

Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 24 sierpnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw

I. Exit tax

1. Uwagi ogólne

Kwestie związane z wprowadzeniem tzw. podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (dalej *exit tax*) są uregulowane w art. 1 pkt 26 (w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych) oraz art. 2 pkt 24 (w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych) Projektu ustawy.

Założeniem projektowanych przepisów jest wprowadzenie podatku *exit tax* już od 1 stycznia 2019 roku. Podatkiem od niezrealizowanych zysków mają zostać objęci podatnicy dokonujący przeniesienia majątku za granicę lub zmieniający rezydencję podatkową.

Proponowane przepisy wykraczają poza Dyrektywę Rady UE 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r, która przewiduje objęcie tą formą podatku wyłącznie podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Zaproponowane przepisy przewidują, iż *exit tax* będzie nakładany także na podatników - osoby fizyczne prowadzące jak i nieprowadzące działalności gospodarczej, które zmieniają rezydencję podatkową.

Konstrukcja zakłada obciążenie podatnika podatkiem od niezrealizowanego hipotetycznego dochodu na moment jego przeprowadzki, niezależnie od tego czy doszło w związku z faktem przeprowadzki do jakiegokolwiek zbycia składników tzw. majątku osobistego (wybranych kapitałów pieniężnych). Nie sposób nie uznać tak skonstruowanego mechanizmu za rodzaj „haraczu” za wyprowadzkę z Polski. Takie rozwiązanie należy ocenić negatywnie jako rozwiązanie represyjne, budzące istotne wątpliwości co do zgodności z Konstytucją i prawem Unii Europejskiej.

Ze względu na koncepcję objęcia podatkiem wszystkich osób fizycznych wyłącznie ze względu na fakt zmiany rezydencji podatkowej, należy zauważyć, że podatek wykracza daleko poza nadrzędny cel jakim było zapewne zidentyfikowanie sytuacji zmierzających do unikania opodatkowania w Polsce. Jesteśmy przeciwni wprowadzeniu regulacji mających wyłącznie represyjny charakter, nie biorących pod uwagę realiów w jakich dochodzi do zmiany rezydencji podatkowej u osób fizycznych, tj. znalezienie pracy w innym państwie, powody osobiste, rodzinne.

Zwracamy uwagę, iż państwa UE mają czas na wdrożenie dyrektywy do końca 2019 r. Zatem pośpiech przy wprowadzeniu komentowanych przepisów nie jest niezbędny i nie ma uzasadnienia dla wprowadzenia przepisów wadliwych i niedoprecyzowanych. Krótki czas przewidziany na konsultacje społeczne, a następnie na wdrożenie rozwiązań zawierających błędy, budzi wątpliwości co do tempa i celu wprowadzanych rozwiązań, stawiając przedsiębiorców i podatników przed kolejnymi zaskakującymi rozwiązaniami, których negatywnych skutków nie sposób ograniczyć. Dodatkowo zaproponowane rozwiązanie wykracza poza Dyrektywę poprzez objęcie swoim zakresem także osób fizycznych.

W opinii Konfederacji podatek *exit tax* powinien zostać ograniczony wyłącznie do zakresu, który jest wymagany Dyrektywą, i nie powinien dotyczyć osób fizycznych.

Zwracamy uwagę na nieprecyzyjne rozwiązania, poniżej przedstawiamy uwagi do nich.

- Proponowane rozwiązanie zakłada, iż zdarzeniem podatkowym będzie czynność, a nie fakt osiągnięcia dochodu, co należy do istoty podatków dochodowych, a nadto opodatkowaniu będą podlegały wirtualne, hipotetyczne dochody, które w rzeczywistości nie zaistnieją.
- Użycie pojęć dotychczas niezdefiniowanych przez przepisy podatkowe tj. rezydencja podatkowa i zmiana rezydencji podatkowej. Przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych posługują się pojęciem nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego nie definiują natomiast pojęcia rezydencja podatkowa ani zmiana rezydencji podatkowej.
- Niejednolite określenie podatnika.
- Nieprecyzyjne określenie do jakich przypadków stosować należy dwie zaproponowane stawki podatkowe 19 % i 3%. W jakich warunkach podatnik będzie stosował jedną bądź drugą, i kiedy będzie mógł przy jego obliczaniu posłużyć się wartością podatkową danego składnika – czy chodzi o sytuacje, w których przepisy ustaw o podatkach dochodowych przewidują możliwość uwzględnienia kosztów nabycia/ wytworzenia przy ustalaniu dochodu ze zbycia danego składnika majątku popadającego pod exit tax.
- Brakuje wskazania momentu, na który należy ustalić exit tax od składników majątku osobistego w przypadku zmiany rezydencji podatkowej. Przepisy referują wyłącznie do sytuacji przeniesienia składnika majątku za granicę, co w przypadku składników majątku osobistego podlegających w założeniu projektu opodatkowaniu od niezrealizowanych dochodów nie wystąpi. Składniki majątku osobistego obejmujące m.in. akcje, papiery wartościowe nie zostaną przeniesione, a także nie ulegną zbyciu w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Nakładając podatek na majątek podatnika gromadzony przez lata państwo każe podatnika za fakt zmiany rezydencji i wpływa na jego sytuację osobistą generując dodatkowe koszty dla osób przeprowadzających się.

Konstrukcja podatku nie bierze również pod uwagę faktu, że w przypadku zbycia aktywów należących do majątku osobistego, podatnik będzie podlegał opodatkowaniu wg zasad przewidzianych w państwie rezydencji, które to państwo może nie zakładać możliwości odliczenia u siebie podatku od zysków niezrealizowanych pobranego w Polsce. Co więcej, ze względu na konstrukcję podatku od czynności, powstają uzasadnione wątpliwości, czy podatnikowi będzie przysługiwało prawo do zastosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a więc naraża się polskiego podatnika na dodatkowe obciążenia fiskalne, tylko z uwagi na fakt zmiany rezydencji podatkowej.

Należy także krytycznie odnieść się do wysokości zaproponowanych stawek i zwrócić uwagę, na brak merytorycznego uzasadnienia dla akurat takich stawek podatku przy tym rozwiązaniu.

Niejasno określona jest sytuacja, w której podatnik miałby możliwość odliczenia w Polsce podatku równorzędnego zapłaconego za granicą od dochodów tam osiągniętych, przy jednoczesnym obowiązku doliczenia tych dochodów do dochodów osiągniętych w Polsce. Bazując na projektowanym przepisie można dojść do wniosku, że Polska opodatkuje wirtualny niezrealizowany dochód, jeśli taki dochód został w innym kraju ustalony i opodatkowany. A zatem Polska pobierze

podatek od niezrealizowanych zysków za granicą mimo braku wyprowadzki z Polski polskiego rezydenta podatkowego.

Wątpliwości budzi wprowadzenie w ustawie o podatku dochodowym, podatku od darowizny w przypadku nieodpłatnego przekazania składnika majątku innemu podmiotowi, a więc pomieszczenie podatków, które w systemie podatkowym są oddzielnymi instytucjami i są regulowane przez odrębne ustawy.

W projekcie zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zaproponowano wprowadzenie zwolnienia z podatku exit tax jeśli wartość rynkowa składnika majątku (lub sumy wartości rynkowych składników majątku) nie przekracza 2 mln zł. W przypadku wielu przedsiębiorców próg taki wcale nie jest wysoką kwotą. Co więcej podatek ma być płacony od wartości rynkowej, która może ulegać zmianie.

Projekt posługuje się niefortunnymi sformułowaniami „ustanie bytu prawnego podatnika, w tym w drodze likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot” (art. 30l ust. 3), „do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania bytu prawnego podatnika” (art. 30l ust. 4) oraz „nie nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika” (art. 30n ust. 4 pkt 2) lit. d)) odnosząc się do podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.

Brak także uregulowania sytuacji zwrotu podatku w przypadku powrotu osoby fizycznej np. po roku.

Nałożenie dodatkowych obowiązków raportowych na podatników zwiększając tym samym ilość obowiązków wobec polskiego fiskusa i zmuszając podatników oraz przedsiębiorców do borykania się z nieprecyzyjnymi przepisami.

W projekcie zakłada się wprowadzenie szeregu warunków niewspółmiernych w przypadku wnioskowania o rozłożenie podatku na raty, zakładając z góry, że podatnik będzie chciał uniknąć zapłaty podatku.

2. Uwagi szczegółowe do exit tax

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych

Omawiany przepis	Uwagi
Art. 30j ust. 1 w powiązaniu z ust. 3 oraz ust. 11	Z przepisów tych nie wynika jednoznacznie, w jakich przypadkach należy zastosować poszczególne stawki podatku. Największe wątpliwości dotyczą zastosowania 3% stawki podatku.
Art. 30j ust. 3	Przepis w obecnym brzmieniu, z uwagi na odwołanie do ust. 1 pkt 2, budzi wątpliwości interpretacyjne. Biorąc pod uwagę systematykę przepisu art. 30j zakładamy, iż referencja do ust. 1 pkt 2 jest ewidentną pomyłką a intencją ustawodawcy było odwołanie do ust. 2 pkt 2 (tj. do przypadku zmiany rezydencji podatkowej). Ten przepis wymaga przeredagowania. Definicja składników majątkowych nieuwzględniająca żadnych wyłączeń, np. dla portfeli inwestycyjnych obejmujących mniejszościowe pakiety akcji i papierów wartościowych, zdaje się potwierdzać, że celem wprowadzenia regulacji nie jest zapobieganie unikaniu opodatkowania a rzeczywiste ograniczenie swobody

	przeptywu osób. Większość obowiązujących w Europie reżimów exit tax przewiduje takie opodatkowanie wyłącznie w przypadku posiadania przez osobę fizyczną pakietu większościowego.
Art. 30j ust. 7	Ust. 7 art. 30j określa i definiuje moment powstania obowiązku podatkowego jedynie w przypadku przeniesienia składnika majątku za granicę. Brakuje analogicznej regulacji dotyczącej powstania obowiązku podatkowego w przypadku zmiany rezydencji podatkowej. Może to powodować w przyszłości wątpliwości interpretacyjne a co za tym idzie dowolność w ocenie ze strony organów podatkowych.
Art. 30j ust. 9 pkt 1)	Przepis ten wskazuje, iż wartość rynkową składnika majątku określa się zgodnie z art. 19 ust. 3 – w przypadku składników majątku osobistego oraz papierów wartościowych i składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk. Ponieważ papiery wartościowe zostały wcześniej wymienione jako element majątku osobistego (stosownie do art. 30j ust. 3) ponownie odwołanie do nich jest zbędne i budzi wątpliwości interpretacyjne. Zakładamy, iż wskazanie papierów wartościowych w omawianym przepisie jest ewidentną pomyłką wynikającą ze „skopiowania” analogicznego przepisu z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wymagającą korekty.
Art. 30j ust. 9 pkt 2)	Przepis ten wskazuje, iż w pozostałych przypadkach wartość rynkową składnika majątku określa się w drodze oszacowania, stosując metody określone w art. 25 ust. 2 i 3. Z przepisu tego nie wynika kto dokonuje takiego oszacowania (podatnik czy organ) oraz w jaki sposób (przy pomocy biegłego czy samodzielnie).
Art. 30j ust. 15 pkt 1)	W przepisie tym wskazano, iż przepisy dotyczące exit tax stosuje się odpowiednio do nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Polski składnika majątku. Wątpliwości interpretacyjne budzi użycie pojęcia: <ul style="list-style-type: none"> • „przekazanie”, tj. jakie czynności mieszczą się w zakresie tego pojęcia (czy chodzi np. o darowizny, użyczenie); • „podmiotowi”, tj. czy podmiot oznacza również osobę fizyczną a co za tym idzie, czy opodatkowaniu podlegać będą np. darowizny pomiędzy rodzicami a dziećmi przebywającymi za granicą, które gdyby nie było exit tax nie podlegałyby podatkowi dochodowemu, lecz podatkowi od spadków i darowizny, korzystając przy tym ze zwolnienia?
Art. 30k ust. 1	Przepis ten wprowadza limit 2 000 000 zł wartości aktywów poniżej, której exit tax nie będzie stosowany. Przepis ten nie odnosi się jednak do przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Wyraźnie wymienione są środki trwałe (ust. 1 pkt 1), wartości niematerialne i prawne (ust. 1 pkt 2), oraz składniki, dla których nie ustala się wartości podatkowej i majątek osobisty (ust. 1 pkt 3). Przy odpłatnym zbyciu przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części, ustala się koszty uzyskania przychodu, więc niewątpliwie nie mamy tu do czynienia ze składnikami, dla których nie ustala się wartości podatkowej. Bez zmiany przedmiotowej regulacji, opodatkowaniu exit tax podlegać będzie przeniesienie za granicę przez osobę fizyczną przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa nawet małych rozmiarów. Limit kwotowy nie będzie miał tu zastosowania.

Art. 30l ust. 3	Przepis ten określa warunki w jakich dochodzi do opodatkowania składników majątku czasowo przeniesionych za granicę. Biorąc pod uwagę, iż podatnikiem jest osoba fizyczna, zakładamy, iż odwołanie się w tym przepisie do „ustania bytu prawnego podatnika, w tym w drodze jego likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot” jest ewidentną pomyłką wynikającą ze „skopiowania” analogicznego przepisu z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wymaga korekty.
Art. 30l ust. 4	Przepis ten stanowi, iż w przypadku, o którym mowa w ust. 3 podatnik zobowiązany jest złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z tytułu exit tax do 7 dnia poprzedzającego „dzień ustania bytu prawnego podatnika.” Biorąc pod uwagę, iż podatnikiem jest osoba fizyczna, a jego byt prawny ustaje wskutek śmierci, niezbędne jest przerehabilitowanie tego przepisu i określenie w sposób jednoznaczny kto i w jakim terminie powinien złożyć deklarację oraz zapłacić należny podatek.
Art. 30n	Przepis ten przewiduje odroczenie zapłaty podatku poprzez rozłożenie na raty zarówno w przypadku przeniesienia składnika majątku jak i zmiany rezydencji podatkowej. Nie przewiduje natomiast np. możliwości zawieszenia poboru podatku, jeżeli podatnik np. w okresie x lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty zdecyduje się na powrót do kraju (powrotne przeniesienie składników majątku lub zmianę rezydencji) a składniki majątku, które miałyby podlegać opodatkowaniu, nie zostaną do tego czasu zbyte. Przyjęte przez autorów projektu rozwiązanie przypomina zasady jakie wdrażały w swoich ustawodawstwach np. Hiszpania, Portugalia czy Francja. Każde z tych państw przegrało postępowania przed Europejskim Trybunałem Sprawiedliwości, który za każdym razem podkreślał, że wprowadzenie natychmiastowego opodatkowania niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia się przez rezydenta do innego państwa członkowskiego UE jest naruszeniem swobody przedsiębiorczości i przepływu osób. W efekcie ustawodawstwa tych państw przewidują, że w przypadku zmiany rezydencji w ramach UE do opodatkowania dochodzi dopiero w momencie rzeczywistego zbycia aktywów.
Art. 30n ust. 2 pkt 2)	W przepisie tym wskazano, iż przy ocenie, czy istnieje realne ryzyko unikania zapłacenia podatku należnego, o którym mowa w ust. 1 pkt 2 bierze się pod uwagę w szczególności czy „podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie obowiązków płatnika...”. Biorąc pod uwagę, iż podatnik jest osobą fizyczną, a w zakresie obowiązków płatnika przepis ten odwołuje się do tytułów wymienionych w art. 12 art. 13 oraz art. 18 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niezbędne jest doprecyzowanie tego przepisu i wyraźne wskazanie jakie zobowiązania podatnik powinien właściwie regulować. W obecnym kształcie przepis jest niejasny.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

Omawiany przepis	Uwagi
Art. 24f ust. 1 pkt 2)	Przepis stanowi, iż opodatkowaniu exit tax podlega zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa. Jakkolwiek przepisy Kodeksu spółek handlowych generalnie przewidują możliwość przeniesienia siedziby spółki z o.o. oraz spółki akcyjnej za granicę, w praktyce wiąże się to z przeprowadzeniem postępowania likwidacyjnego, a więc takiej samej procedury jak przy typowej likwidacji. W tym zakresie przepis ten będzie przepisem martwym.
Art. 24f ust. 8 pkt 2)	Przepis ten wskazuje, iż w pozostałych przypadkach wartość rynkową składnika majątku określa się w drodze oszacowania, stosując metody określone w art. 11 ust. 2 i 3. Z przepisu tego nie wynika, kto dokonuje takiego oszacowania (podatnik czy organ) oraz w jaki sposób (przy pomocy biegłego czy samodzielnie).
Art. 24f ust. 13 pkt 1)	<p>W pkt 1) omawianego przepisu wskazano, iż przepisy dotyczące exit tax stosuje się odpowiednio do nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Polski składnika majątku. Wątpliwości interpretacyjne budzi użycie pojęcia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • „przekazanie”, tj. jakie czynności mieszczą się w zakresie tego pojęcia (np. użyczenie); • „podmiotowi”, tj. czy podmiot oznacza również np. osobę fizyczną. <p>Przy obecnym brzmieniu nie można wykluczyć, że opodatkowaniu podlegać będzie np. nieodpłatne udostępnienie pracownikowi wykonującemu pracę za granicą samochodu lub komputera o wartości powyżej 10 tys. zł, stanowiącego środek trwały. Zwolnienie z opodatkowania, o którym mowa w art. 24h ust. 1 pkt 2 dotyczy przecież tylko udostępnionych pracownikom na użytek służbowy, składników majątku niestanowiących środków trwałych ani obrotowych.</p>
Art. 24i	Przepis ten przewiduje odroczenie zapłaty podatku poprzez rozłożenie na raty zarówno w przypadku przeniesienia składnika majątku jak i zmiany rezydencji podatkowej. Nie przewiduje natomiast np. możliwości zawieszenia poboru podatku jeżeli podatnik np. w okresie x lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty zdecyduje się powrotne przeniesienie składników majątku.

