

Ze względu na powyższe, wymagane jest doprecyzowanie przepisów regulujących ulgę na robotyzację.

**i) Uwaga do art. 52jb ust. 1 Ustawy PIT i art. 38eb ust. 1 Ustawy CIT – limit odliczenia**

Przywołany przepis wprowadza limit odliczenia kosztów poniesionych na robotyzację – 50%. Rekomendujemy zdecydowane podwyższenie tego limitu. W przeciwnym razie istnieje ryzyko, że ulga

na robotyzację okaże się mało atrakcyjna i przedsiębiorcy nie będą z niej korzystali. Proponujemy zwiększenie limitu do 100% tak aby ujedynić limit w ramach ulg podatkowych opartych na zasadzie podobnej co ulga B+R. Ułatwi to rozliczania przedsiębiorcom.

**j) Uwaga do art. 52jb ust. 2 Ustawy PIT i art. 38eb ust. 2 Ustawy CIT – fabrycznie nowe**

Przywołany przepis dotyczy wyłącznie wydatków na fabrycznie nowe środki trwałe. Rekomendujemy, aby proponowany przepis nie ograniczał możliwości skorzystania z ulgi w przypadku zakupu przez podatnika używanych środków trwałych. Nabywanie przez przedsiębiorców używanych środków trwałych nie jest rzadkością, a w zasadzie można stwierdzić, że po pandemii, coraz częściej można spotkać się z ofertami sprzedaży używanych środków trwałych. Dlatego też rekomendujemy, aby proponowany przepis został poszerzony także o wydatki poniesione na nabycie używanych środków trwałych.

**k) Uwaga do art. 52jb ust. 6 Ustawy PIT i art. 38eb ust. 6 Ustawy CIT – zbycie środka trwałego i wnip**

Przywołany przepis stanowi, że w przypadku zbycia środków trwałych lub wnip, na których nabycie wydatki zostały odliczone w ramach ulgi na robotyzację, wymagane jest zwiększenie podstawy opodatkowania o kwotę dokonanych uprzednio odliczeń. Rekomendujemy, aby odliczenie to dokonywane było proporcjonalnie do ilości pozostałego okresu amortyzacji/ umowy leasingu.

**l) Postulat dodatkowy zmiana w art. 18d ust. 2a ustawy o CIT**

*2a. W przypadku wartości niematerialnych i prawnych w postaci kosztów prac rozwojowych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3, oraz w przypadku środków trwałych wytworzonych w ramach działalności badawczo-rozwojowej za koszty kwalifikowane uznaje się dokonywane odpowiednio od tej wartości niematerialnej i prawnej lub środka trwałego odpisy amortyzacyjne w proporcji, w jakiej w jej ich wartości początkowej pozostają koszty wymienione w ust. 2 pkt 1-4a lub ust. 3a pkt 2.*

Proponowana zmiana jest spójna z komunikowanymi wielokrotnie intencjami ustawodawcy, którego celem jest poszerzenie katalogu kosztów i etapów działalności proinnowacyjnej od momentu opracowania koncepcji do etapu produkcji próbnej i prototypowania. Ponadto uzupełnia lukę, która powstaje w sytuacji gdy podatnik ponosi koszty kwalifikowane do ulgi B+R, które agreguje do wartości początkowej ŚT (m.in. koszty osobowe, materiałów i surowców). Następnie, po zakończeniu prac B+R, rozpoczyna amortyzację wytworzonego ŚT. Aktualny katalog kosztów mówi jedynie o kosztach amortyzacji WNiP, pomijając zupełnie możliwość rozliczenia amortyzacji ŚT. Proponowany zapis ma uzupełnić lukę w przepisach i dać różne możliwości w zakresie rozliczenia ulgi zarówno tym podatnikom którzy w ramach prac B+R tworzą WNiP jak i tym którzy tworzą ŚT.

**26. Art. 10 pkt 2 zmieniający art. 56c ustawy KKS**

W obecnym stanie prawnym, penalizacji podlega czyn polegający na niezłożeniu oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w ustawach o podatkach dochodowych (art. 56c kks). Projekt nowelizacji w zakresie podatków dochodowych, zakłada

przeniesienie niniejszego oświadczenia do składanej przez podatników informacji o cenach transferowych. Tym samym, podatnicy składając informację o cenach transferowych (TPR-C lub TPR-P) będą jednocześnie oświadczać, że lokalna dokumentacja została przez nich sporządzona. Biorąc pod uwagę, że powyższe oświadczenie nie będzie stanowić już osobnego dokumentu, zasadne wydaje się usunięcie treści zawartej w art. 56c kks. Właściwą penalizację czynu polegającego na niezłożeniu oświadczenia, zapewni art. 80e kks – odnoszący się do niezłożenia formularza TPR.

Z kolei, projekt nowelizacji zakłada zmianę art. 56c kks w ten sposób, że wprowadzono dodatkowe sankcje za czyny związane z obowiązkami w zakresie TP. Po nowelizacji, przestępstwo skarbowe stanowić ma czyn polegający na niesporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych albo niedołączeniu do lokalnej dokumentacji cen transferowych grupowej dokumentacji cen transferowych. Karze podlegać ma również sporządzenie local file oraz master file niezgodnie ze stanem faktycznym lub po terminie. W wypadku mniejszej wagi, sprawca wymienionych czynów podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

W uzasadnieniu projektodawca nie wskazał w żaden sposób, z czego wynika tak rygorystyczne podejście do nieprawidłowości w zakresie obowiązków TP. Z uwagi na fakt, że informacja o cenach transferowych stanowić będzie jednocześnie oświadczenie, którego brak penalizował art. 56c kks, racjonalne wydaje się usunięcie projektowanego przepisu.

## 27. Zmiany proponowane w zakresie Ordynacji podatkowej

### a) Art. 7 pkt 3 Projektu ustawy - zmiana poprzez dodanie art. 18ca

Projekt wprowadza możliwość delegowania tzw. postępowań/ kontroli klauzulowych w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na rzecz naczelników urzędów skarbowych.

Zgodnie z założeniami aktualnymi na dzień wprowadzanie instytucji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – postępowania/ kontrole w tych sprawach miały być prowadzone przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jako jednostkę wyspecjalizowaną w tych regulacjach. Natomiast wprowadzanie kompetencji do prowadzenia tak skomplikowanych postępowań/ kontroli przez naczelników urzędów skarbowych budzi istotne wątpliwości.

Ponadto, redakcja przepisu jest niejasna, ponieważ nie wynika z niego czy naczelnik urzędu skarbowego będzie uprawniony do wydania w pierwszej instancji decyzji.

### b) Art. 7 pkt 6 Projektu ustawy - zmiana poprzez dodanie art. 20zx § 3

Projekt wprowadza instytucję tzw. porozumienia inwestycyjnego. W zakresie jego mocy wiążącej określono tylko, że „*wiąże w każdym czasie inwestora i organ właściwy w sprawie porozumienia oraz organy podatkowe za okresy rozliczeniowe objęte porozumieniem.*”.

Obecne brzmienie projektowanego przepisu budzi poważne wątpliwości w zakresie mocy wiążącej porozumienia inwestycyjnego. Postuluje się, aby moc wiążąca porozumienia inwestycyjnego była taka



jak moc wiążąca w przypadku wiążącej informacji stawkowej albo interpretacji indywidualnej. W każdym razie należy precyzyjnie określić wobec kogo moc wiążącą będzie mieć porozumienie inwestycyjne.