II. Nowe zasady poboru i zwrotu podatku u źródła

1. Uwagi ogólne do wprowadzanego mechanizmu poboru i zwrotu podatku u źródła

Przepisy mające na celu ograniczenie nadużyć finansowych powinny być wprowadzane wyjątkowo ostrożnie, z uwzględnieniem istniejących już rozwiązań, korzyści wynikających z nowych regulacji oraz obowiązków i obciążeń z nich wynikających.

Należy podkreślić, że obecne przepisy prawa podatkowego zawierają już szereg mechanizmów zapobiegających nadużyciom (np. klauzula obejścia prawa, ograniczenie kosztów usług niematerialnych oraz finansowych, ceny transferowe, wyłączenie zwolnień z podatku u źródła dla finansowania hybrydowego czy transakcji agresywnego planowania).

Organy podatkowe mają także możliwość kontroli stosowania preferencji, a ich stosowanie jest już aktualnie uzależnione od spełnienia szeregu formalności, w tym posiadaniu przez płatników odpowiednich dokumentów. Dodać należy, że organy podatkowe mają pełną wiedzę dotyczącą stosowanych zwolnień z poboru podatku u źródła dzięki składanym informacjom IFT-1 i IFT-2 co pozwala na ewentualną skuteczną kontrolę wybranych podmiotów lub transakcji.

W rezultacie, wydaje się, że wprowadzanie kolejnych mechanizmów mogłoby ewentualnie dotyczyć wyłącznie specyficznych transakcji, którym nie zapobiegają obecne przepisy, a które to transakcje są szczególnie narażone na ryzyko wspomnianych nadużyć.

Analizując Projekt zmian, należy stwierdzić, że zaproponowane obostrzenia są niewspółmierne w porównaniu z istniejącym ryzykiem nadużywania prawa. Wynika to z faktu, że nowy mechanizm poboru podatku u źródła obejmie szereg standardowych, w większości nieskomplikowane transakcji, których celem nie jest obejście prawa (np. świadczenie usług IT, usług reklamowych).

W konsekwencji, wprowadzanie dodatkowych warunków, w takiej postaci jak aktualnie zaproponowano w projekcie zmian do Ustawy o CIT, w istocie może prowadzić do uznania, iż dochodzi do dyskryminacji podmiotów zagranicznych (zarówno z UE, jak i spoza UE) z uwagi na:

- wprowadzenie istotnych utrudnień proceduralnych oraz
- długotrwały brak możliwości korzystania z kapitału (potencjalne „zatrzymanie” kapitału przez państwo polskie bez jednoczesnego uprawnienia do otrzymywania odsetek z tego tytułu).

Z uzasadnienia Projektu wynika, że zmiana przepisów jest efektem 6 kontroli celno-skarbowych zleconych, jak domniemujemy, w bardzo specyficznych stanach faktycznych. Uważamy, że proponowanie nowych rozwiązań na podstawie doświadczeń wynikających z 6 przypadków stanowi rażące naruszenie zasad racjonalnej legislacji.

Zmiany zaproponowane w projekcie są znacznie bardziej restrykcyjne niż stosowanie w krajach ościennych ([m.in.](#) Węgry – nie pobierają podatku u źródła od licencji, dywidend i należności licencyjnych; Słowacja/ Rumunia – płatnik może zastosować zwolnienie lub obniżoną stawkę u źródła - relief at source na podstawie posiadanej dokumentacji bez konieczności zgody/ autoryzacji przez władze skarbowe; w Czechach: - zasadniczo w przypadku wszystkich płatności objętych WHT płatnik może stosować w momencie wypłaty obniżone stawki WHT wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a w przypadku dywidend oraz odsetek także pełne

zwolnienie z WHT wynikające z Dyrektyw lub umowy EU/ Szwajcaria, z wyjątkiem opłat licencyjnych - na które można uzyskać 3 letni „ruling”).

MAJĄC NA UWADZE POWYŻSZE NASZYM ZASADNICZYM POSTULATEM JEST CAŁKOWITE ODSZTAPENIE OD PROPONOWANEJ REGULACJI I WYKREŚLENIE Z PROJEKTU WSZYSTKICH STOSOWNYCH PRZEPISÓW JEJ DOTYCZĄCYCH.

2. Uwagi szczególne do wprowadzanego mechanizmu poboru i zwrotu podatku u źródła

2.1. Definicja „rzeczywistego właściciela” - art. 4a pkt 29 lit. c) Ustawy CIT/ art. 5a pkt 50 lit. c) Ustawy PIT

Zmiana definicji rzeczywistego właściciela wprowadza de facto nowy warunek niezbędny dla uzyskania takiego statusu przez odbiorcę należności.

Należy podkreślić, że dotychczasowa definicja odnosiła się głównie do faktu samodzielnego dysponowania otrzymaną należnością oraz bycia ostatecznym odbiorcą takich należności. Definicja ta była też spójna z interpretacją terminu „beneficial owner” przyjętą na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego.

Wprowadzenie dodatkowego warunku prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej ocenianego w świetle spełniania szeregu przesłanek wymienionych w art. 42a ust. 18 spowoduje znaczne rozbieżności w definiowaniu terminu rzeczywistego właściciela należności dla celów stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie można wykluczyć, że ta sama transakcja będzie inaczej oceniana pod kątem rzeczywistego właściciela w świetle przepisów CIT i w świetle UPO. Jednocześnie, jak wskazuje się w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD w takich przypadkach, decydująca będzie interpretacja przyjęta na gruncie międzynarodowym (pkt. 12.1 komentarza do art. 10). W konsekwencji, nowa definicja nie znajdzie zastosowania w szeregu sytuacji i będzie powodem licznych sporów z organami podatkowymi.

Postulujemy wykreślenie warunku prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby.

2.2. Obowiązek poboru podatku źródłowego - art. 26 ust. 1 i 2e) Ustawy CIT /art. 41 ust. 9e i 12 Ustawy PIT

Nadmiernie szeroki zakres stosowania

Proponowany przepis ogranicza możliwość skorzystania z obniżonej stawki opodatkowania lub zwolnienia z opodatkowania, wynikającej z międzynarodowych przepisów podatkowych nie tylko do tzw. dochodów pasywnych, ale też do należności z tytułu świadczenia usług. Takie należności z tytułu świadczenia usług z reguły stanowią tzw. zyski przedsiębiorstw, które podlegają opodatkowaniu w oparciu o inne zasady niż tzw. dochody pasywne. Stosowanie odmiennego reżimu opodatkowania wynika głównie z faktu, że dochody stanowiące zyski przedsiębiorstw są mniej narażone na nadużycia przepisów podatkowych. Znajduje to potwierdzenie m.in. w umowach o unikaniu opodatkowania zawartych przez Polskę, w których klauzule zapobiegające nadużyciom znajdują się w regulacjach dotyczących odsetek, dywidend oraz należności licencyjnych. Z kolei regulacje umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące tzw. zysków przedsiębiorstw takich zapisów nie zawierają.

Wniosek ten wydaje się potwierdzać również uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, zgodnie z którym *„jedną z przyczyn tych zmian (tj. zmian Ustawy o CIT) jest rosnąca globalizacja oraz mobilność tzw. dochodów pasywnych (dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne) powiązana z mogącymi wystąpić w praktyce trudnościami w ustaleniu prawidłowej stawki podatkowej, np. z uwagi na kryterium rzeczywistego właściciela (ang. beneficial owner). (...) Proponowane zmiany w dużej mierze wynikają również ze specyfiki polskiej gospodarki, tzn. dużego zaangażowania zagranicznego kapitału w polską gospodarkę, co bezpośrednio przekłada się na znaczną liczbę płatności (dywidendy, odsetki, należności licencyjne) z terytorium Polski do podmiotów zagranicznych.”*

Dlatego też, wydaje się że głównym celem wprowadzenia nowego mechanizmu poboru podatku u źródła było ograniczenie nadużywania prawa podatkowego w odniesieniu do takich właśnie dochodów pasywnych, a nie do przychodów ze świadczenia usług. Dlatego też, wydaje się, że objęcie nowym mechanizmem poboru podatku również przychodów z tytułu świadczenia usług nie wynika z głównego celu wprowadzanej zmiany przepisów.

Niezgodność z międzynarodowymi przepisami podatkowymi

Proponowany przepis wprowadza opodatkowanie przychodów stanowiących tzw. zyski przedsiębiorstw podatkiem u źródła, bez możliwości zastosowania zwolnienia na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania już przy wypłacie takich należności.

Zgodnie z generalną zasadą wynikająca z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, prawo do opodatkowania należności stanowiących zyski przedsiębiorstwa ma wyłącznie to państwo, w którym uzyskujący dochód ma siedzibę dla celów podatkowych (z wyjątkiem, gdy posiada on zakład na terytorium innego kraju). Jednocześnie, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawierają klauzuli, dopuszczającej opodatkowanie takich przychodów podatkiem u źródła oraz późniejszego zwrotu tego podatku na wniosek podatnika.

Jest to uzasadnione tym, że o ile w przypadku dochodów pasywnych uzyskujący należności nie musi ponosić znaczących nakładów na bieżącą działalność (tj. koszty te zostały poniesione już wcześniej), o tyle w przypadku innego rodzaju działalności (np. świadczenia usług) musi on ponosić takie koszty na bieżąco (np. wypłata wynagrodzeń pracowniczych). W konsekwencji, pobór podatku u źródła zakłóciłby płynność finansową podatnika, a przez to naraził go na ryzyko niewywiązywania się z zobowiązań finansowych lub ponoszenie nadmiernych kosztów finansowania zewnętrznego.

Dlatego też, proponowane przepisy stoją w sprzeczności z brzmieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych przez Polskę – co w przypadku sporu skutkować będzie pierwszeństwem przepisów umów międzynarodowych. Wniosek ten znajduje potwierdzenie również w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD (pkt. 74 komentarza do art. 1):

„Domestic specific anti-abuse rules, however, are often drafted with reference to objective facts, such as the existence of a certain level of shareholding or a certain debt-equity ratio. Whilst this facilitates their application and provides greater certainty, it may sometimes result in the application of such a rule in a case where the rule conflicts with a provision of the Convention and where paragraph 9 of Article 29 does not apply to deny the benefits of that provision (and where

the principles of paragraphs 60 and 61 above also do not apply). In such a case, the Convention will not allow the application of the domestic rule to the extent of the conflict.”

Nieuzasadnione stosowanie mechanizmu poboru podatku dla zysków przedsiębiorstw

Co do zasady weryfikowanie i okresowe aktualizowanie istniejących warunków dotyczących stosowania preferencji w zakresie podatku u źródła (wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, Dyrektyw UE, raportu BEPS) należy uznać za uzasadnione. Należy jednak podkreślić, że mechanizmy wprowadzane do przepisów krajowych nie powinny być nadmiernie uciążliwe i nie powinny prowadzić do podwójnego opodatkowania, lub dyskryminacji poszczególnych grup podmiotów.

Dotyczy to między innymi, stosowania mechanizmu poboru i zwrotu podatku u źródła, który zgodnie z Komentarzem do Konwencji Modelowej OECD powinien być wprowadzany tylko w przypadkach uzasadnionych obiektywnymi trudnościami w ustaleniu prawa do preferencji, wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (pkt 109 komentarza do art. 1 Konwencji Modelowej):

“A State can therefore automatically limit the tax that it levies in accordance with the relevant provisions of the Convention, subject to possible prior verification of treaty entitlement, or it can impose the tax provided for under its domestic law and subsequently refund the part of that tax that exceeds the amount that it can levy under the provisions of the Convention. As a general rule, in order to ensure expeditious implementation of taxpayers’ benefits under a treaty, the first approach is the highly preferable method. If a refund system is needed, it should be based on observable difficulties in identifying entitlement to treaty benefits. Also, where the second approach is adopted, it is extremely important that the refund be made expeditiously, especially if no interest is paid on the amount of the refund, as any undue delay in making that refund is a direct cost to the taxpayer.”

O ile można by się zgodzić, że wprowadzenie nowego mechanizmu poboru podatku jest ewentualnie uzasadnione w przypadku tzw. dochodów pasywnych, o tyle ustawodawca nie wskazał w uzasadnieniu obiektywnych okoliczności wskazujących na konieczność jego zastosowania do innych przychodów (np. z tytułu świadczenia usług). W uzasadnieniu, nie podano chociażby kwoty podatku u źródła, oszacowanego w wyniku kontroli przeprowadzonych w zakresie płatności za tzw. usługi niematerialne.

W konsekwencji, brak jest dostatecznego uzasadnienia dla objęcia nowym mechanizmem poboru podatku również przychodów z tytułu tzw. usług niematerialnych.

Mając na uwadze powyższe - postulujemy, o ile w ogóle przedmiotowa regulacja miałaby być wprowadzona ograniczenie jej stosowania wyłącznie do dochodów pasywnych wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1 Ustawy o CIT.

Próg 2.000.000 - kontekst rynku giełdowego

Przy obecnej wysokości stóp procentowych zmiana uderza przede wszystkim w dużych inwestorów zagranicznych i ma charakter kontrproduktywny, tj. działać będzie zniechęcająco (negatywnie) przy podejmowaniu decyzji obciążając inwestorów dodatkowymi kosztami związanymi z odzyskiwaniem nadpłaconego podatku.

Projektowane zmiany uderzą, pod względem ciężaru operacyjnego (kosztów implementacji zmian i obsługi postępowań nadpłatowych), przede wszystkim w rynek regulowany - domy maklerskie i banki powiernicze prowadzące rachunki papierów wartościowych pełniące funkcje płatnika podatku u źródła od odsetek i dywidend wypłacanych od papierów dłużnych i akcji, głównie spółek publicznych. Podmioty te, będą musiały ponieść koszty zmian w systemach informatycznych w celu dostosowania się do nowych wymogów (banki obsługują nie tylko wypłaty odsetek w ramach działalności maklerskiej/ powierniczej, ale także czynności bankowych – rachunków i lokat bankowych, stąd „pilnowanie” progu 2 mln zł przychodów danego klienta wymagać będzie centralizacji i monitorowania przychodów odsetkowych i dywidendowych każdego klienta banku). Zauważyć należy, że przewidziany w art. 41 ust. 15-20 Ustawy o PIT/ art. 26 ust. 7a Ustawy o CIT mechanizm wyłączenia z obowiązku pobrania 20% podatku u źródła jest dość sformalizowany. W praktyce wypłaty należności powyżej 2 mln zł najczęściej będą występować w przypadku uczestników obrotu regulowanego, czyli oświadczenie z ust. 15 składać będą musieli Prezesi Zarządów banków, domów maklerskich lub TFI jako „kierujący jednostkami w rozumieniu ustawy o rachunkowości”. Tymczasem obsługa procesów poboru podatków u źródła nie jest w oczywisty sposób realizowana przez prezesów zarządów tylko osoby zatrudnione w jednostkach operacyjnych, stąd też, to te osoby w praktyce powinny mieć możliwość składania takich oświadczeń, a nie kierujący jednostkami. Powyższa regulacja komplikuje proces obsługi i obawiamy się, że ze względu chociażby na ten wymóg (podpis elektroniczny i każdorazowe wysyłanie przez kierownika jednostki) przepisy wyłączające mechanizm będą martwe w praktyce.

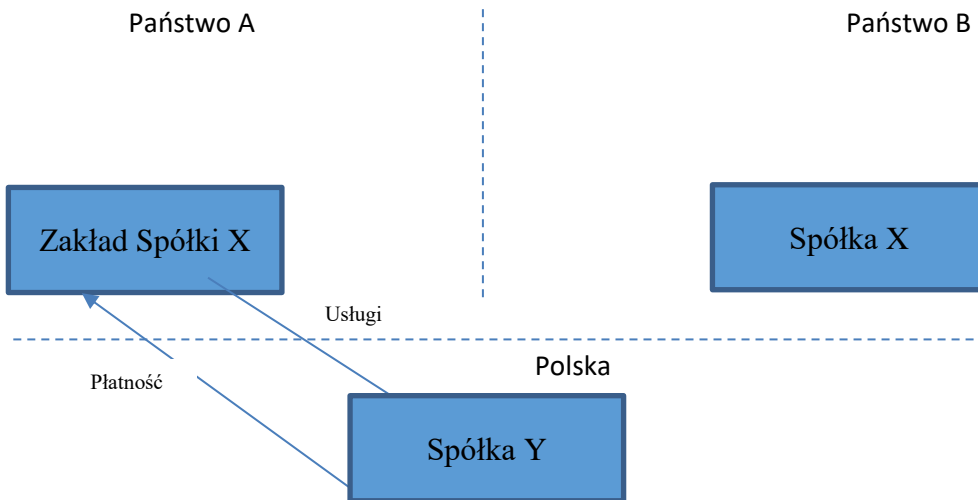
Mimo wskazania w Uzasadnieniu (str. 126) – cyt.: *„Bardzo istotnym celem projektowanych zmian jest również usprawnienie procesu poboru oraz zwrotu przez organy podatkowego tego podatku, poprzez informatyzację procesu”* – zwrot ma nastąpić aż w ciągu 6 miesięcy z możliwością przedłużenia, podczas gdy obecny termin postępowania nadpłatowego jest 3 x krótszy. Oznacza to, że fiskus zostanie skredytowany podatkiem a inwestor utraci możliwość dysponowania swoim kapitałem na wiele miesięcy, co w oczywisty sposób odbije się na wycenie rentowności inwestycji. Mimo niewątpliwych sukcesów gospodarczych naszego kraju wydaje się, że płynność akcji spółek czy obligacji notowanych na polskich rynkach regulowanych nie jest na tyle duża, aby kreować regulacje hamujące napływ kapitału z zagranicy (podkreślenia wymaga, że mechanizm tax refund jest typowy dla krajów rozwiniętych a nie rozwijających się, gdzie dominuje relief at source).