**c) Art. 7 pkt 6 Projektu ustawy - zmiana poprzez dodanie art. 20zza § 5**

W projektowanym przepisie przewidziano szczególne okoliczności, w których organ może wypowiedzieć porozumienie inwestycyjne.

Przepis wymaga doprecyzowania poprzez wskazanie konkretnego momentu, od którego wypowiedzenie porozumienia inwestycyjnego wywołuje skutek w danej sytuacji.

**d) Art. 7 pkt 6 Projektu ustawy - zmiana poprzez dodanie art. 20zzb. § 2**

Projekt przewiduje rozwiązanie, zgodnie z którym - jeżeli okres między dniem ogłoszenia przepisów mających wpływ na treść porozumienia inwestycyjnego, a dniem ich wejścia w życie jest krótszy niż 30 dni i w tym okresie porozumienie nie zostanie zmienione, zastosowanie się inwestora do porozumienia w okresie 30 dni od dnia ich wejścia w życie nie powoduje nałożenia na niego enumeratywnie wymienionych sankcji.

Postuluje się wyłączenie możliwości zastosowania w tym zakresie wszelkich sankcji wobec inwestora, w tym również nałożenia dodatkowego zobowiązania oraz tzw. sankcji vatowskich.

Ponadto, zwraca się uwagę, że okres 30 dni jest zdecydowanie zbyt krótkim okresem na dostosowanie się przez inwestora do zmieniających się regulacji. Tym bardziej, iż zgodnie z uzasadnieniem do omawianego Projektu u podstaw tego porozumienia leży zapewnienie pewności i stabilności prawa podatkowego w Polsce. W konsekwencji, jeżeli ten instrument został pomyślany jako zapewniający stabilność i wieloletnie planowanie to taka jego konstrukcja sprawia, że traci on moc przy każdej zmianie przepisów dając bardzo krótki okres dostosowawczy, co wypacza sens jego zastosowania.

**e) Art. 7 pkt 8 Projektu ustawy - zmiana poprzez dodanie do art. 62 § 6**

Projekt wyłącza z systemu zaliczania na poczet najdawniejszych zaległości ryczałt od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium RP.

Regulacja jest niezrozumiała – brak jest uzasadnienia dla wyłączenia z systemu zaliczania na poczet najdawniejszych zaległości ryczałtu od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium RP.

**f) Art. 7 pkt 9 Projektu ustawy - zmiana do art. 70 § 1a**

Projekt wprowadza szczególne momenty przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego w okresie korzystania z tzw. estońskiego CIT.

Zmiana ta stanowi superfluum ustawowe. Postulujemy doprecyzowanie jaki był cel zaprojektowania tej regulacji, gdyż zastosowanie zasad ogólnych w zakresie przedawnienia powodowałoby ten sam skutek, co proponowane regulacje.

## **28. Art. 9 projektu ustawy - uwaga dotycząca likwidacji karty podatkowej z prawem zachowania tej przywileju dla osób, aktualnie rozliczających się w ten sposób**

W projekcie przewiduje się wprowadzenie zasady, że stosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej będzie przysługiwało wyłącznie podatnikom, którzy korzystali z tej formy opodatkowania na dzień 31 grudnia 2021 r. i będą kontynuować stosowanie tej formy opodatkowania bezterminowo. Doprowadzi to więc do sytuacji nierównego traktowania osób znajdujących się w analogicznej sytuacji. W naszej ocenie takie rozwiązanie jest niezgodne z art. 32 Konstytucji RP, zgodnie z którym wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

### **I. Art. 12 Projektu ustawy - uwagi do rozdziału 2b ustawy VAT (dot. grupy VAT)**

Projekt zawiera propozycję wprowadzenia do ustawy o VAT możliwość tworzenia podatkowej grupy VAT. Możliwość taką miałyby otrzymać podmioty powiązane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Tworzenie grupy VAT jest uprawnieniem, nie obowiązkiem. Pozytywnie opiniujemy tę propozycję, niemniej zwracamy uwagę na nieścisłości i problemy techniczne wynikających z nieprecyzyjnego uregulowania instytucji grupy VAT, tj. pomimo przedstawionego formalnego procesu zakładania i funkcjonowania grupy VAT od strony cywilnoprawnej (m.in. wskazanie warunków formalnych jakie należy spełniać tworząc grupę VAT, uczestnictwo podmiotów należących do grupy VAT w innych grupach, reprezentacja grupy w postępowaniach, zawarcie umowy utworzenia grupy, przedłużenie funkcjonowania grupy, utrata statusu, itd.), brakuje dokładnych regulacji odnoszących się do konsekwencji podatkowych, co rodzi w naszej ocenie wiele problemów natury praktycznej odnośnie rozliczeń w grupach VAT, m.in.: jak wskazano w Uzasadnieniu, „przyjęte rozwiązania odnoszą się zarówno do okresu istnienia grupy jak i okresu bezpośrednio następującego po jej likwidacji”. Nie przewidziano skutków podatkowych w zakresie czynności mających miejsce przed powstaniem grupy podatkowej VAT, a mających wpływ na terażniejsze rozliczenia i obowiązki podatkowe.

Brakuje regulacji odnoszących się do zdarzeń mających miejsce w poszczególnych podmiotach przed związaniem grupy VAT, mowa tu m.in. o wystąpieniu okoliczności powodujących obowiązek korygowania transakcji realizowanych przed powstaniem grupy VAT, np. błędnie zaewidencjonowana sprzedaż, reklamacje i zwroty, zwrócenie faktur przez odbiorcę. Brakuje przepisów regulujących, który podmiot miałby dokonywać stosownych korekt (w tym korekt złożonych deklaracji, plików JPK), gdy grupa VAT traktowana jest do celów VAT jako jeden podatnik. Nie ma rozwiązań dla sytuacji nietypowych, mających źródło w zdarzeniach poprzedzających związanie grupy VAT, np. sytuacji w której towar został zakupiony przez jeden z podmiotów z grupy VAT przed jej utworzeniem w celu wykorzystania go do wykonania czynności opodatkowanych i został odliczony podatek VAT naliczony, natomiast ostatecznie towar ten po utworzeniu grupy VAT został wykorzystany przez podmiot do niej należący do czynności zwolnionych z opodatkowania, tym samym biorąc pod uwagę zasadę ogólną podatku VAT, że prawo do odliczenia powstaje, gdy dokonywane zakupy przeznaczone są do działalności opodatkowanej VAT, powstają wątpliwości co do kwestii ew. korekty podatku VAT w związku ze zmianą przeznaczenia towaru, w zakresie podmiotu zobowiązanego do jej wykonania oraz momentu jej ujęcia.



Co w zakresie stosowania MPP/ białej listy / prawa do zaliczenia wydatku do KUP w przypadku płatności na rachunek spoza białej listy. Zakładając, że grupa VAT będzie zarejestrowana na VAT i będzie na Białej liście (tyle wynika z projektu ustawy; członków się wykreśla z rejestru VAT), nie jest pewne czy grupa może/ musi mieć rachunek bankowy i czy do grup VAT stosuje się mechanizm MPP. W związku z tym pojawiają się wątpliwości czy płatność na rzecz członka grupy VAT z zastosowaniem MPP chroni nabywcę od solidarnej odpowiedzialności. Czy w ogóle przepisy dot. MPP mają tu zastosowanie - bo przecież płatność jest realizowana na rzecz podatnika nie zarejestrowanego na VAT (kontrahenta, a nie grupy VAT). Kwestie związane z obowiązkiem uzyskania ponownych oświadczeń/ zgód od kontrahentów na elektroniczne przesyłanie faktur, która to zgoda wymagana jest bezpośrednio przepisami prawa (art. 106n ust.1 Ustawy o VAT).