2.3. Oświadczenie - art. 26 ust. 7a) Ustawy CIT/ art. 41 ust. 15 Ustawy PIT (w związku z art. 28b ust. 3 pkt 4-6 Ustawy CIT / 44f ust. 4 Ustawy PIT

Oświadczenie w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw

Zgodnie z proponowanymi przepisami, warunkiem niezbędnym dla braku poboru podatku jest złożenie oświadczenia o prowadzeniu przez podatnika rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby dla celów podatkowych. Warunek ten dotyczy również podatku od płatności należności z tytułu świadczenia usług, które stanowią tzw. zyski przedsiębiorstw na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W praktyce, wprowadzenie takiego warunku będzie wielokrotnie prowadzić do nieuprawnionego podwójnego opodatkowania dochodów z tytułu świadczenia usług. Sytuacja taka może nastąpić w przypadku przedstawionym na poniższym schemacie.



Na powyższym przykładzie, Spółka Y z Polski nabywa usługi od Spółki X z siedzibą dla celów podatkowych w Państwie B. Jednocześnie, usługi te są faktycznie świadczone przez zakład tej spółki działający w Państwie A. W takim przypadku, należności za usługi będą opodatkowane podatkiem u źródła w Polsce, a jednocześnie nie będzie możliwe uzyskanie zwrotu tego podatku na podstawie przepisów krajowych. Wynika to z faktu, że może nie być możliwe uzyskanie od Spółki X oświadczenia o prowadzeniu rzeczywistej działalności gospodarczej w Państwie B, tj. działalność ta będzie prowadzona w Państwie A gdzie usytuowany jest zakład.

Należy zaznaczyć, że o ile przepisy prawa podatkowego dopuszczają możliwość wprowadzania dodatkowych warunków w odniesieniu do tzw. dochodów pasywnych, to nie ma takiej możliwości w przypadku tzw. zysków przedsiębiorstw. W konsekwencji, w takiej sytuacji przepisy polskiej Ustawy o CIT będą niezgodne z postanowieniami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania tzw. zysków przedsiębiorstw.

Mając na uwadze powyższe postulujemy ograniczenie nowego mechanizmu poboru podatku do tzw. dochodów pasywnych (tj. odsetek, dywidend i należności licencyjnych).

Alternatywnie, w przypadku wypłat należności stanowiących tzw. zyski przedsiębiorstw, zniesienie obowiązku potwierdzania przez płatnika należności faktu prowadzenia przez podatnika rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby dla celów podatkowych. W to miejsce, podatnicy mogą potwierdzać fakt prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez otrzymującego należność, bez wskazywania miejsca jego prowadzenia.

Nieuzasadnione przenoszenie odpowiedzialności na polskich podatników

Proponowany przepis nakłada na polskich podatników obowiązek weryfikacji posiadanej dokumentacji i informacji w celu złożenia oświadczenia. Jednocześnie, polscy podatnicy

– a realnie członkowie zarządów polskich przedsiębiorstw – biorą pełną odpowiedzialność za taką weryfikację.

W praktyce gospodarczej, uzyskanie wszystkich informacji niezbędnych dla złożenia oświadczenia może być bardzo utrudnione a nawet niemożliwe. Sytuacja taka może mieć miejsce w szczególności w przypadku transakcji z globalnymi korporacjami, niepowiązanymi z podatnikiem, w przypadku których pozycja kontrahenta może być dużo mocniejsza (np. banki zagraniczne czy spółki z sektora internetowego i IT). W takich przypadkach, nawet po uzyskaniu informacji od kontrahenta podatek może nie mieć realnej możliwości weryfikacji poprawności takiej informacji.

Powyższy problem dotyczy w szczególności spełnienia warunków prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby, który z kolei uzależniony jest od spełnienia specyficznych kryteriów wskazanych w art. 24a ust. 18 Ustawy o CIT. Ponieważ kryteria te mogą być niejasne dla kontrahentów zagranicznych, w praktyce podatnicy mogą nie mieć możliwości uzyskania i weryfikacji otrzymanych wyjaśnień.

To z kolei prowadzić będzie do konieczności poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku u źródła, oraz znacznym utrudnieniem uzyskania zwrotu tego podatku z uwagi na konieczność posiadania i weryfikacji takich samych informacji (np. faktu prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej).

Mając na uwadze powyższe postulujemy zniesienie obowiązku weryfikacji posiadanej dokumentacji lub ograniczenie odpowiedzialności podatników za wyjaśnienia kontrahentów. Alternatywnie – przeniesienie obowiązku przedstawienia zaświadczenia o rzeczywistym odbiorcy na usługodawcę/ podmiot otrzymujący płatność.

2.4. Termin złożenia oświadczenia - art. 26 ust. 7c) Ustawy o CIT/ art. 41 ust. 17 Ustawy PIT

Wspomniany przepis nakłada na płatników obowiązek składania oświadczeń najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności. Pomimo, że dalsze przepisy (art. 26 ust. 7f Ustawy o CIT) dopuszcza zwolnienie z powyższego obowiązku na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, to w praktyce zachodzi obawa, że obowiązek każdorazowego składania oświadczeń dotknie znaczną część przedsiębiorców.

Dla niektórych podmiotów może to oznaczać składanie kilku lub nawet kilkudziesięciu oświadczeń miesięcznie. To z kolei rodzi poważne problemy praktyczne, tj.:

- konieczność bieżącego weryfikowania statusu podatnika otrzymującego należności, tj. przy okazji składania każdego z oświadczeń,
- konieczność zaangażowania kierownika jednostki w czynności administracyjne, co będzie miało negatywny wpływ na działalność gospodarczą (tj. oderwanie od głównych zadań zarządzania jednostką),
- uzależnienie dokonania płatności od złożenia oświadczenia, co z kolei przełoży się na zakłócenie procesu dokonywania płatności handlowych, a w konsekwencji pogorszenie relacji biznesowych oraz naliczanie odsetek za opóźnione płatności.

Mając na uwadze powyższe proponujemy:

- **zniesienie obowiązku każdorazowego składania oświadczeń i wprowadzenie możliwości złożenia oświadczenia za dany okres (np. w terminie 3 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego);**
- **umożliwienie złożenia oświadczenia również podatnikom (tj. podmiotom otrzymującym należności) jako podmiotom posiadającym pełną wiedzę o prowadzonej przez siebie działalności.**

Alternatywnie, proponujemy wprowadzenie ograniczenia odpowiedzialności płatnika za informacje przekazane mu przez kontrahenta. W szczególności, wyłączenie odpowiedzialności płatnika w takim zakresie, w jakim składając oświadczenie opierał swoją wiedzę i weryfikację na informacjach i wyjaśnieniach otrzymanych od podatnik (otrzymującego należności).

2.5. Zwrot - art. 28b ust. 4 pkt 5) i 6) Ustawy o CIT/ art. 44f Ustawy PIT

Proponowany przepis odnosi się dwukrotnie do obowiązku prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, tj.:

- w pkt. 5 odnosząc się do statusu rzeczywistego właściciela należności – zgodnie z zaproponowaną definicją „rzeczywistego właściciela” (art. 4a pkt 29 Ustawy o CIT) status taki przysługuje, jeżeli podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby,
- w pkt 6 wskazując już ten warunek bezpośrednio.

Mając na uwadze powyższe proponujemy wykreślenie art. 28b ust. 4 pkt 6) Ustawy o CIT jako stanowiącego powtórzenie warunku wskazanego w pkt. 5 tego przepisu.

Nakładanie dodatkowych obowiązków i odpowiedzialności na polskie podmioty

Zgodnie z proponowanymi przepisami, w przypadku poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku przez płatnika należności, będzie on podmiotem składającym wniosek o zwrot tego podatku. W konsekwencji, w takim przypadku wszelkie obowiązki administracyjne oraz odpowiedzialność za prawidłowość informacji poniesie polski płatnik należności.

W praktyce gospodarczej, praktyka przeniesienia ciężaru ekonomicznego podatku u źródła na płatnika należności jest powszechna. W szczególności, dotyczy to umów zawieranych z globalnymi korporacjami (np. Google, Facebook, Booking.com, czy międzynarodowe banki), w przypadku których zmiana postanowień umownych jest często niemożliwa.

W rezultacie, wprowadzenie proponowanych warunków spowoduje szereg niekorzystnych konsekwencji dla polskich przedsiębiorstw, tj.:

- konieczność finansowania podatku u źródła przez okres co najmniej 6 miesięcy,
- konieczność uzyskania odpowiednich informacji i oświadczeń od kontrahentów zagranicznych, co w przypadku globalnych korporacji może okazać się bardzo utrudnione (np. potwierdzenie spełnienia szeregu warunków niezbędnych dla uznania, że kontrahent prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby dla celów podatkowych),

- ponoszenie pełnej odpowiedzialności za informacje i oświadczenia przekazane przez kontrahentów zagranicznych, przy jednoczesnym częstym braku narzędzi niezbędnych do weryfikacji prawidłowości tych informacji (np. silniejsza pozycja kontrahenta zagranicznego, np. banku).

Wszystko to będzie w praktyce prowadzić do braku zwrotu podatku, nie z winy podatnika, a raczej z braku możliwości uzyskania odpowiednich informacji czy ich weryfikacji.

Mając na uwadze powyższe postulujemy:

- **uproszczenie procedury zwrotu podatku oraz ograniczenie zakresu informacji niezbędnej dla uzyskania zwrotu (np. oświadczenie kontrahenta o nieprzekazywaniu otrzymanych kwot innym podmiotom, oraz niewystępowanie kontrahenta w roli pośrednika płatności),**
- **wyłączenie odpowiedzialności polskich płatników należności i kierujących przedsiębiorstwami za oświadczenia składane przez kontrahentów zagranicznych.**

Podwójne opodatkowanie zysków przedsiębiorstw

Zgodnie z proponowanymi przepisami, warunkiem niezbędnym dla uzyskania zwrotu pobranego podatku jest oświadczenie polskiego płatnika należności o prowadzeniu przez podatnika rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby dla celów podatkowych. Warunek ten dotyczy również podatku pobranego w związku z płatnością należności z tytułu świadczenia usług, które stanowią tzw. zyski przedsiębiorstw na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Wprowadzenie takiego warunku dla opłat innych niż tzw. dochody pasywne będzie w praktyce prowadzić do nieuprawnionego podwójnego opodatkowania dochodów z tytułu świadczenia usług. Sytuacja taka może nastąpić w przypadku przedstawionym na schemacie w pierwszej części dokumentu. W opisanym przypadku, gdzie usługi są faktycznie świadczone przez zakład Spółki B działający w Państwie A, należności za usługi wykonywane przez zakład Spółki B będą opodatkowane podatkiem u źródła w Polsce, a jednocześnie nie będzie możliwe uzyskanie zwrotu tego podatku. Wynika to z faktu, że może nie być możliwe uzyskanie od Spółki A oświadczenia o prowadzeniu rzeczywistej działalności gospodarczej w Państwie B, tj. działalność ta będzie prowadzona w Państwie A gdzie usytuowany jest zakład.

W konsekwencji, w takiej sytuacji przepisy polskiej Ustawy o CIT będą niezgodne z postanowieniami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Mając na uwadze powyższe postulujemy ograniczenie nowego mechanizmu poboru podatku do tzw. dochodów pasywnych (tj. odsetek, dywidend i należności licencyjnych).

2.6. Termin zwrotu - art. 28b ust. 6 Ustawy o CIT/ art. 44f ust. 6 Ustawy PIT

Wejście w życie Ustawy w proponowanym brzmieniu wiązać się będzie ze znacznym pogorszeniem płynności finansowej stron transakcji, w ramach której następuje wypłata danej należności.

Co należy szczególnie podkreślić, obciążenie ekonomiczne w praktyce odczuje nie tylko odbiorca płatności, ale także podmiot ją wypłacający. Pomimo, że wysiłek „odzyskania” podatku może podjąć podatnik, w efekcie wprowadzenia zmian w projektowanym kształcie podmioty zagraniczne będą

mogły zawierać z polskimi wypłacającymi porozumienia, na mocy których polskie podmioty będą zobowiązane do wnioskowania o zwrot lub, jeżeli będzie o niego wnioskował podatnik, koszt w taki lub inny sposób może „przerzucić” na płatnika podatku u źródła w drodze postanowień umownych.

Zasadne jest więc wprowadzenie regulacji stanowiących kompromis między zapewnieniem organom podatkowym możliwości weryfikacji zwrotu a zachowaniem płynności przez podatników.

Aby osiągnąć taki skutek, przepisy powinny:

- **zakreślać nieprzekraczalny termin dokonania zwrotu (proponuje się efektywny termin tożsamy z proponowanym w Ustawie, tj. 6 miesięcy (lub niższy - zob. uwagi w punkcie następnym));**
- **chronić podatników przez przedłużaniem postępowania z winy organów podatkowych;**
- **gwarantować podatnikowi rekompensatę za przedłużenie terminu zwrotu o okres przekraczający 6 miesięcy (lub mając na uwadze niższy okres zob. uwagi w punkcie następnym) w postaci odsetek w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych.**

Zakreślenie nieprzekraczalnego terminu nie wpłynie negatywnie na skuteczność kontroli organów podatkowych. Należy bowiem zauważyć, że zgodnie ze zmianami proponowanymi w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 15 lipca 2018 r. (nr z wykazu prac RCL UD405), podmioty powiązane mają być obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji kontrolowanej, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku obrotowym próg wartości właściwy dla danej kategorii transakcji.

„Kategorie transakcji” właściwe dla wypłat, które mogą podlegać kontroli zasadności niepobrania podatku u źródła/ pobrania go w niższej wysokości (np. usługi, wartości niematerialne i prawne, w tym licencje), stanowią, że obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych powstanie przy progu 2 000 000 PLN w odniesieniu do transakcji każdego z tych rodzajów.

Przy założeniu wejścia w życie tych zmian, organy podatkowe w toku kontroli zasadności dokonywania zwrotu, będą miały dostęp do dokumentacji cen transferowych, potwierdzającej dokonanie wypłat na zasadach „rynkowych”. Taka dokumentacja, sporządzona zgodnie z obowiązującymi i projektowanymi przepisami, będzie stanowić gotowe uzasadnienie dla wypłaty należności – zawierać będzie nie tylko informacje o odbiorcy należności i powiązaniach między wypłacającym a odbiorcą (podstawowe kryterium zwolnienia z podatku u źródła), ale także uzasadnienie wysokości przedmiotowych wypłat.

Wobec tak dalekiego ułatwienia nie ma przyczyny, dla której organy podatkowe powinny być uprawnione do dokonania zwrotu podatku u źródła w terminie dłuższym niż dla „normalnego” wniosku o stwierdzenie nadpłaty, określonego w art. 77 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej (3 miesiące). Postulujemy zakreślenie takiego terminu dokonania zwrotu jako „podstawowego”, z możliwością przedłużenia w sytuacji, w której sam podatnik przyczyniłby się do niemożności zweryfikowania zasadności zwrotu (np. nie przedłożył dokumentacji cen transferowych).

Proponujemy następujące zmiany:

a) Projektowanym art. 44f ust. 6 Ustawy PIT i art. 28b ust. 6 Ustawy CIT nadać brzmienie:

„Zwrot podatku, z zastrzeżeniem ust. 7, następuje w terminie 3 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Termin określony w pierwszym zdaniu biegnie na nowo od dnia wpływu zmienionego wniosku o zwrot podatku”.

b) Projektowanym art. 44f ust. 7 Ustawy PIT i art. 28b ust. 7 Ustawy CIT nadać brzmienie:

„Jeżeli weryfikacja zasadności zwrotu z winy podatnika nie jest możliwa w terminie, o którym mowa w ust. 6, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku”.

c) Po projektowanym art. 44f ust. 7 Ustawy PIT i art. 28b ust. 7 Ustawy CIT, dodać, odpowiednio, art. 44f ust. 19 i art. 28b ust. 19 w brzmieniu:

„Jeżeli weryfikacja zasadności zwrotu, o której mowa w ust. 7-18, nie wykaże niezasadności zwrotu, podatek pobrany podlega zwrotowi wraz z należnymi odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych naliczanymi od dnia następującego po dniu upływu terminu zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku, o którym mowa w ust. 7”.

2.7. Opinia o stosowaniu zwolnienia - art. 26 b ust. 5 Ustawy CIT

Zgodnie z zaproponowanym brzmieniem przepisu, opinię o stosowaniu zwolnienia wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy. Co więcej, termin ten może być w pewnych przypadkach przedłużany.

Tak długi termin jest niezgodny z Dyrektywą Rady 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich. Mianowicie, w art.12 tej Dyrektywy wskazuje się, że państwo źródła może uczynić warunkiem uzyskania zwolnienia wydanie decyzji przyznającej zwolnienie, jednak decyzja ta powinna zostać wydana w terminie najwyżej 3 miesięcy po zaświadczeniu przez podatnika, że warunki wynikające z Dyrektywy zostały spełnione.

Mając na uwadze powyższe postulujemy skrócenie terminu na wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia do 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy.

III. Ograniczenie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych z tytułu użytkowania samochodu osobowego

1. Art. 16 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 75 Ustawy o CIT (art. 2 pkt 12 lit. a Projektu)

Określenie progu podatkowej amortyzacji samochodów osobowych

Projekt zakłada podniesienie kwoty („progu”), powyżej którego odpisy amortyzacyjne z tytułu zużycia samochodu osobowego nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Zasluguje to na aprobatę. Jednocześnie planowane jest zastosowanie ograniczenia do dotyczących danego samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

Wątpliwości budzi proponowana wysokość „progu”. Sama intencja zrównania go dla wszystkich samochodów, w tym pojazdów elektrycznych, zasługuje na aprobatę jako uproszczenie systemu. W praktyce jednak pułap 150 000 zł jest zbyt niski, aby umożliwić przedsiębiorcom zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków na użytkowanie aut o napędzie niekonwencjonalnym, co zniechęca do ich nabywania/ zawierania umów leasingu itp. takich pojazdów. Zgodnie z cennikami publikowanymi na stronach internetowych producentów samochodów, ceny tego typu aut (nie należących do segmentów samochodów luksusowych) kształtują się obecnie w przedziale między 150 000 a 200 000 zł. W szczególności są to auta elektryczne (np. Nissan Leaf – od 153 800 zł, Hyundai IONIQ Electric – od 157 500 zł, Volkswagen e-Golf - od 164 890 zł) ale także hybrydowe (np. Kia Optima - od 164 900 zł).