Uwzględniając doświadczenia historyczne związane z wprowadzeniem przepisów o tzw. pre-współczynniku VAT, postulujemy wskazanie wprost w przepisach, że członkowie Grupy VAT nie są zobowiązani do określania pre-współczynnika VAT w zakresie czynności dokonywanych na rzecz innego członka Grupy. Wydaje się to oczywiste, niemniej taki zabieg legislacyjny rozwieje wątpliwości, uprości i usprawni proces tworzenia grupy VAT (np. poprzez brak konieczności potwierdzania ww. kwestii w drodze interpretacji indywidualnej).

Wątpliwości budzi konieczność obliczania przez każdego członka Grupy VAT indywidualnego współczynnika odliczenia VAT (projektowany art. 90 ust. 10c ustawy o VAT), przy jednoczesnym obowiązku określania proporcji odliczenia dla całej Grupy VAT, w przypadku tzw. "sprzedaży mieszanej" (projektowany art. 90 ust. 10d ustawy o podatku od towarów i usług). Możliwość obliczenia współczynnika odliczenia indywidualnie przez członka Grupy, w sytuacji, gdy to Grupa będzie podatnikiem VAT, nie wydaje się zasadnym rozwiązaniem, które nie wiąże się z osiągnięciem korzyści zarówno po stronie podatników jak i Skarbu Państwa. Ponadto, obliczenie indywidualnej proporcji odliczenia będzie zadaniem bardzo utrudnionym, mając na uwadze planowany model funkcjonowania Grupy (Grupa jako jeden podatnik, neutralność podatkowa wewnątrz Grupy). Co więcej, dodatkowy problem rodzi wprowadzenie jednoczesnego obowiązku obliczania współczynnika odliczenia dla całej Grupy w przypadku działalności mieszanej. Rozwiązanie to nie jest przejrzyste, będzie związane z ogromnymi trudnościami praktycznymi w obliczeniu współczynnika oraz problematyką w prezentacji odliczenia w JPK. W praktyce prostszym rozwiązaniem powinno być określenie wyłącznie jednego współczynnika dla całej Grupy. W sytuacji odejścia od opodatkowania czynności wewnątrz Grupy VAT, wątpliwości budzi konieczność przygotowania szczegółowej ewidencji tych czynności (projektowany art. 109 ust. 11e-11g ustawy o VAT). Wobec neutralności podatkowej rozliczeń wewnątrz Grupy konieczność prowadzenia szczegółowej ewidencji oraz zobowiązanie podatnika do przedstawiania jej na żądanie organów w ciągu 7 dni, nie wydaje się zasadna. Ewentualne korzyści z wprowadzenia takiego rozwiązania są zdecydowanie mniejsze od wad wynikających z ilości pracy administracyjnej koniecznej do przygotowania ewidencji.

Końcowo pragniemy również zwrócić uwagę na konieczność umożliwienia członkom Grupy VAT przesuwania środków pieniężnych pomiędzy rachunkami VAT. Należy pamiętać, że członkowie grupy



VAT pozostaną odrębnymi osobami prawnymi (co za tym idzie stronami zawartych umów B2B z innymi podatnikami VAT) i posiadać będą własne rachunki rozliczeniowe z otwartymi do nich rachunkami VAT, które będą uznawane kwotami podatku VAT z faktur sprzedażowych. Wpłaty zobowiązań z tytułu podatku od towarów i usług za dany miesiąc rozliczeniowy dokonywana będą z kolei z rachunku jednego tylko członka Grupy VAT, a nie przez wszystkich częściowo. W związku z tym powinna zostać stworzona możliwość przesuwania środków pieniężnych pomiędzy rachunkami VAT członków Grupy VAT. Konieczna naszym zdaniem jest stosowna zmiana art. 62b ust. 1 i 2 ustawy Prawo Bankowe.

### **29. Art. 15 ust. 1 w zw. z art. 18 pkt 1 Projektu ustawy dot. zmniejszenia limitów płatności gotówkowych**

Zgodnie z Projektem, konsument będzie obowiązany do dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, jeżeli jednorazowa wartość transakcji z przedsiębiorcą, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 20 000 zł. Natomiast w zakresie transakcji B2B Projekt obniża dotychczasowy limit płatności gotówkowych w transakcjach B2B z 15 tys. zł do 8 tys. zł.

Wprowadzenie ww. limitu B2C oraz zredukowanie limitu dla transakcji B2B nie znajduje praktycznego uzasadnienia, a może istotnie ograniczać sprzedaż wysyłkową lub sprzedaż na odległość. Często przy większych zakupach kupujący decydują się na płatność gotówkową przy odbiorze, gdyż dzięki temu mają możliwość sprawdzenia towaru i uniknięcia oszustwa. Postuluje się zatem o odstąpienie od ww. zmian.

### **30. Art. 20 Projektu ustawy, zmiany w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji**

#### **a) Zmiana w art. 3 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji**

Ustawą z dnia 31 lipca 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych zniesiono przepis wyłączający możliwość uzyskania wsparcia na inwestycje na obszarach występowania niezagospodarowanych złóż kopalin, z wyjątkiem inwestycji dotyczących tych złóż.

W uzasadnieniu do ustawy nowelizującej z tego czasu czytaliśmy, że „zmiana brzmienia art. 3 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji wynika z obserwacji praktyki stosowania tego przepisu. Praktyka stosowania normy zawartej w art. 3 wskazuje na problemy z wydawaniem decyzji o wsparciu na terenach, na których znajdują się niezagospodarowane złoża kopalin.” Warto wspomnieć, że takie złoża kopalin to często piaski lub żwiry nieposiadające dużego znaczenia dla gospodarki, których wydobycie nie jest ekonomicznie opłacalne. Złoża posiadające szczególnie istotne znaczenia dla gospodarki, są już w znacznej większości zagospodarowane. Wartość dodana z realizowanej inwestycji często może być większa niż potencjalne zyski z eksploatacji tych złóż. Pozostawienie nienaruszonymi naturalnych kopalin pozostaje w zgodzie z aktualną polityką klimatyczną, mającą na celu ochronę środowiska naturalnego. Ponadto, na co również zwracano uwagę w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej, która zmieniła brzmienie art. 3 od 2020 r., „przepis ten nie spełnia swojej funkcji w wymiarze systemowym, gdyż inwestycji niekorzystającej ze wsparcia (realizowanej na ogólnych zasadach prowadzenia działalności gospodarczej) nie dotyczy ograniczenie z art. 3.”

Ponadto, należy zauważyć, że zgodnie z opublikowanymi na stronie Ministerstwa Rozwoju, Pracy

member of 



i Technologii informacjami w 2020 r. wydano w sumie 369 decyzji o wsparciu (o 15 więcej niż w 2019 r.), o wartości ponad 15,1 mld zł, z deklaracją 5 888 nowych miejsc pracy. W porównaniu do 2019 r. liczba projektów w ramach PSI wzrosła w 2020 r. o 4% licząc rok do roku. Najwięcej nowych inwestycji odnotowano w Katowickiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej.

Wyniki te wskazują m.in. na pozytywny wpływ jaki przyniosła zmiana art. 3 i zniesienie przepisu wyłączonego możliwość uzyskania wsparcia na inwestycje na obszarach występowania niezagospodarowanych złóż kopalin pomimo bardzo trudnego czasu dla przedsiębiorców jaki był wybuch ogólnoświatowej pandemii COVID-19. Przywrócenie omawianego ograniczenia automatycznie zniechęci bądź uniemożliwi części inwestorów do inwestowania w naszym kraju i co za tym idzie zmniejszy ilość wydawanych decyzji o wsparciu. Badanie czy na danym terenie znajdują się złoża jest procesem kosztownym i czasochłonnym, co dodatkowo może zniechęcić inwestorów do wnioskowania o pomoc – obecnie badania geologiczne, które ujawniły określone kopaliny datowane są na XX wiek, i trafność dokonanych pomiarów poddawana jest częstokroć w wątpliwość.

Zwłaszcza teraz w obliczu epidemii nie jest wskazane ograniczanie pomocy w ramach Polskiej Strefy Inwestycji. Inwestycje w ramach Polskiej Strefy Inwestycji mogą stać się kołem zamachowym dla wygenerowania istotnych wartości inwestycji w naszym kraju, ponieważ co należy podkreślić Polska nie dysponuje wieloma instrumentami zachęt, które byłyby realnie wykorzystywane przez inwestorów. Na co także należy zwrócić uwagę, projektowany przepis, który to już raz został uchylony z uwagi na niespełnienie pokładanych w nim nadziei, przewróci sytuację, w której w części regionów Polski – w tym takich, z wysokim poziomem bezrobocia bądź zagrożonych wykluczeniem z uwagi na postępującą transformację przemysłową – nie będzie można uzyskać wsparcia na nową inwestycję (np. są to w dużej części regiony Dolnego i Górnego Śląska oraz Opolszczyzny np. region tyski bądź pszczyński). Sytuacja taka może przełożyć się na ograniczenia wskaźnika inwestycji w przedsiębiorstwach w tym regionie, który to w coraz to większym zakresie wybierany był zarówno przez przedsiębiorstwa Polskie jak i zagraniczne.

Końcowo na co zwracamy także uwagę, to fakt, iż potrzeba wprowadzenia wskazanego przepisu została niejako pominięta w treści uzasadnienia do ustawy nowelizującej, a co za tym idzie, nie zostały nakreślone jakie potrzeby niniejszy przepis ma zabezpieczać i gwarantować. Tym samym, skoro przepis nie ma jasnego i wytyczonego celu, w naszej ocenie, nie powinien się ostać w projektowanych przepisach.

Podsumowując, w naszej ocenie, wprowadzany przepis negatywnie wpłynie na liczbę nowych inwestycji korzystających z pomocy w ramach Polskiej Strefy Inwestycji, a aktualna polityka inwestycyjna powinna być nastawiona na stymulowanie wzrostu pojawiających się inwestycji, aby zmniejszyć skutki ogólnoświatowego kryzysu gospodarczego będący efektem światowej pandemii wirusa SARS-CoV-2 i wywołanej przez niego choroby COVID-19 w polskiej gospodarce. Zatem postulujemy o wykreślenie wskazanego przepisu z omawianego aktu.

Ze względu na przewidywane negatywne konsekwencje proponowanych przepisów prawnych dla przedsiębiorców, **postuluje się o rezygnację z proponowanych zmian prawnych.**





**b) Zmiana w art. 13 ust. 8 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji**

Projekt wprowadza zasadę, iż „Rozliczenie pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorcy na podstawie decyzji o wsparciu ma zastosowanie wyłącznie do decyzji, w ramach której rozpoczęto inwestycję i w oparciu o tę inwestycję prowadzona jest działalność gospodarcza”.

W myśl uzasadnienia, ma to być zmiana doprecyzowująca, powodująca, iż w przypadku kilku decyzji o wsparciu, podatnik nie będzie mógł korzystać ze wsparcia z decyzji, w ramach której nie rozpoczął jeszcze inwestycji, lub jeżeli zaniechał inwestycji objętej daną decyzją.

Komentowany przepis w dalszym ciągu stwarza wątpliwości interpretacyjne, trudno wywieść z niego m.in., że chodzi o sytuację posiadania co najmniej dwóch decyzji o wsparciu. Jeżeli cel tego przepisu jest faktycznie taki jak wskazuje się w uzasadnieniu, sugeruje się odmienną konstrukcję wskazującą wprost na brak możliwości korzystania z pomocy bez rozpoczęcia projektu (nawiasem mówiąc przepis taki istnieje już w rozporządzeniu) lub w przypadku zaniechania inwestycji.

Z związku z powyższym, proponujemy następujące brzmienie przepisu:

„8. W przypadku gdy przedsiębiorca posiada co najmniej dwie decyzje o wsparciu, pomoc publiczna przyznana na podstawie decyzji o wsparciu nie przysługuje przedsiębiorcy w przypadku braku rozpoczęcia inwestycji, na którą otrzymał tę decyzję o wsparciu lub w przypadku zaniechania prowadzenia działalności gospodarczej wskazanej w tej decyzji o wsparciu.”

**c) Zmiana w art. 13 ust. 9 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji**

Zaproponowany art. 13 ust. 9 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji wprowadza definicję rozpoczęcia inwestycji, która jednak nie jest zgodna z definicją rozpoczęcia prac, która jest właściwa dla analizy rozpoczęcia inwestycji zgodnie z Rozporządzeniem Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (dalej: Rozporządzenie nr 651/2014). Tylko pomoc, która spełnia wszystkie warunki - zarówno ogólne, jak i szczegółowe - ustanowione w Rozporządzeniu nr 651/2014 w odniesieniu do odpowiednich kategorii pomocy, może być wyłączona z obowiązku zgłoszenia ustanowionego w art. 108 ust. 3 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, czyli obowiązku notyfikacji pomocy publicznej do Komisji Europejskiej. Jednym z warunków zwolnienia z notyfikacji jest spełnienie efektu zachęty. Uznaje się, że pomoc wywołuje efekt zachęty, jeżeli beneficjent złożył do danego państwa członkowskiego pisemny wniosek o przyznanie pomocy przed rozpoczęciem prac.

Zastosowanie przepisów prawnych w zakresie definicji rozpoczęcia inwestycji w kształcie zaproponowanym w art. 13 ust. 9 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji może w pewnych okolicznościach spowodować, iż powyżej przywołany warunek spełnienia efektu zachęty nie będzie zrealizowany ze względu na rozbieżności definicyjne.



Dlatego proponuje się, aby art. 13 ust. 9 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji **był zgodny pod kątem treści z definicją rozpoczęcia prac określoną w Rozporządzeniu nr 651/2014 i został odpowiednio doprecyzowany.**

**d) Obowiązek utworzenia nowych miejsc pracy i zatrudnienia nowych pracowników w związku z realizacją nowej inwestycji**

Zwracamy uwagę, że w praktyce nie zdarzały się przypadki, żeby w ramach nowej inwestycji nie były tworzone nowe miejsca pracy i zatrudniani nowi pracownicy. Podkreślamy natomiast, że coraz częściej zgłaszane były wątpliwości co do konieczności deklarowania istotnego poziomu zatrudnienia, oraz utrzymania zatrudnienia obecnego biorąc pod uwagę wprowadzanie szeroko zakrojonych działań automatyzacyjnych liczne procesy w organizacji. Chęć automatyzacji procesów i niwelowania czynnika ludzkiego w procesie produkcji, wpisuje się w idee Przemysłu 4.0, a co za tym idzie, naszym zdaniem coraz trudniej upatrywać w inwestorach chęć zatrudnienia dużej liczby nowych pracowników związanych z inwestycją. Jak jednak rozumiemy ustawodawca z uwagi na swoje obserwacje oraz wskazania Komisji Europejskiej jest zobowiązany do doprecyzowania niniejszego przepisu.