Zasadne jest więc ustanowienie „progu” na kwotę nie mniejszą niż 200 000 zł.

Na uwagi krytyczne zasługuje też sposób określenia progu, powyżej którego wydatki na użytkowanie samochodu osobowego mają nie stanowić kosztów uzyskania przychodu. Kwotę tę Ustawodawca planuje określić w sposób „sztywny” (kwotowo w wysokości 150 000 zł).

Taka forma uregulowania budzi obawę, że próg pozostanie niezmienny przez wiele lat. Najlepszym uzasadnieniem takich przewidywań jest fakt, iż dotychczas obowiązujące ograniczenie obowiązywało od dnia 1 stycznia 2001 r., czyli, przy założeniu wejścia w życie zmienionych przepisów z dniem 1 stycznia 2019 r., przez osiemnaście (!) lat. Zasadne jest więc oparcie „progu” o wielkość statystyczną, która odwzorowuje zmiany siły nabywczej pieniądza i zamożności obywateli Polski. Pozwoliłoby to przepisom zachować „aktualność” bez potrzeby cyklicznego dokonywania nowelizacji.

W związku z powyższym postuluje się, aby w projektowanych przepisach wyrazy „150 000 zł” zastąpić wyrazami „równa czterdziestopięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym zawarto umowę”.

Zgodnie z Komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 9 sierpnia 2018 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia w drugim kwartale 2018 r., jest to kwota równa 203 448,60 zł. W praktyce oznaczałoby to ustanowienie progu w tej wysokości (który ulegałby zwiększeniu wraz ze wzrostem przeciętnego wynagrodzenia).

Opcjonalnie, jeżeli postulat wprowadzenia kwoty „ruchomej” zostanie uwzględniony przez Projektodawcę, lecz postulat istotnego podniesienia progu nie znajdzie zrozumienia, postuluje się,

aby w projektowanych przepisach wyrazy „150 000 zł” zastąpić wyrazami „równa trzydziestopięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia przeciętnego wynagrodzenia w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym zawarto umowę.”

Jest to kwota równa 158 237,80 zł i w praktyce oznaczałoby to ustanowienie progu w tej wysokości (który ulegałby zwiększeniu wraz ze wzrostem przeciętnego wynagrodzenia).

Opcjonalnie, jeżeli postulat podniesienia progu zostanie uwzględniony, lecz propozycja wprowadzenia kwoty „ruchomej” nie znajdzie zrozumienia, postuluje się, aby w projektowanych przepisach wyrazy „150 000 zł” zastąpić wyrazami „200 000 zł”.

Ograniczenie w zaliczaniu do kosztów podatkowych wydatków związanych z leasingiem samochodu osobowego i dyskryminacja podatkowa branży leasingowej wynikająca z proponowanych przepisów

W projekcie zaproponowano ograniczenie w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów związanych z leasingiem samochodu osobowego w:

- art. 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT – na poziomie finansującego poprzez odpisy amortyzacyjne w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę 150 000 zł, oraz
- art. 16 ust. 1 pkt 75 Ustawy o CIT – na poziomie korzystającego poprzez raty leasingowe w części przekraczającej proporcję, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem umowy leasingu.

Projektowane zmiany wprowadzają de facto podwójne ograniczenie w zaliczaniu do kosztów podatkowych wydatków związanych z samochodem osobowym w ramach transakcji leasingu, którego wartość przekracza 150 000 zł. W pierwszym etapie, ograniczeniu podlegają wydatki poniesione przez finansującego na zakup oddanego w leasing samochodu osobowego. Następnie ograniczeniu podlega wartość rat leasingowych ponoszonych przez korzystającego w odniesieniu do tego samego samochodu osobowego. W konsekwencji, ta sama wartość podlega podwójnemu wyłączeniu z kosztów podatkowych po obydwu stronach umowy leasingu. W przypadku, gdy samochód osobowy jest przedmiotem dalszego subleasingu lub podnajmu, ww. ograniczenie będzie stosowane kilkakrotnie w odniesieniu do tego samego samochodu.

Projektowane zmiany w ramach art. 16 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 75 Ustawy o CIT w obecnym kształcie wprowadzają zbyt daleko idące ograniczenia i prowadzą do dyskryminacji podatkowej leasingu. Zakładając, że celem projektu jest zrównanie sytuacji podatkowej podmiotów korzystających z leasingu operacyjnego oraz podmiotów amortyzujących samochody osobowe, nie ma wątpliwości iż aktualna treść Projektu w omawianej części prowadzi do wywołania skutku wręcz przeciwnego. Przyjęcie regulacji w obecnym kształcie spowoduje, iż rozwiązaniem znacznie korzystniejszym od zawarcia umowy leasingu dla potencjalnego klienta będzie finansowanie nabycia samochodu osobowego kredytem. W wyniku wprowadzonych zmian leasing będzie więc usługą de facto wykluczaną w odniesieniu do samochodów osobowych na rzecz kredytu, zwłaszcza że w przypadku kredytu nabywca rozpozna w kosztach uzyskania przychodów pełną wartość kosztów finansowania, w przypadku leasingu cała opłata (tak w części odpowiadającej spłacie wartości przedmiotu, jak i w części stanowiącej koszt finansowania) będzie podlegać ograniczeniom.

Ograniczenia na poziomie finansującego

W praktyce, funkcjonujące dotychczas ograniczenie wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT, przyjęło się interpretować jako ograniczenie limitujące efekty podatkowe korzystania w działalności gospodarczej ze zbyt luksusowych samochodów osobowych. W tym miejscu należy

więc zwrócić uwagę, iż w przypadku zakupu samochodów osobowych przez finansującego i oddania ich do użytkowania na podstawie umowy leasingu, finansujący w żadnym zakresie nie korzysta z tzw. luksusowości takiego samochodu osobowego. Skoro więc ustawodawca zdecydował się ograniczyć efekty podatkowe związane z zakupem droższych pojazdów po stronie korzystającego, to nie ma uzasadnienia dla ograniczenia tych efektów drugi raz po stronie finansującego, który – jak już podkreślono powyżej – w żadnym zakresie nie korzysta z luksusowego charakteru droższych samochodów osobowych.

Finalnie, należy zauważyć, iż wprowadzanie jakichkolwiek ograniczeń w zakresie zaliczania do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oddanych do użytkowania na podstawie umowy leasingu operacyjnego po stronie finansującego jest niezgodne z podstawowym założeniem konstrukcyjnym podatku dochodowego. W szczególności, podatek dochodowy, jak sama jego nazwa wskazuje, powinien opodatkowywać dochód (przysporzenie) po stronie podatnika. W przypadku umów leasingu operacyjnego rzeczywistym i ekonomicznym dochodem finansującego jest wyłącznie nadwyżka opłat leasingowych ponad wartość początkową środka trwałego oddanego do użytkowania na podstawie umowy leasingu. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym powinna więc podlegać wyłącznie ta nadwyżka opłat leasingowych ponad wartość początkową środka trwałego. Odmówienie finansującemu zaliczenia do kosztów podatkowych jakiegokolwiek części wydatków poniesionych na zakup takiego środka trwałego prowadzi do opodatkowania wirtualnego (niereczywistego) dochodu po stronie finansującego – dochodu w wysokości wyższej, niż faktycznie uzyskana przez finansującego. W skrajnym przypadku, tak wyliczony podatek może nawet przewyższyć kwotę rzeczywiście uzyskanego przez finansującego dochodu, doprowadzając do powstania straty na takiej transakcji (podatek może okazać się wyższy niż kwota dochodu, doprowadzając w ten sposób do efektywnego opodatkowania na poziomie wyższym niż 100%). Z pewnością nie takie było założenie konstrukcyjne podatku dochodowego, aby okoliczność opodatkowania sama w sobie była jedynym źródłem powstania straty w sensie ekonomicznym.

Ograniczenia na poziomie korzystającego

Proponowane brzmienie projektowanego art. 16 ust. 1 pkt 75 Ustawy o CIT nie uzależnia stosowania limitu 150 000 zł od tego czy korzystający wykorzystuje auto wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Projektowane rozwiązania na gruncie CIT/PIT są bardziej represyjne niż analogiczne rozwiązanie występujące w obrębie VAT (które zakłada stosowanie ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego związanego z nabyciem samochodów osobowych w odniesieniu do pojazdów, które nie są wykorzystywane wyłącznie dla celów działalności gospodarczej). Wydaje się, że celowe byłoby zbliżenie pomiędzy VAT i CIT/PIT – polegające na przyjęciu iż projektowane ograniczenia z art. 16 ust. 1 pkt 75 Ustawy o CIT odnoszą się do samochodów osobowych, które wykorzystywane są również dla celów innych niż działalność gospodarcza (mechanizm ten w Projekcie zastosowano już zresztą w odniesieniu do kosztów użytkowania/eksploatacji samochodów osobowych - art. 16 ust. 1 pkt 51 Ustawy o CIT w nowym brzmieniu).

Ponadto w przypadku wynajmu samochodu proponowane przepisy wymagają, aby dla zrealizowania dyspozycji tego przepisu wynajmujący ujawnił cenę zakupu pojazdu poprzez wskazanie w jakiej proporcji kwota 150 000 zł pozostaje do wartości pojazdu i jak ustalać tą wartość. Trudno uznać, by była tu mowa o wartości rynkowej pojazdu, która będzie codziennie inna dla tego samego pojazdu. W przypadku braku ujawnienia tych danych podatnik nie będzie miał możliwości oceny jaką część wydatków może zaliczyć do KUP i tym samym nie będzie miał możliwości prawidłowego rozliczenia podatku. Przepis ten powinien obejmować wyłącznie umowy o których mowa w art. 23a pkt 1, a nie każdą umowę najmu, dzierżawy lub

o podobnym charakterze. Dodatkowo wartością o jakiej mowa w tym przepisie powinna być ustalana w okresach, podobnie jak, np. wartość przyjęta dla celów ubezpieczenia.

Samochody użytkowane na podstawie umów najmu, dzierżawy, czy o podobnym charakterze powinny być zaliczane do KUP na zasadach ogólnych poprzez wykazanie ich związku z przychodem. Nie można bowiem stawiać znaku równości pomiędzy wynajmem pojazdu na jeden dzień, a użytkowaniem go na podstawie umów o których mowa w art. 23a pkt 1 Ustawy o PIT.

W związku z powyższymi uwagami, proponujemy wprowadzenie zmian w treści art. 16 ust. 1 pkt 4 i art. 16 ust. 1 pkt 75 Ustawy o CIT o następującej treści:

- art. 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT – *„odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę równą czterdziestopięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym zawarto umowę”, jeżeli podatnik nie prowadzi ewidencji, o której mowa w ust. 5a, potwierdzającej wykorzystywanie samochodu osobowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika”,*
- art. 16 ust. 1 pkt 75 Ustawy o CIT – *„dotyczących danego samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota równa czterdziestopięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym zawarto umowę pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy, jeżeli podatnik nie prowadzi ewidencji, o której mowa w ust. 5a, potwierdzającej wykorzystywanie samochodu osobowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika; do tych opłat nie zalicza się składek na ubezpieczenie samochodu osobowego; przepis pkt 49 stosuje się”.*

Analogiczna zmiana odnosząca się do limitu kosztów powinna zostać także wprowadzona do art. 16 ust.1 pkt 49.

W konsekwencji, limity zawarte w ramach art. 16 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 75 Ustawy o CIT powinny dotyczyć wyłącznie samochodów osobowych, które nie są wykorzystywane w całości do działalności gospodarczej podatnika.

Ponieważ w przypadku samochodów osobowych oddanych w leasing, najem lub dzierżawę prowadzenie ewidencji potwierdzającej korzystanie z pojazdu wyłącznie dla celów prowadzonej działalności byłoby bezprzedmiotowe (nie ma bowiem wątpliwości co do użytkowania ich wyłącznie dla celów działalności gospodarczej finansujących) – proponujemy jednocześnie modyfikację ust. 5b zawartego w projekcie, poprzez dodanie pkt. 3):

- *5b. Przepisu ust. 5a nie stosuje się: (...) 3) w odniesieniu do finansującego, wynajmującego oraz wydzierżawiającego – za okres w którym samochód osobowy oddany jest w odpłatne używanie na podstawie umowy leasingu, najmu lub dzierżawy.*

Na gruncie przepisów ustawy o PIT w celu zachowania spójności z projektowanymi zmianami w zakresie ustawy o CIT w analogiczny sposób powinny zostać zmienione art. 23 ust. 1 pkt 4 (odpowiednik art. 16 ust. 1 pkt 4 na gruncie przepisów Ustawy o PIT), art. 23 ust. 1 pkt 47 (odpowiednik art. 16 ust. 1 pkt 49 na gruncie przepisów Ustawy o PIT), art. 23 ust. 1 pkt 66 (odpowiednik art. 16 ust. 1 pkt 75 na gruncie przepisów Ustawy o PIT) oraz 23 ust. 1 pkt 47 (odpowiednik art. 16 ust. 1 pkt 49 na gruncie przepisów Ustawy o PIT).

2. 16i ust. 5a Ustawy o CIT (art. 2 pkt 16 Projektu)

Zgodnie z projektowanym art. 16i ust. 5a Ustawy o CIT, przepis ustępu 5 nie ma zastosowania do finansującego w odniesieniu do leasingu spełniającego warunki określone w art. 17b – w przypadku leasingu samochodu osobowego. Proponowany przepis wyłącza możliwość obniżania stawki amortyzacji wyłącznie w stosunku do finansującego.

Taka propozycja rodzi poważne ryzyko negatywnych i – jak zakładamy – niezamierzonych skutków wobec branży leasingowej i podatników korzystających.

Postulujemy wykreślenie art. 16i ust. 5a z Projektu.

Na gruncie przepisów Ustawy o PIT w celu zachowania spójności z projektowanymi wykreślony powinien zostać projektowany art. 22i ust. 5a, który stanowi odpowiednik art. 16i ust. 5a na gruncie przepisów ustawy o PIT.

Brak przepisu intertemporalnego regulującego stosowanie art.16i ust.5a.

Przepisy Ustawy o CIT wyróżniają obecnie dwie sytuacje:

- amortyzację środka trwałego według stawek podstawowych określonych w wykazie stanowiącym załącznik do Ustawy o CIT – art. 16i ust. 1 Ustawy o CIT (sytuacja nr 1),
- możliwość obniżenia wysokości stawki amortyzacji przez podatnika – art. 16i ust. 5 Ustawy o CIT (sytuacja nr 2).

Nowododany ust. 5a w ramach art. 16i dotyczy sytuacji - możliwości obniżania statutowej stawki amortyzacji przez finansującego. Ustawodawca w ramach art. 16i ust. 5a Ustawy o CIT wyłącza po stronie finansującego możliwość obniżania stawki amortyzacji (sytuacja nr 2), jednakże w jakimkolwiek zakresie nie nakazuje stosowania podstawowej stawki amortyzacji środka trwałego ze skutkiem od 1 stycznia 2019 r. (sytuacja nr 1).

Celem art. 16i ust. 5a Ustawy o CIT jest wprowadzenie wobec finansujących zakazu obniżania stawek amortyzacji w drodze decyzji podatnika, która została podjęta po 31 grudnia 2018 r. Nie jest natomiast celem tegoż przepisu powodowanie automatycznego podwyższenia stawek amortyzacji do poziomu stawki podstawowej w stosunku do tych środków trwałych (samochodów osobowych), które zostały nabyte przed 1 stycznia 2019 r. Warto bowiem wskazać, iż decyzje o zastosowaniu obniżonej stawki amortyzacji na podstawie art. 16i ust. 5 ustawy o CIT, są podejmowane zazwyczaj jeden raz począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji i obowiązują aż do momentu całkowitego zamortyzowania środka trwałego lub jego wykreślenia z ewidencji. Decyzje podjęte w zgodzie z dotychczasowym brzmieniem art. 16i ust. 5 powinny zatem korzystać z ochrony prawnej aż do momentu podjęcia kolejnej decyzji (od pierwszego miesiąca każdego następnego roku) lub aż do całkowitego zamortyzowania środka trwałego lub jego wykreślenia z ewidencji (w przypadku braku kolejnych decyzji o zmianie stawki).

W konsekwencji, finansujący będący właścicielem środka trwałego zakupionego przed 1 stycznia 2019 r. może go amortyzować na dotychczasowych zasadach według obniżonej stawki. Art. 16i ust. 5a Ustawy o CIT zakazuje bowiem wyłącznie podejmowania decyzji o obniżeniu stawek amortyzacji po dniu 31 grudnia 2018 r., lecz nie nakazuje podwyższania stawki do poziomu ustawowego jeżeli taka decyzja została podjęta przed 1 stycznia 2019 r. Zaproponowana redakcja przepisu art.16i ust.5a może jednak wprowadzać niepotrzebne wątpliwości w tym zakresie, i z tego względu sugerujemy wprowadzenie odpowiedniego przepisu przejściowego wyraźnie regulującego tę sytuację.

Uwagi odnoszące się do tej kwestii ujęte zostały w punkcie II.5 dotyczącym przepisów przejściowych.