**e) Zmiana w art. 17 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji w zakresie warunków korzystania ze zwolnienia podatkowego w PSI i SSE**

Zmiana przywraca status z ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, a więc z regulacji obowiązujących przed wdrożeniem nowego instrumentu wsparcia w postaci Polskiej Strefy Inwestycji. Podkreślamy, że z naszej praktyki i doświadczenia wynika, że inwestorzy dążyli do spełnienia zakładanego wzrostu zatrudnienia, zgodnie z postanowieniami decyzji. Natomiast znane nam są przypadki, w których inwestorzy mieli trudności w spełnieniu wskazanego wymogu, wówczas w drodze postępowania o zmianę decyzji o wsparciu dokonywali korekt o nie więcej niż 20% wartości nominalnej zawartej w decyzji. Tym samym, wartości te zbieżne są z projektowanymi przepisami i nie powinny w sposób istotny uderzyć w inwestorów. Dodatkowo nałożenie ograniczenia w zakresie uprawnienia ministra gospodarki do zmiany decyzji o wsparciu, w przypadku gdy taka zmiana mogłaby skutkować obniżeniem poziomu zatrudnienia określonego w decyzji o wsparciu o więcej niż 20%, zapewni pewność, że zarówno charakter inwestycji jak i jej cel oraz zakres miały charakter rzeczywisty.

Zatem niniejsza zmiana nie powinna wpłynąć negatywnie na inwestorów. Niemniej jednak, warto zwrócić uwagę, że jest to forma kolejnego ograniczenia swobody kształtowania warunków inwestycyjnych, które zawarte mają zostać w decyzji. Wydaje się, że dotychczasowe rozwiązanie pozwalało na większą elastyczność, czy nawet optymizm, w określenia liczby osób mających zostać zatrudnionych na etapie ubiegania się o decyzję.

Biorąc pod uwagę powyższe, naszym zdaniem niniejsza zmiana nie powinna mieć negatywnego wpływu na inwestorów oraz planowane inwestycje, aczkolwiek drastycznie ograniczy ewentualne zmiany decyzji w przedmiocie zadeklarowanego zatrudnienia.

**f) Zmiana w art. 17 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji - wprowadzenie klauzuli antyabuzywnej do ustawy WNI**

W naszej ocenie wprowadzenie do przepisów kolejnej klauzuli antyabuzywnej jest zbędne i prowadzi jedynie do mnożenia bytów prawnych podobnych do przepisów o klauzuli obejścia prawa (GAAR) zawartej w Ordynacji podatkowej.

Naszym zdaniem przepis ten nie będzie spełniał swojej funkcji w wymiarze systemowym z uwagi na fakt, że inwestorzy nie uzyskają pomocy polegającej na uzyskaniu zwolnienia z podatku dochodowego dopóki dopóty nie poniosą wydatków kwalifikowanych na inwestycję.

Konsultacje z biznesem, nie wskazują na jakiegokolwiek sztuczne działania mające na celu uzyskanie pomocy w ramach Polskiej Strefy Inwestycji. Mechanizm pomocy jest stosunkowo prosty – aby uzyskać pomoc inwestor zobowiązany jest ponieść koszty kwalifikowane inwestycji. Tym samym bez urzeczywistnienia planów inwestycyjnych i ich przełożenia na realia prowadzonej działalności inwestor nie uzyska wsparcia (pomocy publicznej) w postaci zwolnienia z podatku dochodowego.

Jak zostało przytoczone wyżej, w przypadku realizacji inwestycji, która to jest kontrolowana zarówno przez organy zarządzające obszarami jak i organy podatkowe, musi dojść do spełnienia określonych w przepisach ustawy oraz rozporządzeń wykonawczych zdarzeń – np. doprowadzenie do utworzenia nowego zakładu lub zwiększenia zdolności produkcyjnych zakładów już istniejących. Tym samym realia związane z generowaniem określonego dochodu są w istocie nierozzerwalnie związane z planami inwestycyjnymi kreślonymi w dokumentach aplikacyjnych. Mając to na uwadze, jakiegokolwiek przejaw sztuczności działalności musiałby zostać wyklarowany już na etapie ubiegania się o wsparcie, co nie ma naszym zdaniem miejsca.

Nie widzimy także podstaw, aby uznawać, iż przedsiębiorcy dążą do maksymalizacji pomocy publicznej poprzez nierynkowe kształtowanie kosztów kwalifikowanych. Należy w tym miejscu wskazać, że przepisy omawianej ustawy jasno precyzują limit minimalnych i maksymalnych kosztów kwalifikowanych, a co za tym idzie, jakiegokolwiek kreacja nierynkowych kosztów kwalifikowanych nie prowadzi do zwiększenia pomocy publicznej, bowiem jej wysokość nakreślona jest niejako przez zapisy wydanej decyzji. Jednocześnie na co należy zwrócić uwagę, zasadność wzrostu kosztów, o który to poziom mogą być zwiększone minimalne nakłady inwestycyjne musi zostać uargumentowana i uzasadniona na etapie składania dokumentów aplikacyjnych. Mając to na uwadze, organy zarządzające obszarami wydające w imieniu Ministra właściwego ds. gospodarki decyzję o wsparciu mają prawa i obowiązek kontrolować zasadność przedłożonych przez inwestora dokumentów aplikacyjnych, i w przypadku dostrzeżenia uchybień, w tym w zakresie wysokości możliwych kosztów maksymalnych, powinny dążyć do wprowadzenia przez inwestora stosownych korekt. Z docierających do nas informacji wynika, że organy te podejmują tego typu działania.

Dlatego w naszej ocenie dodawanie kolejnej klauzuli obejścia prawa jest zbędne. Podobnie jak inne działania mające na celu ograniczenie pomocy również ta zmiana może doprowadzić do zmniejszenia wielkości inwestycji czy ograniczenia ilości wydawanych decyzji o wsparciu.



**31. Ulgi i dotacje art. 17 ust. 1 pkt 34a, art. 17 ust. 4, art. 17 ust. 6aa ustawy o CIT, Art. 21 ust. 1 pkt 63b, art. 21 ust. 5a, art. 21 ust. 5caa ustawy o PIT**

Zaproponowana zmiana przepisów spowoduje, iż korzystanie ze zwolnienia podatkowego przede wszystkim w przypadku reinwestycji (czyli inwestycji realizowanych w istniejącym zakładzie produkcyjnym) będzie wiązało się z ogromnym nakładem administracyjnym oraz wysokim ryzykiem podatkowym dla przedsiębiorców, w szczególności dla MŚP. Należy zwrócić uwagę, iż udział polskiego sektora małych i średnich przedsiębiorstw w liczbie projektów, który uzyskały decyzję o wsparciu, wyniósł 65% od początku obowiązywania ustawy o wspieraniu nowych inwestycji – łącznie wydano 1026 decyzji do końca czerwca 2021 roku (źródło: Ministerstwo Rozwoju i Technologii, 5 lipca 2021r.).

Wykładnia zaproponowanych przepisów prawnych będzie prowadzić do zawężenia możliwości korzystania ze zwolnienia podatkowego w stosunku do dochodu tylko i wyłącznie wygenerowanego w ramach nowej inwestycji. W przypadku reinwestycji polegających przykładowo na wprowadzeniu robotyzacji i automatyzacji linii produkcyjnych w zakładzie produkcyjnym czy modernizacji części procesu produkcyjnego nie jest możliwa dokładna kalkulacja dochodu tylko z nowej inwestycji w oparciu o dane rzeczywiste, gdyż technicznie oraz księgowo nie jest możliwe wyodrębnienie dochodu z danego środka trwałego zakupionego czy wytworzonego w ramach nowej inwestycji.

W takim przypadku przedsiębiorca zostanie zmuszony do szacunku przychodów oraz kosztów poprzez stosowanie sztucznych kluczy alokacji, które nie mają podstawy w przepisach prawa podatkowego i stanowią duże ryzyko zakwestionowania przez organy skarbowe.

Niemożliwe jest alokowanie przychodów, które powstają w wyniku przeprowadzenia jednego procesu produkcyjnego/ usługowego, do nowej inwestycji i dotychczasowej działalności dotyczących różnych etapów tego samego procesu produkcyjnego czy usługowego. Konsekwentnie, ewidencja przychodów i kosztów działalności pod kątem kalkulacji dochodu zwolnionego osiągniętego z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, czyli zgodnie z normą prawną ujętą w proponowanym przepisie prawnym w art. 17 ust 1 pkt 34a oraz ust 4 ustawy o CIT (oraz odpowiednio w art. 23 ust. 1 pkt 63b oraz ust. 5a ustawy o PIT) będzie niemożliwa lub wiązała się będzie z ogromnym nakładem administracyjnym po stronie przedsiębiorcy. Negatywne dla przedsiębiorców konsekwencje przepisów w takim kształcie mogą być zdecydowanie wyższe niż korzyści z ulgi podatkowej, co w rezultacie przełoży się, iż wielu przedsiębiorców nie zdecyduje się na realizację nowych inwestycji, gdyż nie będą mieli praktycznych możliwości skorzystania z ulgi podatkowej. Przełoży się to na ograniczenie liczby nowych miejsc pracy oraz wysokości nakładów inwestycyjnych, które były deklarowane i realizowane przez przedsiębiorców dzięki wsparciu publicznemu w postaci zwolnienia podatkowego.

Tak restrykcyjne i zawężające rozumienie przepisów z pewnością znacząco zmniejszy atrakcyjność narzędzia wsparcia inwestycji dla inwestorów i praktycznie spowoduje, iż ulga podatkowa będzie tylko przyznawana na inwestycję typu „greenfield”, których skala jest znacznie mniejsza w porównaniu do reinwestycji.

Ze względu na przewidywane negatywne konsekwencje proponowanych przepisów prawnych dla przedsiębiorców postulujemy o nie wprowadzenia tych zmian.

### **32. Art. 23 Projektu ustawy - przejściowa abolicja niektórych niezadeklarowanych do opodatkowania dochodów**

Abolicja podatkowa polegająca na możliwości opodatkowania przejściowym ryczałtem według stawki 8% niezadeklarowanych dochodów podlegających opodatkowaniu zgodnie z przepisami ustawy o PIT i CIT lub podatku zryczałtowanego w okresie od dnia 1 lipca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r.

Projekt zakłada możliwość zgłoszenia do opodatkowania tzw. przejściowym ryczałtem od dochodów, tych dochodów lub przychodów, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania w Polsce, zgodnie z przepisami ustaw PIT, CIT lub ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Abolicja podatkowa).

Abolicja podatkowa ma mieć zastosowanie w szczególności w sytuacji nieujawnienia dochodów lub źródła ich powstania, przeniesienia lub posiadania w jakiegokolwiek formie kapitału poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, stosowaniem postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w sposób niezgodny z kontekstem użycia postanowień tych umów, z ich celem oraz zamiarami państw-stron tych umów, nierzeczywistą rezydencją podatkową lub uzyskaniem innej korzyści podatkowej.

Abolicja podatkowa dotyczyć ma również płatników. Stawka przejściowego ryczałtu od dochodów ma wynosić 8% podstawy opodatkowania. W przypadku kapitału przeniesionego lub posiadanego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, przedmiotem opodatkowania ma być 25% wartości tego kapitału.

Ustawa przewiduje szczegółowe zasady i tryb złożenia i udokumentowania wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów. Wniosek podlegać ma opłacie w wysokości 1% dochodu, nie niższej niż 1 000 zł i nie wyższej niż 30 000 zł. Projekt wprowadza ograniczony okres czasowy w jakim ma być możliwe skorzystanie z abolicji – okres ten będzie trwał od dnia 1 lipca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r.

Dodatkowo przed złożeniem ma być możliwe wystąpienie do utworzonej dla tych potrzeb Rady do Spraw Repatriacji Kapitału, o opinię co do skutków podatkowych w przejściowym ryczałcie od dochodów. Skorzystanie z abolicji ma chronić podmioty przed odpowiedzialnością za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczerpkowanie podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych.

Ogólną koncepcję wprowadzenia abolicji podatkowej należy ocenić pozytywnie. Wątpliwości może budzić ustalona procedura postępowania w zakresie udzielenia abolicji podatkowej. Procedurę udzielenia ulgi abolicyjnej podmiot wszczyna na wniosek złożony naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego. Wniosek składa się w wersji sformalizowanej, według określonego przez MF wzoru. We



wniosku podmiot będzie zobowiązany wykazać, m.in. źródło powstania nieujawnionego dochodu, sposób jego uzyskania oraz metodologię ustalenia wysokości dochodu.

W przypadku gdy wniosek nie będzie spełniał wskazanych w ustawie wymogów, uznawać się będzie, że wniosek ten nie został skutecznie złożony i podmiot nie skorzysta z abolicji. Należy rozważyć w jakim stopniu złożenie bezskutecznego wniosku może mieć przełożenie na sytuację podatkową podmiotu, który go złożył. Projekt ustawy nie wskazuje dalszych konsekwencji dla podmiotu związanych z nieuwzględnieniem wniosku i nie przewiduje dla niego żadnej dalszej ochrony prawnej z tym związanej. Przede wszystkim nie ma pewności czy organy podatkowe będą miały na tej podstawie prawo prowadzić wobec podmiotu czynności i kontrole z wykorzystaniem informacji ujawnionych we wniosku. Co najważniejsze, złożenie wniosku wyłącza skuteczność złożenia przez podmiot czynnego żalu w odniesieniu do dochodów objętych wnioskiem w kontekście art. 16 § 5. KKS, co może rodzić daleko idące negatywne konsekwencje dla podmiotu. W konsekwencji złożenie wniosku, wiązać się może z istotnym ryzykiem dla podmiotów które się na niego zdecydują.

Rozwiązaniem może być uzupełnienie regulacji o przepisy mające na celu zagwarantowanie podmiotowi składającemu wniosek o objęcie abolicją podatkową bezpieczeństwa prawnego, w przypadku gdy wniosek nie zostanie uwzględniony.

Na podstawie tych przepisów, podmiot miałby możliwość skorzystania w określonym terminie (np. 14 dni od dnia doręczenia powiadomienia o nieuwzględnieniu wniosku) z instytucji czynnego żalu oraz rozliczenia zaległości podatkowej, ujawnionej we wniosku na zasadach ogólnych, przewidzianych dla danego źródła dochodu.

Przy czym przepisy powinny gwarantować podmiotowi możliwość skutecznego złożenia czynnego żalu w odniesieniu do dochodu będącego przedmiotem wniosku, nawet mimo posiadania przez organ udokumentowanej informacji o istnieniu nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych podmiotu, tj. wyłączone powinno być w tym przypadku stosowanie art. 16 § 5. KKS.