3. Art. 16 ust. 1 pkt 51 w zw. z art. 16 ust. 3b Ustawy o CIT (art. 2 pkt 12 lit. a i c Projektu)

W ramach projektowanej zmiany art. 16 ust. 1 pkt 51 Ustawy o CIT ustawodawca proponuje wprowadzenie 50% limitu w zaliczaniu do kosztów podatkowych wydatków z tytułu kosztów **używania** samochodu osobowego dla potrzeb działalności gospodarczej, jeżeli nie jest prowadzona odpowiednia ewidencja potwierdzająca wykorzystywanie samochodu osobowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Jednocześnie w ramach art. 16 ust. 3b Ustawy o CIT ustawodawca wyłącza z ograniczeń przewidzianych w ust. 1 pkt 51 opłaty z tytułu umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, chyba że opłaty te zostały skalkulowane w sposób obejmujący **koszty eksploatacji** samochodu osobowego.

Proponowana zmiana ma charakter wyłączenie fiskalny i ma na celu maksymalizację wpływów budżetowych. Na zmianie najwięcej stracą ci przedsiębiorcy, którzy posiadają i użytkują samochód osobowy wyłącznie do działalności gospodarczej, a tylko sporadycznie, czego nie sposób uniknąć, użyją go do celów prywatnych. Jeżeli stosunek używania prywatnego do używania w działalności wynosi 1 do 99, to przedsiębiorca taki, będzie mógł zaliczyć jedynie 50% wydatków z tym związanych. Oznacza to, że zostanie pozbawiony 49% kosztów, które poniósł wyłączenie w celu uzyskania przychodu. Regulację uważamy za zbyt daleko idącą, skrajnie fiskalną i mogącą mieć niekorzystne skutki dla przedsiębiorców i całej gospodarki. Spowodować może ograniczenie zainteresowania zakupem lub leasingiem nowych samochodów, np. przez firmy, które udostępniają swoją flotę pracownikom, którzy potencjalnie mogą wykorzystać używany samochód do celów prywatnych. Proponowany limit jest zbyt niski. Przedsiębiorcy znaczącą część czasu przeznaczają na działania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Z kolei większość czasu który temu nie poświęcają odpoczywają/ śpią.

Uwzględniając cel wprowadzenia ograniczenia, tj. wyłączenie z kosztów podatkowych użytku prywatnego aut służbowych, stoimy na stanowisku, że ograniczenie powinno odpowiadać rzeczywistości i wynosić +/- 15%, tj. **85% wydatków związanych z używaniem samochodów firmowych powinno stanowić KUP.**

W przypadku gdy użytek prywatny jest opodatkowany w ramach opodatkowania świadczeń na rzecz pracownika, nie ma podstaw, by jeszcze raz był opodatkowany poprzez brak możliwości ujęcia części wydatków na taki pojazd w KUP. Powodować to będzie podwójne opodatkowanie prywatnego użytku pojazdów. Tym samym limity powinny dotyczyć tylko pojazdów użytkowanych prywatnie przez inne osoby, niż objęte regulacją przepisu art. 12 ust. 2a Ustawy o PIT.

Ponadto operowanie pojęciem „kosztów używania” w ramach art. 16 ust. 1 pkt 51 Ustawy o CIT i „kosztami eksploatacji” w ramach w art. 16 ust. 3b ustawy o CIT prowadzi do niepotrzebnych wątpliwości interpretacyjnych. Analiza art. 16 ust. 1 pkt 51 w zw. z art. 16 ust. 3b Ustawy o CIT prowadzi bowiem do wniosku, że koszty używania samochodu są pojęciem szerszym niż raty leasingowe z tego tytułu. Jednocześnie, nie jest jasne czy ograniczenia w zakresie „kosztów eksploatacji” z ust. 3b są tożsame z ograniczeniami odnoszącymi się do kosztów użytkowania samochodów osobowych objętych w ustawie o VAT 50% limitem w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego.

W związku z powyższymi uwagami, proponujemy zmianę redakcji projektowanych przepisów w celu zapewnienia większej przejrzystości Projektu. W szczególności, proponujemy usunięcie art. 16 ust. 3b ustawy o CIT, a w ramach art. 16 ust. 1 pkt 51 Ustawy o CIT wprowadzenie ograniczeń na wzór tych obowiązujących już na podstawie art. 86a ust. 2 pkt 3 Ustawy o VAT.

W konsekwencji, proponowane brzmienie art. 16 ust. 1 pkt 51 Ustawy o CIT byłoby następujące *„15% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu zakupu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych, usług naprawy lub konserwacji tych samochodów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych samochodów, jeżeli podatnik nie prowadzi ewidencji, o której mowa w ust. 5a, potwierdzającej wykorzystywanie samochodu osobowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika”*.

Proponowane rozwiązanie legislacyjne zapewnia uzyskanie zakładanego przez Projekt efektu fiskalnego, przy zwiększeniu przejrzystości Projektu i jego spójności z przepisami o VAT.

Na gruncie przepisów Ustawy o PIT w celu zachowania spójności z projektowanymi zmianami w zakresie Ustawy o CIT, w analogiczny sposób powinien zostać zmieniony art. 23 ust. 1 pkt 46a (odpowiednik art. 16 ust. 1 pkt 51 na gruncie przepisów Ustawy o PIT) oraz usunięty art. 23 ust. 3b (odpowiednik art. 16 ust. 3b na gruncie przepisów Ustawy o PIT).

4. Art. 23 ust. 1 pkt 46 Ustawy o PIT (art. 1 pkt 15 lit. a Projektu)

W Projekcie, art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT ograniczona ma zostać możliwość zaliczania do kosztów podatkowych wydatków eksploatacyjnych (oraz składek na ubezpieczenie) związanych z wykorzystywaniem w działalności gospodarczej prywatnego auta podatnika. W aktualnym stanie prawnym wydatki eksploatacyjne z tego tytułu stanowią koszt podatkowy do wysokości tzw. kilometrówki, natomiast składki na ubezpieczenie nie są w ogóle objęte dyspozycją art. 23 ust. 1 pkt 46 Ustawy o PIT. Projektodawca zakłada ograniczenie w zaliczaniu do kosztów podatkowych w wysokości 20% wartości tychże wydatków. Należy zauważyć, że w przypadku wykorzystywania prywatnego auta służbowego do działalności gospodarczej nie występuje wspomniany wcześniej problem „nadmiernie luksusowych aut”, ponieważ zaliczeniu do kosztów podatkowych podlegają jedynie wydatki faktycznie związane z działalnością gospodarczą podatnika. Obecne brzmienie art. 23 ust. 1 pkt 46 Ustawy o PIT w wystarczający sposób zabezpiecza interes fiskalny państwa w tej sytuacji.

Wprowadzenie różnicowania poziomu części wydatków jaka może stanowić koszt w zależności od wpisania danego pojazdu do ewidencji środków trwałych nie znajduje uzasadnienia. W szczególności, że ma to dotyczyć także pojazdów wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej, których przewidywany okres używania jest krótszy niż rok (np. samochody demonstracyjne). Niezależnie od tego nie ma podstaw by różnicować wysokość możliwych do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków (nawet w przypadku samochodów użytkowanych prywatnie i służbowo) w zależności od tego, jak długo podatnik ma zamiar z tego samochodu korzystać. W przypadku podatnika kupującego pojazdy np. na potrzeby działalności trwającej z założenia krócej niż rok, będzie on mógł zaliczyć tylko 20% wydatków do KUP, zaś podatnik prowadzący taką samą działalność w okresie dłuższym 50% przy takim samym zakresie wykorzystania pojazdu do działalności służbowej i prywatnej. Tym samym w tym wypadku mielibyśmy naruszać zasadę równości, bowiem cecha okresu prowadzenia działalności gospodarczej nie jest relewantna do określania jaka część wydatków może być uznana za KUP.

Abstrahując od powyższego, podatnik będący osobą fizyczną i wykorzystującą np. jedyny posiadany pojazd do działalności gospodarczej będzie różnie traktowany, w zależności od tego czy pojazd ten jest w ewidencji, czy nie. Przy czym nie ulega wątpliwości, że zakres wykorzystania jedynego samochodu do celów prywatnych i służbowych jest taki sam i zależy od potrzeb użytkującej go osoby, a nie od tego czy pojazd jest w ewidencji, czy nie. Przy czym pojazdy które są w ewidencji są premiovane dwukrotnie. Po pierwsze poziom możliwych do zaliczenia do KUP wydatków jest wyższy, po drugie podatnik ma dodatkowe korzyści z dokonywania odpisów

amortyzacyjnych od pojazdu. Cechą pojazdów jest to, że ich sprzedaż następuje co do zasady za kwotę niższą niż ich zakup. Zatem różnica pomiędzy ceną zakupu i sprzedaży obniży zobowiązanie podatkowe danego podatnika (w odróżnieniu od takiego samego pojazdu kupionego i sprzedanego za takie same ceny przez podatnika prywatnie). Należy także mieć na uwadze, że w przypadku używania samochodu nie stanowiącego własności podatnika, czyli np. żony, albo rodziców, który także nie będzie mógł być ujęty w ewidencji środków trwałych limit ten będzie wynosił 50%.

Tym samym należy zrównać limit wydatków zaliczanych do KUP niezależnie od tego czy samochód stanowi własność podatnika i jest ujęty w środkach trwałych, czy nie. Podział ten jest bowiem pozbawiony sensu i łatwy do obejścia np. poprzez darowiznę samochodu na osobę zaliczaną zgodnie z przepisami o darowiznach do tzw. grupy „0”

W związku z powyższymi uwagami, proponujemy odstąpienie od nowelizacji dotychczasowej treści art. 23 ust. 1 pkt 46 Ustawy o PIT w ramach Projektu.

5. Art. 13 Projektu – przepisy przejściowe

W art. 13 Projektu zawarte są przepisy przejściowe odnośnie umów leasingowych. Brakuje jednak jakiegokolwiek uzasadnienia do przyjęcia wyznaczonej przez Projekt daty 31 grudnia 2020 r. jako końca okresu ochrony prawnej wynikającej z praw nabytych w obecnym stanie prawnym. Naszym zdaniem, zasada ochrony praw nabytych sprzeciwia się wyznaczeniu daty granicznej dla umów leasingowych zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r. Uważamy, iż jedynym warunkiem korzystania z dotychczasowego brzmienia przepisów powinno być zawarcie umowy leasingowej przed 1 stycznia 2019 r. bez wyznaczania jakichkolwiek innych ram czasowych.

Niezależnie od kwestii przepisów przejściowych związanych z umowami leasingowymi należy zauważyć, że projektowany art. 13 w obecnym kształcie nie zawiera jakichkolwiek regulacji dotyczących środków trwałych. Może to prowadzić do wątpliwości związanych z właściwym stosowaniem przepisów art. 16 ust. 1 pkt 4 i art. 16i ust. 5a Ustawy o CIT. W konsekwencji, zasadne jest wprowadzenie oddzielnego zapisu w ramach art. 13, który regulowałby tą kwestię.

Proponujemy wprowadzenie jednego przepisu przejściowego (art. 13 ust. 1), który pozwoli na stosowanie dotychczasowych regulacji do wszystkich umów leasingowych zawartych przed 1 stycznia 2019 r. Proponowane brzmienie art. 13 ust. 1 jest następujące *„Do umów leasingu, najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2. stosuje się w brzmieniu dotychczasowym”*. Jednocześnie ust. 2 i 3 w ramach art. 13 zostałyby usunięte.

W celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych co do właściwego zakresu stosowania art. 16i ust. 5a Ustawy o CIT (odpowiednik art. 22i ust. 5a na gruncie PIT) i art. 16 ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT (odpowiednik art. 23 ust. 1 pkt 4 na gruncie PIT) proponujemy dodanie standardowego przepisu przejściowego dotyczącego środków trwałych, który jest zazwyczaj wykorzystywany dla tego typu sytuacji w corocznych nowelizacjach ustaw o podatkach dochodowych. Proponowane brzmienie dodanego ust. 2 do art. 13 Projektu jest następujące *„Przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do środków trwałych przyjętych do używania po dniu 31 grudnia 2018 r.”*

IV. IP BOX

1. Uwagi ogólne

Propozycję wprowadzenia Innovation Box przyjmujemy z największą aprobatą. Jest to instrument stosowany w wielu krajach na świecie, którego celem jest zachęcenie do prowadzenia w kraju prac badawczo rozwojowych i ochronę ich wyników przez krajowych podatników prawami własności intelektualnej (PWI) i tym samym realizacji zysków z PWI w kraju.

Jednakże praktyka stosowania rozwiązań IP Box na świecie, szczególnie w sytuacjach, gdzie jeden podatnik jest twórcą przynajmniej kilku PWI i czerpie z nich dochody w postaci sprzedaży towarów i usług, w których to te PWI są zawarte, pokazuje iż podstawowym problemem jest kalkulacja dochodu danego PWI zawartego w produkcie, w tym określenie jaką część dochodu wyłączać z kwalifikowanego dochodu (np. przypadający na znak firmowy, dochód rutynowy...). W praktyce wyodrębnienie dochodu kwalifikowanego z całościowego dochodu jest dokonywane na bazie przyjętych przez podatnika założeń, które to są jak np. w Wielkiej Brytanii czy Holandii potwierdzane z władzami skarbowymi.

Aby Innovation Box mógł być stosowany przez podatników bez generowania dla nich znaczącego ryzyka podatkowego – co wydaje się być konieczną przesłanką, aby instrument był rzeczywistą zachętą i wywołał zamierzone skutki w postaci zwiększenia innowacyjności i ochrony w kraju PWI, postulujemy wprowadzenia do Innovation Box:

- katalogu rodzaju dochodów wyłączonych z dochodu kwalifikowanego;
- wprowadzenie możliwości wydania przez władze skarbowe na wzór opinii zabezpieczającej, opinii w zakresie akceptowalności przyjmowanych założeń do kalkulacji dochodu kwalifikowanego z danego PWI.

2. Uwagi szczegółowe

- a) Art. 24d ust. 1 i 2 – Termin „ulepszenie” prawa w odniesieniu do praw własności intelektualnej (PWI) jest nieprecyzyjny. Można ulepszać rozwiązanie, czy wynalazek, ale nie „prawo”. Proponujemy poniższą redakcję przepisu:

„2. Kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej są:

- 1) prawo do wynalazku (patent),*
- 2) dodatkowe prawo ochronne na wynalazek,*
- 3) prawo ochronne na wzór użytkowy,*
- 4) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,*
- 5) prawo z rejestracji topografii układu scalonego,*
- 6) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub środek ochrony roślin,*
- 7) prawo z rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego dopuszczone do obrotu,*
- 8) prawo z rejestracji nowych odmian roślin i ras zwierząt,*
- 9) prawo do programu komputerowego,*

- *podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej.*
- b) Art. 24d ust. 4 - współczynnik nie wskazuje z jakiego okresu koszty wchodzi do kalkulacji, w szczególności, czy w przypadku prowadzenia prac badawczo-rozwojowych przez okres dłuższy niż rok, całość kosztów zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich zakończenia, wchodzi do współczynnika w momencie ich rozpoznania zgodnie z art. 15 ust. 4a na moment zakończenia, czy jedynie koszty faktycznie poniesione w danym okresie. Wskazane jest doprecyzowanie, np. poprzez wskazanie przed wyjaśnieniem poszczególnych składników wzoru, że do współczynnika wchodzi „koszy poniesione w roku podatkowym na:”.
- c) Art. 24d ust. 5 - koszty nieruchomości bardzo często są bezpośrednio związane z prowadzonymi pracami B+R, które skutkują powstaniem PWI, jak np. „clean room”, budynki mieszczące w sobie laboratoria (w tej części gdzie są prowadzone prace B+R). Tym samym postulujemy o nie wyłączenie tej kategorii z kosztów B+R.
- d) Art. 24d ust. 7 – Nie jest jasne, w jaki sposób ma być obliczany dochód z kwalifikowanego PWI, w szczególności, czy od przychodów ze źródeł wymienionych w ust. 7 pkt 1-4 odliczane są koszty z nimi związane wg zasad ogólnych, czy koszty z ust. 4, zgodnie z ust. 5. Brzmienie przepisu ust. 4 i ust. 5 wydaje się sugerować, że dotyczą one wyłącznie kosztów dla celów kalkulacji współczynnika z ust. 4. Wskazane jest doprecyzowanie przepisu nt. kalkulacji dochodu poprzez wskazanie przychodów, jak i kosztów z nimi związanych dla poszczególnych kategorii wymienionych w ust. 7.
- e) Art. 24d ust. 7 – nie jest uzasadnione zawężenie potrącalności strat z kwalifikowanych PWI wyłącznie do tego samego PWI, lub tego samego produktu/ usługi, lub grupy produktów/usług.
- f) Art. 24d ust. 13 – można wyobrazić sobie sytuację, w której dany przedsiębiorca stara się objąć ochroną dane rozwiązanie/ produkt poprzez kilka alternatywnych dróg (np. rozwiązanie – patent, forma zewnętrzna – wzór przemysłowy). W takiej sytuacji, gdy nie jest możliwe rozliczenie dochodu na poszczególne kwalifikowane PWI, zgodnie z ust. 9, ma on prawo obliczać dochód dla tego samego rodzaju produktu lub usługi, czy nawet ich grupy. Przepis ust. 13 wydaje się sugerować, że w razie odmowy przyznania ochrony w ramach jednej z tych dróg, a uzyskania w innej, przedsiębiorca i tak musi opodatkować dochody obliczone łącznie, wg. stawki podstawowej. Wskazane byłoby odniesienie do ust. 9 i wskazanie, że w takim wypadku, jeżeli dany przedmiot ochrony chroniony jest innym kwalifikowanym PWI, ust. 13 nie stosuje się.
- g) Art. 19 ust. 1 – jak rozumiemy Innovation box będzie miał zastosowanie też do kwalifikowanych dochodów uzyskiwanych w roku 2019 i następnych, również od

kwalifikowanych PWI, które uzyskały ochronę przed wejściem w życie nowych przepisów Innovation Box. Doprecyzowania wymaga jaką wartość projektodawca ma na myśli posługując się zapisem „...mogą przyjąć ich wartość z roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 r.”.