Wówczas, podmioty będą mogły ubiegać się o możliwość skorzystania z abolicji podatkowej, ze świadomością, iż skutkiem nieuwzględnienia wniosku może być konieczność rozliczenia nieujawnionego dochodu na zasadach ogólnych.

## II. Pozostałe uwagi

### a) **Postulujemy wprowadzenie do Projektu odroczenia o rok obowiązku składania sprawozdania z realizowanej strategii podatkowej, tj. obowiązku, o którym mowa w art. 27c ustawy o CIT.**

Biorąc pod uwagę zbliżającą się kolejną falę pandemii oraz konieczność dostosowania systemów do największej od lat rewolucji w rozliczeniach podatkowych, należy odroczyć co najmniej o rok kolejny obowiązek sprawozdawczy. Podatnicy w czasie pandemii powinni się zająć bowiem wdrożeniem kluczowych zmian Polskiego Ładu, a nie sprawozdawczością nieprzynoszącą wartości dodanej.



Skoro projektowana ustawa ma kompleksowo regulować obciążenia podatkowe na przyszłe lata, warto włączyć do niej również ww. odroczenie.

**b) Ulga dla podatników, którzy ponieśli wydatki na nabycie terminala płatniczego oraz wydatki związane z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego**

Projekt przewiduje wprowadzenie ulgi dla podatników, którzy ponieśli koszty z tytułu nabycia terminala płatniczego. Ulga będzie przysługiwała podatnikom rozliczającym się na zasadach ogólnych według skali podatkowej oraz według jednolitej 19% stawki podatku. W roku podatkowym, podatnik będzie miał prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania kwotę wynoszącą maksymalnie 1000 zł, natomiast w przypadku podatników zwolnionych z obowiązku rejestrowania przychodów przy użyciu kas rejestrujących na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, odliczeniu będzie podlegała maksymalnie kwota 2500 zł. Prawo do ulgi będzie przysługiwało wyłącznie w odniesieniu do wydatków poniesionych w roku podatkowym, w którym podatnik zapewnił możliwość przyjmowania płatności za pośrednictwem terminala i wydatków poniesionych w roku bezpośrednio po nim następującym. Oznacza to, że podatnik będzie miał prawo do ulgi przez dwa lata podatkowe.

Konieczność zwiększenia wysokości ulgi wydaje się oczywista, aby kogokolwiek zachęcić do analizy możliwości skorzystania z proponowanej preferencji. Dodatkowo, zasadnym byłoby wydłużenie prawa do skorzystania z ulgi na więcej niż dwa lata podatkowe.

**c) Zmiana w wysokości kosztów podatkowych od przychodów otrzymywanych przez osoby pełniące obowiązki społeczne lub obywatelskie**

Zmiana dotyczy ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodu w stosunku do wynagrodzeń osób pełniących obowiązki społeczne i obywatelskie, osiągających przychody, o których mowa w art. 13 pkt 5 PIT. Osobami pełniącymi obowiązki społeczne i obywatelskie są między innymi, posłowie, senatorowie, radni, osoby zaangażowane w działalność instytucji samorządu terytorialnego czy zawodowego, ławnicy sądów powszechnych czy osoby powołane do składów komisji wyborczych. Przepis nie ma jednak zastosowania do tej części dochodów, które na podstawie odrębnych przepisów kwalifikuje się jako dochody np. ze stosunku pracy. W praktyce przepis ma więc głównie zastosowanie do świadczeń wypłacanych epizodycznie np. w postaci diet, zwrotu kosztów czy świadczeń w naturze – jak to ma miejsce np. w przypadku osób zasiadających w obwodowych komisjach wyborczych.

Dodatkowo art. 21 ust. 1 pkt 17 ustawy o PIT przewiduje zwolnienie diet oraz kwot stanowiących zwrot kosztów, otrzymywanych przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich - do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 3000 zł. Projektowana zmiana przewidująca możliwość zastosowania 20%-owych kosztów uzyskania przychodu będzie miała zastosowanie tylko w odniesieniu do dochodów przekraczających ustawowy limit zwolnienia. W konsekwencji zmiana będzie miała marginalny wpływ na opodatkowanie dochodów osób fizycznych. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że przy niewielkich kwotach do opodatkowania z tego tytułu, np. w przypadku przekroczenia limitu zwolnienia, zastosowanie 20%-owych kosztów uzyskania przychodu może okazać się mniej korzystne dla podatników niż zastosowanie zryczałtowanych kosztów w kwocie 250 zł.



**d) Wprowadzenie ulgi w podatku dochodowym dla podatników osiedlających się w Polsce, tzw. ulga na powrót**

Postulat zniesienia wymogu potwierdzenia zagranicznej rezydencji przed przeniesieniem jej do Polski za pomocą certyfikatów rezydencji - w niektórych jurysdykcjach może to być niemożliwe - szczególnie wstecznie.

Projekt wskazuje jedno z warunków do spełnienia przez osobę zmieniającą rezydencję na polską, jako przeniesienie miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podleganie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu - można uznać, że są to kryteria tożsame, dlatego postulujemy usunięcie części mówiącej o "przeniesieniu miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej" albo "podleganiu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu".

**e) Wprowadzenie w ustawie PIT ryczałtu od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Polski**

Postulat zniesienia wymogu potwierdzenia zagranicznej rezydencji przed przeniesieniem jej do Polski za pomocą certyfikatów rezydencji - w niektórych jurysdykcjach może to być niemożliwe - szczególnie wstecznie.

Rezygnacja z wyłączenia z ryczałtu dochodów opodatkowanych zgodnie z art. 30f (zagraniczna spółka kontrolowana).

Projekt wskazuje jedno z warunków do spełnienia przez osobę zmieniającą rezydencję na polską, jako przeniesienie miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podleganie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu - można uznać, że są to kryteria tożsame, dlatego postulujemy usunięcie części mówiącej o "przeniesieniu miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej" albo "podleganiu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu".

Postulujemy zmianę zapisu mówiącego o wskazaniu w rozporządzeniu katalogu wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej. Proponujemy zrównanie zapisów z tymi, które dotyczą przekazywania 1% PIT lub oparcie kwalifikowanych wydatków na bazie listy organizacji pożytku publicznego (w zakresie przyjętych kategorii działalności tych organizacji).

**f) Nowe zasady określania wzorów formularzy PIT**

Uproszczenie procesu legislacyjnego jest krokiem w dobrym kierunku, niemniej jednak sposób komunikowania zmian w formularzach tylko i wyłącznie poprzez stronę Ministerstwa Finansów może spowodować, że wielu podatników przeoczy te zmiany.

W naszym przekonaniu zmiany powinny być komunikowane w dużo szerszy sposób np. na stronach wszystkich urzędów skarbowych.

**g) Nieodpłatne świadczenie polegające na udostępnieniu pracownikowi samochodu służbowego do celów prywatnych**

W naszej ocenie uzasadnione jest podniesienie progu mocy silnika spalinowego dla niższego pułapu ryczałtu do 70 kW. Obecnie zmiana istotnie ogranicza zakres pojazdów, które będą się kwalifikowały do





niższego poziomu ryczałtu (obecne przepisy mówią o pojemności silnika do 1600 cm<sup>3</sup>, a dla tej wartości moc silnika może być istotnie wyższa niż 60 kW).

Postulujemy również, aby analogiczne zasady określenia przychodu zastosowano w odniesieniu do kategorii przychodów określonych w art. 13 ustawy o PIT. Obecny stan prawny zawiera lukę, tzn. nie ma jasnego określenia w jaki sposób powinno się określać przychód z tytułu używania samochodu służbowego do celów prywatnych dla osób zatrudnionych na innej podstawie niż stosunek pracy.

#### **h) Właściwość miejscowa organu podatkowego do złożenia zeznania po zmianie miejsca zamieszkania przez podatnika**

W przypadku zmiany miejsca zamieszkania podatnika, podatnik zgodnie z obowiązującą ustawą o PIT składa zeznanie wg starego miejsca zamieszkania, tj. wg miejsca zamieszkania/ pobytu w ostatnim dniu roku podatkowego, za który składane jest zeznanie lub w ostatnim dniu zamieszkiwania w Polsce, jeśli pobyt/ zamieszkanie w PL ustało przed tym dniem. Wynika to zarówno z ustawy PIT (art. 45 ust. 1b), jak i Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych (par 11 ust.1 pkt 1). Jeśli zmiana miejsca zamieszkania następuje po zakończeniu roku podatkowego, podatnik powinien składać zeznanie nadal do starego urzędu.

Z drugiej strony, w sytuacji zmiany miejsca zamieszkania po zakończeniu roku, przepisy art. 18 a § 1 OP wskazują organ podatkowy ustalony wg nowego miejsca zamieszkania jako właściwy do poprzednich lat podatkowych tj. a więc do obsługi tego zeznania.

W efekcie następowało przesyłanie zeznań pomiędzy urzędami. Zmiana ustalająca obowiązek składania zeznania do aktualnego urzędu na moment składania zeznania będzie więc zbieżna z przepisami w tym zakresie wynikającymi z OP odnośnie zmiany miejsca zamieszkania po zakończeniu roku podatkowego i wyeliminuje przesyłanie zeznań pomiędzy urzędami. Umożliwi podatnikowi rozliczanie podatku w tym samym („nowym” urzędzie), ustalonym na moment składania zeznania również w odniesieniu do spraw za poprzedni rok podatkowy.

Niemniej wprowadzenie tej zmiany (składanie zeznania do nowego urzędu) wydaje się nie być spójne z przepisami art. 18 § 1 OP oraz w/w rozporządzenia, które określają inną właściwość organu podatkowego dla sytuacji, kiedy zmiana miejsca zamieszkania następuje w trakcie roku podatkowego – tj. urząd skarbowy ustalony wg według miejsca zamieszkania lub pobytu w ostatnim dniu roku podatkowego, a gdy zamieszkanie lub pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustał przed tym dniem - według ostatniego miejsca zamieszkania lub pobytu na jej terytorium.

W związku z tym należy podkreślić, że zmiana przepisów nie wyeliminuje wszystkich pojawiających się w praktyce wątpliwości. Postulujemy więc uproszczenie przepisów dotyczących właściwości organów podatkowych w sytuacji zmiany miejsca zamieszkania poprzez wprowadzenie jednakowej zasady obowiązującej zarówno przy zmianie zamieszkania w trakcie jak i po zakończeniu roku podatkowego, i umieszczenie tych regulacji w jednym akcie prawnym – obecnie podatnicy jak i organy podatkowe zmuszeni są do analizowania przepisów Ustawy o PIT i Ordynacji podatkowej, jak również rozporządzenia, które nie są ze sobą spójne.

#### **i) Zmiany ułatwiające korzystanie z ryczałtu od dochodu spółek kapitałowych (tzw. Estoński CIT)**



Pomimo wielu zachęcających zmian, proponuje się utrzymanie niektórych restrykcyjnych warunków, w szczególności aby korzystać z ryczałtu, podatnik nie może posiadać udziałów lub akcji w kapitale innej spółki, nie może sporządzać sprawozdania finansowego zgodnie z MSR oraz musi zatrudniać co najmniej 3 osoby (nie licząc udziałowców).

W celu skorzystania z ryczałtu od dochodu spółek przez większą liczbę podmiotów należy rozważyć dalszą liberalizację wymogów, przede wszystkim w zakresie, o którym mowa powyżej.

#### **j) Wprowadzenie instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości**

Przepisy przewidują możliwość tymczasowego zajęcia w stosunku do podatników, których należności pieniężne przekraczają 10 000 zł, a zatem zajęcia mogą dotyczyć dużej części przedsiębiorstw, a nie tylko w tych "najpoważniejszych" dłużników. Dodatkowo, z uwagi na niską wartość progu, od którego można zająć ruchomość zobowiązanego, niejednokrotnie może dochodzić do sytuacji, gdy zostanie zajęta ruchomość zobowiązanego, który np. przez omyłkę/ przeoczenie nie uregulował danego zobowiązania na czas. Ponadto przepisy nie określają dokładanych ruchomości, które mogą zostać zajęte, a zatem podatnicy mogą być pozbawieni na 96 godzin wybranych przez urzędników ruchomości mogących stanowić znaczącą przeszkodę do funkcjonowania takiego przedsiębiorstwa.

#### **k) Wprowadzenie możliwości informowania podatników przez Szefa KAS o ryzyku uczestniczenia w karuzelach podatkowych**

Organy mają możliwość informowania w czasie rzeczywistym podatników o możliwości uczestnictwa w karuzelach podatkowych, natomiast podatnicy mają możliwość sprawnego wycofania się z współpracy z niebezpiecznymi kontrahentami. Podatnik, który został poinformowany o możliwości uczestnictwa w karuzeli podatkowej może zastosować się do zaleceń organu, w kwestii przyszłych rozliczeń. Jednakże podatnik musi liczyć się z tym, że problematyczne mogą być dotychczasowe rozliczenia. Należy zastanowić się zatem jakie będą konsekwencje dla podatnika w zakresie dotychczasowych rozliczeń, w przypadku zastosowania się do zaleceń organu oraz rezygnacji z przeprowadzania dalszych transakcji, a także co w sytuacji, gdy podatnik nie zastosuje się do takich zaleceń, tj. czy w braku zastosowania się do zaleceń, w razie ewentualnej kontroli lub postępowania podatkowego, dobra wiara podatnika zostanie automatycznie zakwestionowana?

#### **l) Zmiana dotycząca charakteru składania podpisu na oświadczeniu płatnika (WH-OSC)**

Postulujemy wprowadzenie możliwości podpisania oświadczenia przez Pełnomocnika.

#### **m) Wydłużenie ważności wydanych WHT Clearance do dnia 1 stycznia 2024 r., art. 54 Projektu ustawy (przepis przejściowy)**

Postuluje się zmianę brzmienia art. 54 projektu ustawy, w sposób uwzględniający datę wejścia w życie przepisów (1 stycznia 2022 r.) oraz okres obowiązywania opinii o stosowaniu zwolnienia. W przeciwnym wypadku przepis przejściowy efektywnie skracałby ustawowy okres obowiązywania opinii o stosowaniu zwolnienia, a w naszej opinii nie było to zamierzeniem ustawodawcy. Przepis uwzględniając sugerowane zmiany, powinien brzmieć następująco:

*"W przypadku opinii o stosowaniu zwolnienia, o których mowa w art. 26b ust. 1 ustawy zmienianej*



*w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, wydanych do dnia 31 grudnia 2021 r., okres wskazany w art. 26b ust. 7 pkt 1 tej ustawy upływa z dniem 1 stycznia 2025 r."*

***Konfederacja Lewiatan KL/.../.../PP/2021***