V. Stawka 9% CIT dla małych podatników

1. Uwaga techniczna - Art. 2 pkt. 19 lit. a Projektu - zmiana art. 19 ust. 1 Ustawy CIT

Wskazany przepis wprowadza do Ustawy CIT nową stawkę 9% dla podatników, których przychody nie przekroczyły kwoty 1.200.000 EUR.

Kwota limitu 1.200.000 EUR pozostaje jednak niespójna z tą aktualnie zawartą w aktualnie obowiązującym art. 4a pkt. 10 Ustawy CIT, który wskazuje, że *„Ilekcroć w ustawie jest mowa o małym podatniku - oznacza to podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł”*.

W proponowanym przepisie ustawodawca odnosi się do kwoty 1.200.000 EUR netto, w sytuacji gdy definicja małego podatnika posługuje się kwotą brutto (wraz z podatkiem VAT). Do definicji małego podatnika odwołuje się także projektowany w art. 2 pkt. 19 lit. c), ust. 1d.

W konsekwencji dla celów określenia możliwości skorzystania z obniżonej 9% stawki podatku, konieczne będzie obliczenie przez podatnika obrotu wedle dwóch różnych metodologii (brutto/netto) posługujących się analogiczną na pierwszy rzut oka kwotą.

Takie rozwiązanie wprowadza niepotrzebne zamieszanie w ramach tej regulacji. Niezależnie od krytycznych uwag zawartych poniżej, proponujemy ujednoczenie progu 1.200.000 EUR w ramach definicji małego podatnika oraz w proponowanym przepisie poprzez wprowadzenie we wszystkich omawianych przepisach odwołania do kwoty 1.200.000 EUR netto (bez podatku od towarów i usług). Stawianie wyższych wymagań podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą w kraju, a w konsekwencji opodatkowującym ją podatkiem VAT w standardowych stawkach od podatników prowadzących tą samą działalność, jednak skierowaną na eksport, a w konsekwencji nieopodatkowaną standardowymi stawkami VAT, wydaje się absolutnie nieuzasadnione. Oba rodzaje podmiotów działają legalnie w kraju wytwarzając w nim swoje produkty, zatrudniając pracowników i płacąc tu podatki. Zupełnie niezrozumiałe jest dlaczego neutralny z zasady podatek VAT ma wpływać na wielkość obrotu uprawniającą do zastosowania 9% stawki podatku CIT.

2. Uwaga zasadnicza

Proponowane rozwiązanie przewiduje istotną nierówność podatników osiągających podobne przychody. Podatnik osiągający przychód w kwocie 1.200.001 EUR będzie zobowiązany do zapłaty od całego dochodu podatku dochodowego według stawki 19% (na co wskazuje także proponowana w art. 2 pkt. 25 lit. b) Projektu zasada obliczania zaliczek na podatek dochodowy),

w sytuacji, w której podatnik osiągający przychód w kwocie 1.199.999 EUR będzie zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego jedynie w stawce 9%. Nie ma przy tym żadnego znaczenia faktyczny dochód osiągany przez tychże podatników. Takie zróżnicowanie podatników o podobnych przychodach, a w dodatku bez żadnego związku z dochodowością ich biznesów nie wydaje się wskazane i racjonalne. Może się bowiem okazać, iż rentowność biznesu o małej skali, szacującego swoje przychodu na kwotę mniejszą niż 1.200.000 EUR zostanie poważnie uszczuplona poprzez bardzo nawet nieznaczne przekroczenie kwoty przychodu. Ponieważ owo przekroczenie może zostać ujawnione dopiero po zakończeniu roku podatkowego lub też przed jego końcem, może okazać się że czynione początkowo założenia biznesowe są fałszywe na skutek niedoszacowania obrotu o np. 10.000 EUR. Podatnicy postawieni przed sytuacją konieczności zapłaty podatku dochodowego według stawki o 10 p% wyższej niż oczekiwana przez nich na początku roku, mogą nie być w stanie uregulować podatku i zaliczki w terminie (np. zaliczka za grudzień będzie musiała objąć dodatkowe 10% podatku CIT od dochodu z całego roku).

Zaproponowana regulacja zniechęca podatników do rozwijania przychodów powyżej zaproponowanego limitu ze względu na bardzo dotkliwą sankcję za nawet niewielkie przekroczenie progu przychodowego. Zachęca ich też do sztucznego dzielenia biznesu poprzez powoływanie zbędnych podmiotów, tylko po to, by uniknąć ryzyka dopłacenia dodatkowych 10% podatku na skutek niewielkiego przekroczenia proponowanego limitu przychodów.

Bardziej wskazane wydawałoby się pozostawienie mechanizmu obowiązującego obecnie w odniesieniu do stawki 15%, tj. możliwości stosowania tej stawki przez cały rok podatkowy, przy jednoczesnym odnoszeniu kryteriów jej stosowania do roku poprzedniego. Innymi słowy wskazane wydaje się ustalenie przez podatnika na początku roku, czy w zeszłym roku spełniał wymogi do zastosowania obniżonej stawki i działanie w oparciu o tę wiedzę przez cały najbliższy rok. Dlatego też **proponujemy wykreślenie warunku** osiągnięcia przychodów w kwocie nie wyższej niż 1.200.000 EUR z jednoczesnym pozostawieniem wymogów przewidzianych w proponowanym w art. 2 pkt. 19) lit. c) w zakresie wprowadzanego art. 19 ust. 1d Ustawy CIT.

Treść proponowanego przepisu brzmiała by więc następująco „Podatek (...) wynosi: 1) 19% podstawy opodatkowania; 2) 9% podstawy opodatkowania od przychód innych niż z kapitałów pieniężnych;”

Art. 2 pkt. 19 lit. c – dodanie art. 19 ust. 1d pkt. 2) Ustawy CIT

Omawiany przepis wprowadza ograniczenie korzystania z preferencyjnej stawki podatku CIT przez podatników, których udział dochodów w przychodach przekraczał 33%. Ustalenie akurat takiego progu nie zostało w żaden sposób uzasadnione i dlatego trudno oceniać w jakikolwiek sposób sens jego wprowadzenia.

Wydaje się, że zróżnicowanie podatników w zależności od stopnia dochodowości prowadzonego przez nich biznesu nie spełnia przesłanek zróżnicowania uzasadnionego, trudno też je pogodzić z zasadą równego traktowania podatników. Projektodawca zdaje się traktować podatników osiągających wyższy próg dochodowości, a więc działających w specyficznej branży o wysokiej wartości dodanej lub szczególnie skutecznie optymalizujących koszty, jako podmioty gorszej kategorii. Wydaje się jednak, że tego rodzaju podmioty powinny być wręcz premiiowane

(optymalizujące koszty w sposób wyjątkowo skuteczny lub prowadzące wysoce innowacyjną a przez to dochodową działalność) lub co najmniej nie traktowane gorzej od pozostałych.

Wprowadzone regulacje nie zmiernają także jak np. ust. 1c dodawany w tym samym przepisie do unikania sztucznego przechodzenia przez podatników na niższą stawkę CIT poprzez nieuzasadnione dzielenie prowadzonego biznesu.

Będą zaś prowadzić do sytuacji takich jak opisane powyżej, gdy podatnicy znajdujący się w zbliżonej sytuacji gospodarczej i ekonomicznej będą traktowani skrajnie odmiennie (rentowność 30% - 9% CIT, rentowność 35% już 19% CIT) bez szczególnego uzasadnienia dla takiego gorszego traktowania.

Dlatego proponujemy usunięcie tego przepisu z wprowadzanej regulacji.

Art. 2 pkt. 25) lit. b) – dodanie art. 25 ust. 1f – 1g Ustawy CIT

Wprowadzone przepisy są konsekwencją zasady przyjętej na gruncie art. 19 ust. 1 Ustawy CIT w brzmieniu proponowanym w Projekcie, iż podatek przekraczający choćby o 1 EUR wskazany limit przychodów traci prawo do skorzystania ze stawki 9% w odniesieniu do całości uzyskanych w tym roku dochodów. W związku z uwagami do zmienianej treści art. 19 ust. 1 Ustawy CIT proponuje się również konsekwentnie usunięcie tego przepisu z Projektu.

Art. 21, 22, art. 38 i 42 ust. 1 pkt. 3) Projektu – przepisy przejściowe, uwagi łączne

Proponowana treść przepisów przejściowych wprowadza regulacje, zgodnie z którymi:

- 1) przepisy dotyczące stawki 9% (art. 19 ust. 1 Ustawy CIT) wchodzą w życie wstecznie (art. 42 ust. 1 pkt. 3) Projektu);
- 2) podatnicy dokonujący określonych działań restrukturyzacyjnych w okresie od dnia następującego po ogłoszeniu ustawy do dnia jej wejścia w życie, stosują po dniu 31 grudnia 2018 r. przepis art. 19 ust. 1 Ustawy CIT w brzmieniu dotychczasowym (art. 21 i 22 Projektu);
- 3) podatnicy, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2019 r. stosują przepisy Ustawy CIT w brzmieniu dotychczasowym (art. 38 Projektu).

Przepisy te są jednak kompletnie niespójne.

Po pierwsze należy zwrócić uwagę, iż wprowadzenie wsteczne regulacji dotyczącej 9% podatku CIT nie jest dla podatników jednoznacznie korzystne w związku z proponowanym wprowadzeniem limitu przychodów w roku podatkowym, powyżej którego podatek jest już zobowiązany do opłacania 19% CIT. Limitu tego w obecnych przepisach nie ma. W konsekwencji istnieć będzie grupa podatników, uprawnionych obecnie w 2018 r. do stosowania stawki 15% CIT (nowi podatnicy, podatnicy mali w zeszłym roku jednak w bieżącym przekraczający już próg przychodowy małego podatnika), którzy w razie wejścia w życie przepisów przejściowych w proponowanym kształcie (art. 42 ust. 1 pkt. 3) Projektu nakazujący wsteczne stosowanie art. 19 ust. 1 Ustawy CIT) nie tylko nie będą mogli skorzystać ze stawki 9% ale dodatkowo stracą prawo do stosowania stawki 15%, którą obecnie stosują. Taka regulacja wydaje się wysoce wątpliwa z punktu widzenia standardów konstytucyjnych, a także zasad logiki. Jeśli projektodawca zamierzałby faktycznie wprowadzić

obniżoną stawkę CIT w życie z mocą wsteczną, powinien przewidzieć możliwość zachowania przez podatników korzystających ze stawki 15% na obecnych zasadach, praw nabytych.

Co więcej obecne brzmienie przepisów sugeruje że w związku z wstecznym wejściem w życie regulacji dotyczącej 9% podatku CIT, prawo do stosowania 15% stawki CIT obowiązującej obecnie zachowają jedynie podatnicy dokonujący określonych działań restrukturyzacyjnych w określonym czasie (art. 21 i 22 Projektu) a także podatnicy których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym (art. 38 Projektu). A contrario, wszyscy inni podatnicy takiego prawa mieć nie będą. Projektodawca premiuje więc niejako pewne niewielkie kategorię podatników, choć wydaje się że jego zamierzeniem przynajmniej w części była raczej ich stygmatyzacja poprzez odmowę skorzystania z możliwości opodatkowania 9% podatkiem CIT w 2019 r. (art. 21 i 22 Projektu). Umożliwia też stosowanie przepisów dotychczasowych podatnikom o roku innym niż kalendarzowy, zaś podatnikom o standardowym roku podatkowym będącym rokiem kalendarzowym i obrocie przekraczającym w 2018 r. obrót 1.200.000 EUR odbiera się wstecznie możliwość stosowania 15% stawki CIT.

W konsekwencji niespójna pozostaje więc relacja pomiędzy przepisami art. 21 i 22 oraz 38 Projektu. Trudno jednoznacznie stwierdzić, który z przepisów zdaniem projektodawcy był przepisem szczególnym, a który ogólnym, szczególnie wobec planowanego wstecznego wejścia w życie stawki 9%.

Proponujemy, w razie faktycznej chęci wprowadzenia 9% stawki podatku CIT wstecznie, wprowadzenie jednoznacznej regulacji przewidującej, że w razie braku spełnienia warunków do stosowania 9% stawki CIT w 2018 r. na zasadach wynikających z Nowelizacji, podatnicy są uprawnieni do stosowania 15% stawki CIT na dotychczasowych zasadach, niezależnie od ich roku obrotowego/podatkowego. Alternatywnie, wydaje się że uwzględnienie uwag do art. 2 pkt. 19 lit. a Projektu - zmiana art. 19 ust. 1 ustawy CIT poprzez wykreślenie wymogu osiągnięcia określonego obrotu w danym roku z treści art. 19 ust. 1 Ustawy CIT, mogłoby także rozwiązać ów problem. Zmiana polegająca na wstecznym wprowadzeniu stawki 9% CIT nie byłaby bowiem już niekorzystna dla niektórych kategorii podatników.

VI. Rozwiązania odnoszące się do nabywania pakietów wierzytelności

Na pochwałę zasługuje propozycja szczególnego rozwiązania odnoszącego się do nabywania przez podmioty gospodarcze pakietów wierzytelności, przy czym zasada ta powinna obowiązywać nie tylko przy nabyciu pakietów, ale także pojedynczych wierzytelności (gdzie cena sprzedaży jest przecież zazwyczaj podawana także jedną kwotą bez rozbijania na należności główne i poboczne. Kupujący nabywa de facto prawo do strumienia pieniądza bez dzielenia ile odzyska tytułem spłaty kapitału, odsetek i pozostałych kosztów). Ponadto analogiczne zasady powinny być wprowadzone przy zbyciu wierzytelności (a nie tylko przy ich nabyciu). W praktyce, co potwierdza bogate orzecznictwo, sprzedający mają problem z ustalaniem wyniku podatkowego na sprzedaży wierzytelności (zwłaszcza nieściągalnych), gdzie przedmiotem sprzedaży są należności główne i uboczne (odsetki, należności z tyt. kosztów postępowania windykacyjnego). Wprowadzenie jednych i takich samych zasad uprościłoby obsługę podatkową takich transakcji i rozwiązało szereg problemów/ ryzyk z jakimi stykają się przedsiębiorcy zajmujący się obrotem wierzytelnościami.

Jak wskazano w uzasadnieniu do Projektu „Z uwagi na brak możliwości rozpoznania strat związanych z wierzytelnościami w połączeniu z brakiem możliwości rozpoznania pełnej bazy kosztowej nabycia wierzytelności co może skutkować efektywnym opodatkowaniem działalności polegającej na ich windykacji na dużo wyższym niż średni poziomie, proponuje się wprowadzenie przepisów pozwalających na rozpoznanie pełnej bazy kosztowej (...)”. Zwracamy jednak uwagę uwagę, że proponowane regulacje łagodzą skutki podatkowe jedynie dla jednej strony transakcji tzn. dla nabywców wierzytelności (firm windykacyjnych) pozostawiając nierozwiązanym problem drugiej strony tzn. zbywców pakietów wierzytelności, którzy również – w wyniku braku stosownych przepisów podatkowych – wykazują efektywną stopę podatkową na dużo wyższym poziomie niż nominalna stawka 19%.

Obserwacja rynku finansowego w Polsce w kontekście prawa podatkowego nieuchronnie sprowadza uwagę do głównego problemu, jakim jest nierówne traktowanie podmiotów sektora finansowego w zakresie możliwości odliczania nieściągalnych wierzytelności, które następnie podlegają sprzedaży do firm windykacyjnych. Istniejąca i wielokrotnie krytykowana konstrukcja przyznaje możliwość rozpoznawania w kosztach uzyskania przychodów nieściągalnych kredytów i pożyczek tylko niektórym, wybranym podmiotom spośród wszystkich przedsiębiorców działających na rynku finansowym, zajmujących się profesjonalnie udzielaniem kredytów (pożyczek) tzn. jedynie bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym, wyłączając z tego zakresu zwłaszcza instytucje pożyczkowe.

Zwracamy uwagę, że w ostatnich latach, szczególnie od połowy 2015 roku instytucje pożyczkowe zostały poddane rosnącej liczbie regulacji i nadzorowi organów państwowych. W tym czasie m.in. znacząco został rozszerzony zakres uprawnień Prezesa UOKiK w sferze ochrony konsumentów, zaś UOKiK uzyskał istotny wpływ na sposób prowadzenia działalności przez instytucje udzielające pożyczek oraz otrzymał uprawnienia kontrolne. Na mocy ustawy o zmianie ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym zdefiniowano instytucję pożyczkową oraz wprowadzono do ustawy o kredycie konsumenckim rozdział regulujący działalność tych podmiotów wskazując m.in. minimalne wymagania prawne, które musi spełniać instytucja pożyczkowa w celu rozpoczęcia działalności gospodarczej w zakresie udzielania kredytów konsumenckich. Wprowadzono odpowiedzialność karną za prowadzenie przez kredytodawcę działalności gospodarczej bez spełnienia wymagań dotyczących instytucji pożyczkowej. Dodatkowo, wprowadzony został rejestr instytucji pożyczkowych, który od 22 lipca 2017 prowadzi Komisja Nadzoru Finansowego. KNF może również odmówić wpisu do rejestru instytucji pożyczkowych, jeżeli podmiot ubiegający się o wpis nie spełni określonych ustawowo warunków. Instytucje pożyczkowe objęte zostały również ustawą o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego i o Rzeczniku Finansowym. Wreszcie, instytucje pożyczkowe, na zasadach analogicznych do banków oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych zostały objęte podatkiem od niektórych instytucji finansowych.

Kompleksowe uregulowanie zasad prowadzenia działalności przez instytucje pożyczkowe, w sposób analogiczny do sektora bankowego oraz SKOK, a w szczególności opodatkowanie prowadzonej działalności podatkiem od niektórych instytucji finansowych, wymaga konsekwentnego podejścia w zakresie możliwości podatkowego rozpoznawania nieściągalnych kredytów i pożyczek. Oczekiwanie to jest tym bardziej zasadne, iż możliwość rozpoznawania w kosztach podatkowych nieściągalnych kredytów/ pożyczek przez firmy udzielające pożyczek

(a nie tylko banki) znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym w odniesieniu do przepisów obowiązujących do końca 2017 r., pomimo braku odpowiednich regulacji prawnych.

Brak zagwarantowania uprawnienia do rozliczania w kosztach podatkowych nieściągalnych kredytów (pożyczek) przez instytucje pożyczkowe, na zasadach analogicznych do stosowanych przez banki oraz SKOK-i, będzie skutkować nieusprawiedliwioną dyskryminacją instytucji pożyczkowych. Dodatkowo, pożyczkodawcy (niebędący bankami) znajdą się również w gorszym położeniu od przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych, które mają prawo zaliczenia nieściągalnych wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów, a nie są podatnikami podatku od niektórych instytucji finansowych. Uregulowania te wymagają zatem dostosowania do aktualnych realiów gospodarczych, wprowadzonych obwarowań regulacyjnych oraz nałożonych dodatkowych obciążeń podatkowych, w celu zapewnienia realizacji podstawowych zasad równego traktowania przedsiębiorców.

Mając na uwadze fakt, że Ministerstwo Finansów zwraca uwagę w analizowanym projekcie na równość podmiotów w zakresie ich efektywnego opodatkowania, postulujemy usunięcie istniejącej nierówności poprzez dodanie odpowiednich zmian do ustawy CIT i umożliwienie instytucjom pożyczkowym odliczania nieściągalnych wierzytelności w sposób analogiczny do banków i SKOK.

VII. Zmiany w zakresie klauzuli generalne przeciwko unikaniu opodatkowania

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania („Klauzula”) weszła w życie 15 lipca 2016 r. i dotyczy korzyści osiągniętych przez podatników po tym dniu. Oznacza to, że funkcjonuje ona niewiele ponad 2 lata, a w praktyce, biorąc pod uwagę termin na rozliczenie podatku dochodowego przez większość podatników, tj. 31 marca/ 30 kwietnia w kolejnym roku po danym roku podatkowym organy podatkowe miały dotychczas półtora roku na kontrolę transakcji z 2016 r. oraz jedynie pół roku na badanie transakcji z 2017 r. Dotychczasowa praktyka i doświadczenia z niej płynące dla Ministerstwa Finansów muszą więc być z natury rzeczy ubogie – według informacji prasowych jedynie pięć postępowań jest, lub było prowadzonych w oparciu o tę klauzulę, z czego żadne nie dotyczyło podatku dochodowego. Wprowadzanie zmian do przepisów materialnoprawnych regulujących brzmienie Klauzuli, po tak krótkim okresie, nie wydaje się wobec tego mieć uzasadnienia. Rodzą się wątpliwości, czy zmiany te mają szansę być przemyślane i poparte doświadczeniami praktycznymi Ministerstwa Finansów.

Ogłoszona przez Ministerstwo Finansów i szeroko propagowana w mediach **filozofia 3xP zakłada stworzenie systemu podatkowego przejrzystego, prostego i przyjaznego dla podatników**. Jak okaże się w dalszej części przedstawianych uwag, proponowane zmiany do Klauzuli nie wpisują się w tę filozofię. Zwiększą również niepewność podatkową.

1. Uwagi do art. 119a § 1 i 119d

Zmiana proponowana przez projektodawcę powoduje rozszerzenie sytuacji, w których czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej. Aktualnie w celu zastosowania Klauzuli czynność musi być dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Natomiast zgodnie z proponowanym brzmieniem wystarczy, że osiągnięcie korzyści będzie głównym lub jednym z głównych celów czynności.

Takie rozszerzenie zdecydowanie działa na niekorzyść podatników i powoduje ryzyko, że obejmie również działania podatników podejmowane z przyczyn biznesowych, które przy okazji generują korzyść podatkową. Należy zauważyć, że pojęcie „jeden z głównych celów” jest bardzo nieostre i może powodować spory, co do jego interpretacji. Przede wszystkim, podatnik i organy mogą nie zgadzać się, co do tego jakie są główne cele danej czynności. Dla podatnika cel podatkowy może być daleko w hierarchii zakładanych celów, wręcz incydentalny. Z przyczyn oczywistych organy podatkowe mogą być skłonne przypisywać większą wagę celowi podatkowemu danej czynności niż podatnicy, w szczególności nie uznawać go za mało/ średnio istotny. Wskazywanie, iż czynność powinna być podjęta przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, pomimo, że również nie jest precyzyjnym sformułowaniem pozostawia dużo mniejsze pole do sporów interpretacyjnych.

Posługiwanie się zwrotami niedookreślonymi w zakresie formułowania generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego stanowi zagrożenie dla przewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych przez organy podatkowe, co zostało podkreślone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03): „Po pierwsze, gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). Po trzecie wreszcie, konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów”.

Sformułowanie zaproponowane przez Projektodawcę nie pozwala podatnikowi na samodzielną ocenę, czy cel podatkowy czynności zostanie uznany za jeden z głównych. Przepis nie precyzuje kryteriów, jakie mogłyby być zastosowane przy ocenie, czy dany cel jest jednym z głównych. Z tych powodów właściwe byłoby pozostawienie dotychczasowego brzmienia przepisu.

Art. 119 d w brzmieniu proponowanym przez ustawodawcę stanowi, iż „*Osiągnięcie korzyści podatkowej uznaje się za główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności, jeżeli uwzględniając pozostałe cele ekonomiczne czynności, wskazane przez stronę, należy uznać, że cel ten nie był mało istotny*”.

Definicja ta rodzi kilka problemów.

- a) Przede wszystkim stanowi radykalne odwrócenie dotychczasowej zasady i wręcz penalizuje wszelkie działania podatnika, która przynoszą jakiegokolwiek korzyści podatkowe. Zgodnie z obecnymi przepisami czynność nie była podejmowana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, o ile pozostałe cele nie były mało istotne. Innymi słowy w obecnym stanie prawnym podatnik musi wykazać przynajmniej jeden cel (poza celem podatkowym), który nie jest mało istotny. Zgodnie z nowymi przepisami podatnik może wskazać chociażby kilkanaście celów głównych innych niż podatkowe, lecz jeżeli należy uznać, że cel podatkowy nie był mało istotny, to przesłanka do stosowania Klauzuli zostaje spełniona. Jaki urzędnik w takiej sytuacji uzna, że cel podatkowy czynności był mało istotny? Wydaje się, że

proponowana definicja może w bardzo łatwy sposób prowadzić do nadużyć i stawia przed podatnikami niemożliwe do spełnienia wymogi. Nakazuje wręcz wyłączenie z rachunku ekonomicznego przedsiębiorstwa czynnika podatkowego, co nie jest możliwe, gdyż efekt podatkowy jest nieodłącznym elementem każdej transakcji. Chociażby zakup materiałów produkcyjnych pociąga za sobą prawo do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów i powoduje obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Choćby z perspektywy obowiązujących w Polsce stawek podatkowych wynoszących zazwyczaj kilkanaście lub kilkadziesiąt procent, trudno uznać, iż jakkolwiek efekt podatkowy można uznać za mało istotny – być może z wyjątkiem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych gdzie w określonych sytuacjach przy stawce 0,5% można by uznać go za mało istotny element transakcji.

- b) Przepis zawiera niespójności logiczne na poziomie używanego języka i wprowadzanych do ustawy pojęć. Wiemy, że mamy co najmniej dwie kategorie celów: cele główne oraz cele mało istotne. Wg. Projektodawcy cel, który nie jest mało istotny jest od razu celem głównym. Powracając do przykładu przedsiębiorcy nabywającego materiały produkcyjne, możliwość zaliczenia wydatków na ich nabycie do kosztów podatkowych z pewnością nie będzie dla podatnika mało istotna, a wręcz kluczowa dla ekonomicznej opłacalności jego działalności – automatycznie zostanie więc spełniona przesłanka do stosowania Klauzuli. Czy w takiej sytuacji głównym celem działalności podatnika jest osiągnięcie korzyści podatkowej?
- c) Przepis nakazuje uwzględnianie jedynie celów ekonomicznych, jednak podatnik może się kierować w swoich działaniach innymi celami: specjalnymi, socjalnymi, pro-bono, politycznymi, rodzinnymi lub chociażby zabezpieczeniem ciągłości biznesu przed największymi ryzykami. Zmiany nie pozwalają ich uwzględnić w ocenie czynności?

Wbrew zapowiedziom i obietnicom zmiany opisane powyżej nie przyczyniają się do uproszczenia oraz zwiększenia przejrzystości systemu podatkowego, lecz dodatkowo komplikują materię stosowania Klauzuli rozszerzając jej zakres ponad racjonalną miarę.

Wobec powyższego, mając na uwadze zmianę wynikającą z przepisów implementowanej Dyrektywy ujętą w projekcie przepisów art. 119a, polegającą na rozszerzeniu zakresu tego przepisu na przypadki, w których korzyść podatkowa może być „jednym z głównych celów”, proponujemy wykreślenie domniemania zawartego w art. 119d, jako zbędnego rozwiązania legislacyjnego. W obecnym stanie prawnym domniemanie to było niezbędne w przypadku, gdy wraz z korzyścią podatkową występowały inne cele co najmniej równorzędne, aby móc zastosować klauzulę. Wobec proponowanej zmiany treści przepisu art. 119a, art. 119d staje się zbędny dla realizacji celów klauzuli, zaś jego modyfikacja wprowadza praktycznie domniemanie działania w głównej mierze w celu uzyskania korzyści podatkowej.

2. Uwagi do art. 119a § 6

Proponujemy wykreślenie tego przepisu, bowiem zmienia on całkowicie charakter klauzuli i zakres jej zastosowania. W przypadku zwolnienia, wyłączenia z podstawy opodatkowania lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku skutki polegałyby bowiem na pozbawieniu korzyści traktowanej jako kwota zwolnienia, kwota podatku ustalona w wyniku odmowy wyłączenia, lub odliczenia od przychodu albo dochodu, albo odliczenia dokonanego od podatku bez uwzględnienia transakcji odpowiedniej. Tym samym podstawą ustalenia korzyści byłaby kwota podlegająca np. zwolnieniu, a nie kwota różnicy pomiędzy kwotą podatku jaka byłaby należna przy czynności odpowiedniej prowadzącej do tego samego skutku, a kwotą ostatecznie zapłaconą (brak stosowania §2-5 w treści przepisu in fine).

Tym samym w wyniku zastosowania klauzuli i określenia skutków podatkowych w skutek braku zastosowania zwolnienia, kwota podatku do zapłaty mogłaby być wyższa niż kwota faktycznie uzyskanej korzyści podatkowej, za którą powinien być uznawany podatek należny od czynności odpowiedniej. Dodatkowo brak konieczności poszukiwania czynności odpowiedniej pozbawiałby podmioty uczestniczące w sztucznym działaniu możliwości dokonania korekty, adekwatnej do czynności odpowiedniej, w tym braku dokonania czynności przez te podmioty. Mogłoby to prowadzić do dodatkowego, czasem nawet kilkukrotnego opodatkowania transakcji składających się na sztuczne działanie. Z pewnością nie taki był cel wprowadzania przepisów klauzuli.

Należy przy tym mieć na uwadze, że szeroki katalog sytuacji, do których proponowany przepis miałby mieć zastosowanie powoduje, iż stałby się on w praktyce regułą, od której wyjątkiem byłyby dotychczasowe przepisy klauzuli nakazujące poszukiwanie czynności odpowiedniej, którą podatnik powinien być racjonalnie przeprowadzić. Jest więc tym bardziej groźny. Nie wydaje się by wprowadzanie takiej regulacji, wywracającej zupełnie dotychczasowe reguły stosowania klauzuli, niejako tylnymi drzwiami (sposób umieszczenia przepisu umniejsza jego wagę dodatkowo utrudniając realną ocenę jego konsekwencji podatnikom), a co więcej bez szczególnego uzasadnienia (brak dotychczasowej praktyki stosowania przepisów klauzuli w zakresie podatków dochodowych), było wskazane.

Mając na uwadze, stany faktyczne, których jak się domyślamy miałyby dotyczyć ten przepis, to sztuczność takich uzgodnień i działań wynikałaby przede wszystkim z wcześniejszych działań i przy wyborze czynności odpowiedniej nie miałyby zastosowanie zwolnienie, wyłączenie czy odliczenie. Z kolei jeśli zwolnienie, wyłączenie czy odliczenie miałyby zastosowanie także przy czynności odpowiedniej to nie występowałaby korzyść podatkowa. Z tych względów przepis ten zmieniając charakter klauzuli i nie realizując celu polegającego na pozbawieniu korzyści tylko poboru podatku często w znacznie wyższej wysokości niż byłby należny od czynności odpowiedniej powinien zostać usunięty. Tym bardziej, że cele klauzuli w tym wypadku są realizowane na podstawie dotychczasowych przepisów.

3. Uwagi do art. 119c § 1

Pozornie definicja działania sztucznego nie zmienia się w radykalny sposób. Należy jednak zwrócić uwagę, że ustawodawca proponuje wprowadzenie dodatkowych zwrotów niedookreślonych, tj. [podejmowania działania] „w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”. Obecnie przepis stanowi o zgodnych z prawem celach innych niż osiągnięcie korzyści podatkowej.

Powyższa zmiana nie została w sposób wystarczający uzasadniona przez ustawodawcę i można się tylko domyślać jaki był jego zamiar. W szczególności co oznaczają następujące zwroty, nieposiadające definicji legalnej i trudne do jednoznacznego zdefiniowania na gruncie wykładni językowej:

- w dominującej mierze,
- uzasadnione przyczyny,
- przyczyny ekonomiczne (art. 119d posługuje się terminem cel ekonomiczny, czy *przyczyna ekonomiczna* to coś innego niż *cel ekonomiczny*, czy tylko przykład kiepskiej legislacji? Czy oznacza to, że podatnik nie powinien podejmować działań z przyczyn innych niż ekonomiczne jeżeli nie chce się narazić na zarzut unikania opodatkowania?).

Jest to kolejny przykład regulacji, której daleko do obiecywanej prostoty i przejrzystości.

Następnym punktem, który należy podnieść w związku ze zmianą w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej, jest przesunięcie ciężaru dowodowego z organu na podatnika. Sformułowanie przepisu rozpoczynające się do słów „*Sposób działania nie jest sztuczny ...*” sprawia wrażenie domniemania, iż sposób działania podatnika jest sztuczny, o ile nie udowodni on, że jest inaczej.

Dodatkowe wątpliwości budzi odwołanie się do zgodnych z prawem celów, gdy brak jest regulacji, które cele działania są zgodne z prawem, a które nie. W tym zakresie przesłanka ta podlegałaby twórczej interpretacji organów i sądów wkraczając w swobodę prowadzenia działalności oraz życia. Penalizacja celów działania jest raczej domeną prawa karnego, w zakresie kształtowania znamion przestępstw lub ich kwalifikowanych postaci. W świetle proponowanego przepisu, każde działanie, które byłoby niezgodne z celem, zdaniem organów i sądów, zgodnym z prawem byłoby działaniem sztucznym. Takim działaniem byłby np. w celu zaszkodzenia konkurencji, nie będące czynami nieuczciwej konkurencji, a więc działaniem dozwolonym mimo, że jego cel mógłby być uznany za niezgodny z prawem.

Formułowanie przepisów w taki sposób stanowi przejaw nieuprawnionej nieufności państwa wobec podatników. Co do zasady, Klauzula powinna być instrumentem stosowanym niezmiernie rzadko i w wyjątkowych sytuacjach. Proponowane brzmienie zmierza natomiast w kierunku przyznania władzom podatkowym możliwości stosowania Klauzuli w jak najszerszym spektrum przypadków. Dodatkowo daje olbrzymią swobodę uznawania sposobu działania za sztuczny. **Ponownie dostajemy przykład zaprzeczenia jednemu z filarów filozofii 3xP, czyli systemu przyjaznego wobec podatnika.**

Definicja sztucznego sposobu działania powinna być definicją pozytywną, dającą wskazówki podatnikom uznawania danego sposobu działania za sztuczny, a nie definicją negatywną zawężającą działania nie mogące być uznane za sztuczne do tych odpowiadających proponowanej definicji. W związku z tym proponujemy zrezygnować ze zmienionego przepisu art. 119c § 1.

4. Decyzja w zakresie cofnięcia skutków art. 119zfi

Taka decyzja musi być wiążąca, i uniemożliwiać wszczęcie postępowania, czy kontroli do czasu jej wydania i upływu terminu na korektę. Z drugiej strony wówczas byłoby uzasadnione zawieszenie terminu przedawnienia. Wprowadzenie sformułowania „z wyłączeniem korzyści podatkowej

uzyskanej w podatku dochodowym od osób prawnych” wydaje się pomyłką projektodawcy, nie znajdującą żadnego uzasadnienia w pozostałych przepisach.

5. Decyzja dot. dobrowolnego wycofania się przez podatnika z unikania opodatkowania a jej moc wiążąca w postępowaniu lub kontroli art. 119zfl §2

Zgodnie z projektowanym art. 119zfl § 2, organ podatkowy będzie uprawniony do pominięcia decyzji dotyczącej cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub cofnięcia dokonanego zgodnie z treścią tej decyzji, „jeżeli zgromadzone dowody wskazują na nierzetelność opisu czynności prowadzącej do unikania opodatkowania”.

Takie uprawnienie dla organów godzi w bezpieczeństwo prawne podatników, którzy zgodzą się dobrowolnie cofnąć skutki unikania opodatkowania i wystąpią w związku z tym ze stosownym wnioskiem do Szefa KAS.

Poza tym wniosek podatnika o cofnięcie skutków unikania opodatkowania będzie podlegał badaniu przez Szefa KAS, który w związku z tym będzie uprawniony do żądania od podatnika złożenia wyjaśnień, zasięgnięcia opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz zorganizowania spotkania uzgodnieniowego (por. projektowane art. 119zfg i art. 119zfh). Po tak szerokim badaniu podatnik powinien mieć pewność, że jeśli decyzja określająca warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania już została wydana, to będzie dla organów bezwzględnie wiążąca.

Należy zatem rozważyć wykreślenie § 2 w art. 119 zfl.

VIII. Pozostałe uwagi do projektowanych zmian w Ordynacji podatkowej

1. Art. 14 e § pkt 3 odmowa wydania interpretacji indywidualnej

Ratio legis proponowanego przepisu nie budzi wątpliwości. Zrozumiałe jest, że przepisy Ordynacji podatkowej wprowadzające ochronę prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji indywidualnej nie mogą stać na przeszkodzie zastosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania; niweczyłoby to jej sens i skutek. Projektowane brzmienie art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej wykracza jednak poza tę intencję i w nadmiernym zakresie pozbawia podatników ochrony prawnej.

Obecnie uprawniony organ nie wydaje interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 Ustawy VAT.

Oznacza to, że aby odmówić wydania interpretacji indywidualnej, Dyrektor Krajowej Informacji skarbowej analizuje opis stanu faktycznego/ zdarzenia przyszłego pod kątem możliwości wydania decyzji z zastosowaniem określonych przepisów. W efekcie wystąpienie czynników wyłączających taką możliwość pozwala podatnikom uzyskać ochronę prawną.

Z uwzględnieniem innych niż komentowana zmiana (uchylenie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej), w praktyce, występowałyby dwie okoliczności przesądzające o niemożliwości zastosowania klauzuli (i jednocześnie wyłączające możliwość odmowy wydania interpretacji indywidualnej):

- jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł;
- do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą lub którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie – w zakresie objętym opinią, do dnia doręczenia uchylecia lub zmiany opinii zabezpieczającej.

Projektowany stan prawny ma się okazać od tego biegunowo odmienny. Wystarczającą przesłanką do odmowy wydania interpretacji indywidualnej ma być uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą stanowić czynność lub element czynności, której głównym lub jednym z głównych celów dokonania było osiągnięcie korzyści podatkowej. Jest to ujęcie bardzo szerokie, obejmujące także sytuacje, w których osiągnięcie korzyści podatkowej nie było celem działania podatnika (co jest celem modyfikacji art. 119a Ordynacji podatkowej).

Efektom wprowadzenia projektowanej zmiany będzie odebranie podatnikom uprawnienia do uzyskania ochrony prawnej działań, które nie są sankcjonowane (na mocy art. 119b Ordynacji podatkowej). Stanowi to regulację sprzeczną z zasadą zaufania do państwa i prawa.

Regulacja szczególnie uderzy w przedsiębiorców z sektora MŚP. *De facto* jedyną przesłanką w praktyce wyłączającą możliwość odmowy wydania interpretacji indywidualnej jest obecnie wartość korzyści podatkowych nieprzekraczająca 100 000 PLN (liczba wydanych dotychczas opinii zabezpieczających wynosi 1). Właśnie małe podmioty, przeprowadzające transakcje o relatywnie niewielkiej wartości, mogły korzystać z tej przesłanki i chronić swoje poczynania wnosząc o interpretacje indywidualne w sprawach, w których uzyskania opinii zabezpieczającej jest nieuzasadnione ekonomicznie.

W tym kontekście krytycznie należy ocenić zachowanie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który odmawia wydania interpretacji indywidualnej również w sytuacji, w której wnioskodawca w opisie stanu faktycznego/ zdarzenia przyszłego podaje wartość przedmiotu transakcji (co umożliwi organowi ocenę ew. korzyści podatkowych) lub zamieszcza wprost informację, że ewentualna korzyść podatkowa nie przekroczy kwot określonych w art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

W tym zakresie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej omawiając wydania interpretacji indywidualnej lekceważy wyrażoną w art. 14b § 2 i art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej zasadę związania opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Działanie takie jest nieuzasadnione przez wszystkim z tego względu, że wydanie interpretacji indywidualnej w sytuacji opisanej powyżej nie zapewniałoby podatnikowi o nią wnoszącemu ochrony prawnej wyłączającej zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W zakresie bowiem, w jakim stan faktyczny/ zdarzenie przyszłe różni się od opisanego we wniosku, interpretacja indywidualna nie zapewnia ochrony prawnej – dotyczy bowiem opisu przedstawionego przez wnioskodawcę. Ujawniony np. w toku późniejszej kontroli stan faktyczny, w którym korzyść podatkowa przekroczy wartości wskazane w art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, będzie się od niego różnić, co wyłącza możliwość powołania się na interpretację.

Wreszcie, o braku ochrony z tytułu otrzymania takiej interpretacji przesądza wprost art. 14na Ordynacji podatkowej.

Podsumowując, pożądane jest wprowadzenie przepisów, zgodnie z którymi podatnik wnioskujący o interpretację indywidualną będzie uprawniony do jej otrzymania w sytuacji, w której występują czynniki wykluczające możliwość wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Sprzyja to realizacji postulatów pewności prawa i zasady zaufania, jednocześnie nie zapewniając nieuzasadnionej ochrony przed zastosowaniem klauzuli.

W związku z powyższym proponujemy:

a) nadać art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej następujące brzmienie:

„Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

- 1) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a, lub
- 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub
- 3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1224 i 2024).”; oraz z 2018 r. poz. 62, 86 i 650”.

b) w art. 14b Ordynacji podatkowej dodać § 2a¹ o treści.

„Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest związany opisem zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych, w szczególności w zakresie, w jakim przesądza on o zaistnieniu przesłanek, o których mowa w art. 119b”.

2. Art. 30 § 5a Odpowiedzialność płatnika za niepobranie podatku należnego

Obecny artykuł 30 Ordynacji podatkowej reguluje odpowiedzialność płatnika w przypadku niepobrania podatku należnego, w tym podatku u źródła. Jednocześnie § 5 stanowi, iż w przypadku, gdy podatek nie został pobrany z winy podatnika, organ wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Przepis ten wydaje się słusznym rozwiązaniem, ponieważ płatnik nawet dochowując odpowiednich środków staranności musi do pewnego stopnia polegać na oświadczeniach i dokumentach dostarczanych przez podatnika, np. certyfikat rezydencji.

Nowy przepis art. 30 § 5a wprowadzałby szereg wyłączeń od stosowania § 5. Wydaje się, że intencją projektodawcy jest, aby płatnik odpowiadał właściwie zawsze za podatek niepobrany, również z winy podatnika, w sytuacji, gdy podatnik i płatnik należą do tej samej grupy kapitałowej lub są podmiotami powiązаныmi (szczegółowe sytuacje są wymienione w pkt. 1 – 6). Współczesna gospodarka światowa jest silnie zglobalizowana i występowanie międzynarodowych grup kapitałowych jest faktem i nieodłącznym elementem rzeczywistości gospodarczej. Ilość transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi będzie się zwiększać wraz z postępowaniem tego trendu. Obciążanie płatnika odpowiedzialnością za niepobranie podatku w każdej sytuacji, tylko z tego powodu, że należy do grupy podmiotów nie znajduje racjonalnego

uzasadnienia i jest działaniem zbyt daleko idącym. Płatnik, w przypadku możliwości wykazania winy podatnika nie powinien być obciążony odpowiedzialnością za niepobraną podatek.

Proponowane rozwiązanie prowadzi do domniemania winy płatnika z samego faktu powiązania, podczas, gdy realnie polski podmiot należący do grupy kapitałowej jest w normalnej sytuacji gospodarczej niezależnie kierowanym podatnikiem (z własnym zarządem oraz organami nadzorczymi), i nie ma wpływu na działania podejmowane przez zagraniczne podmioty z grupy. Projektowany § 5a jest rozwiązaniem zbyt mocno ingerującym negatywnie w pozycje polskich podatników i nie powinien być wprowadzany do ustawy. Władze podatkowe powinny się raczej skupić na skutecznym dochodzeniu zobowiązań podatkowych od zagranicznych podmiotów, jeżeli wina leży po ich stronie, niż karać polskie podmioty za sam fakt wchodzenia w skład międzynarodowych grup.

3. Art. 70 § 6 pkt 6 Przerwanie biegu terminu przedawnienia

Brak jest podstaw, by działanie Rady będącej częścią struktury KAS powodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia, na zasadach podobnych do zagadnienia wstępnego. Wystąpienie o opinie Rady nie zawiesza postępowania, ani nawet uzyskana opinia nie jest wiążąca. Tym samym istnieje istotne ryzyko, że przepis ten będzie wykorzystywany wyłącznie do wydłużenia biegu terminu przedawnienia, bez rzeczywistej woli poznania opinii Rady, a wyłącznie dla wydłużenia możliwego terminu prowadzenia postępowania. Tym samym proponuje się regulację, umożliwiającą organom nadużywanie prawa celem zwalczania nadużywania prawa przez podatników.

Wskazane uzasadnienie wprowadzenia tego przepisu jest całkowicie nieadekwatne do proponowanego jego brzmienia. W uzasadnieniu wskazano bowiem, że „*Rozwiązanie to wykluczy ponadto składanie wniosków o wydanie opinii przez Radę tylko w celu obstrukcji postępowania i, ostatecznie, przedawnienia zobowiązania podatkowego*”. Zaś przepis obejmuje wyłącznie wystąpienie o opinię Rady przez Szefa KAS, którego trudno posądzać o obstrukcję prowadzonego przez siebie postępowania celem przedawnienia zobowiązania.

Przepis ten nie uwzględnia także obowiązku poinformowania podatnika o wystąpieniu o taką opinię przed upływem terminu przedawnienia, może zatem dochodzić do sytuacji w której podatnik myśli, że zobowiązanie się przedawniło, zaś po upływie tego terminu dowiaduje się dopiero o jego zawieszeniu.

Nie można także pominąć obowiązku raportowania schematów podatkowych, które umożliwią organom podatkowym znaczne szybsze kontrole podatników podejrzewanych o unikanie opodatkowania. Tym samym należy się spodziewać znacznie szybszego wszczynania postępowań w tym zakresie, a tym braku ryzyka przedawnienia zobowiązania.

Nie można także pominąć dość oczywistych wniosków, że wystąpienie o opinię Rady będzie mieć miejsce w pierwszej instancji, a zatem powinno mieć miejsce znacznie przed upływem terminu przedawnienia. W przypadku wydania decyzji w I instancji przed upływem terminu przedawnienia, OP już dziś przewiduje wystarczające narzędzia do przerwania lub zawieszenia terminu przedawnienia i nie jest konieczne wprowadzanie nowych.

Wprowadzenie tego przepisu nie jest zasadne i wnosimy o jego wykreślenie.

4. Art. 70e. Przerwanie biegu terminu przedawnienia

Odnosząc się do decyzji o cofnięciu skutków unikania opodatkowania, aktualność zachowują uwagi wyrażone odnośnie dodawanego przepisu art. 70 § 6 pkt 6.

Ponadto wprowadzenie tego przepisu będzie miało negatywny wpływ na wolę podatników do korzystania z tej instytucji. Trudno bowiem spodziewać się, że podatnik, wobec którego nie jest prowadzona kontrola tuż przed okresem przedawnienia de facto doniesie na siebie i przerwie termin przedawnienia.

Tym bardziej, że w trakcie postępowania w sprawie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, możliwe jest wszczęcie i zakończenie postępowania w zakresie zastosowania klauzuli unikania opodatkowania, w zakresie w jakim podatnik sam na siebie doniósł.

Przepis ten będzie zniechęcał podatników do występowania z wnioskami o wydanie decyzji w zakresie cofnięcia skutków opodatkowania w przypadku zbliżającego się terminu przedawnienia, a zatem neutralizuje skutki wprowadzanej instytucji decyzji o cofnięciu skutków opodatkowania.

5. Zmiany w art. 58a, 58b, 58c, 58d, 58e, 68 - dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Nie widzimy podstaw do ustalania różnej wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego w różnych podatkach. Postępowania klauzulowe mają miejsce wyłącznie w podatkach lokalnych (rolnym i od nieruchomości), dla których proponuje się sankcję w bazowej wysokości 40%. Brak takich postępowań w zakresie podatków dochodowych.

Ustalenie niższej sankcji w podatkach dochodowych może być odbierane jako premiowanie optymalizacji w tych podatkach względem innych podatków.

Tym samym nie jest uzasadnione określanie dodatkowego zobowiązania w różnej wysokości dla różnych podatków. O ile w ogóle rozważyć wprowadzenie sankcji powinna być ona w takiej samej wysokości. Dziwi także samo uzasadnienie wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Wynika z niego, że wprowadzenie klauzuli w ogóle zachęca do unikania opodatkowania, bowiem daje możliwość rozliczenia się następnie zgodnie z prawem wyłącznie za zapłatę odsetek. Przy czym pomija się wzrost dochodów z tytułu podatku dochodowego.

Klauzula praktycznie nie jest stosowana i jest instrumentem nadzwyczajnym, tym samym nie będzie stosowane dodatkowe zobowiązanie podatkowe, a tym samym celowość jego wprowadzenia w sensie dochodów budżetowych nie ma żadnego sensu. Jedynym celem tego przepisu jest opresja wobec podatników, dokonujących, w zakresie klauzuli, legalnych działań. Okaże się bowiem, iż podejmując działania w szarej strefie i w ogóle nie regulując podatków, podatnik będzie ponosił mniejsze ryzyko, niż podmiot działający zgodnie z przepisami i regulujący swoje zobowiązania zgodnie z tymi przepisami. Tylko bowiem do podatników działających legalnie mają zastosowanie przepisy klauzuli. Aksjologicznie wydaje się to niedopuszczalne.

Dodatkowo zmiany w zakresie klauzuli wpływają na jej znacznie szerszy potencjał stosowania. Połączone regulacje powodują znaczny wzrost zagrożenia, w którym będą funkcjonować podatnicy i tym samym stanowią zagrożenie dla potencjału działalności gospodarczej i wzrostu gospodarczego Polski. Poziom zagrożenia będzie uzasadniał rozpoczęcie działalności w innym państwie, w połączeniu z exit tax, najlepiej wyjechać już jako młody człowiek, który ma perspektywy biznesowe.

Tym bardziej, że kolejnym krokiem prawdopodobnie będzie wprowadzenie powszechnego dodatkowego zobowiązania podatkowego. Jak wskazano wyżej, okazuje się, że proponowane przepisy zachęcają po prostu do niepłacenia podatku, zamiast jego optymalizowania. Z tytułu prostego niezapłacenia podatku można być obciążonym co najwyżej odsetkami, bowiem odpowiedzialność karna skarbową wymagałaby udowodnienia uporczywego niepłacenia podatków.

W świetle powyższego oraz biorąc pod uwagę efekty wprowadzenia klauzuli, oraz jej niestosowanie należy rozważyć wniosek, że przedwcześnie są zmiany w zakresie klauzuli inne niż wymagane przez implementację dyrektywy. W szczególności jest zbyt wcześnie na wprowadzanie dodatkowych narzędzi opresyjnych jak dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

W szczególności, o ile w ogóle rozważać wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, należy wskazać, że nie powinno ono być nakładane w przypadku korekty po kontroli w zakresie zastosowania klauzuli unikania opodatkowania. Należy brać bowiem pod uwagę, że z wyjątkiem oczywistych przypadków, stwierdzenie unikania nie jest sprawą prostą i oczywistą. We wszystkich przypadkach, w której uznanie czynności za sztuczne, i popełnione głównie w celu unikania opodatkowania, podatnikowi (nawet jeśli będzie uważał, że ma rację) znacznie łatwiej będzie pogodzić się z utratą korzyści, niż dodatkowym obciążeniem. Tym samym ustalanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku rezygnacji ze sporu i złożenia korekty nawet zmniejszonego o połowę, będzie motywować do podjęcia sporu i walki o uznanie dokonanych działań za zgodne z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej, lub nie polegające na działaniu w sposób sztuczny, lub takie, gdzie korzyść podatkowa nie była głównym lub jednym z głównych celów.

Art. 58a § 1 pkt 5 odwołuje się do oświadczeń wskazanych w ust. 7b i 7e Ustawy o CIT – nie wskazując, jakiego art. dotyczy – tym samym odwołanie jest niemożliwe do ustalenia.

6. Korekta deklaracji w toku postępowania z zastosowaniem klauzuli

Z projektu wynika, że cofnięcie przez podatnika skutków unikania opodatkowania poprzez złożenie korekty deklaracji w toku postępowania podatkowego w sprawie unikania opodatkowania, nie uwolni go od dodatkowego zobowiązania podatkowego (projektowany art. 58a § 1 pkt 1 i wskazany w nim przepis art. 119a § 7). Projektodawcy proponują bowiem, aby w takim wypadku stawka sankcji uległa obniżeniu o połowę (projektowany art. 58d).

Biorąc pod uwagę skomplikowanie materii dotyczącej unikania opodatkowania, ogólność i nieookreśloność pojęć definiujących klauzulę i podobne środki, należałoby rozważyć rezygnację z nakładania sankcji także w przypadku, gdy podatnik w całości uwzględniając ocenę Szefa KAS podaną w zawiadomieniu o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie dowodów przed wydaniem decyzji, skorygował swoje rozliczenia i zrezygnował z prowadzenia sporu.

Nakładanie sankcji także w sytuacji, w której podatnik zastosował się do stanowiska Szefa KAS i skorygował deklarację, będzie zniechęcało podatników do korekt i w konsekwencji skutkowało eskalowaniem sporów. Materia związana z unikaniem opodatkowania jest bowiem wysoce ocenna, co oznacza, że podatnicy zagrożeni sankcją nawet w razie skorygowania rozliczeń, uznają w takiej sytuacji, że tocząc dalszy spór „nie będą mieli nic do stracenia”, a może uzyskają pozytywne rozstrzygnięcie sądowe.

7. Przedawnienie prawa wymiaru dodatkowego zobowiązania normowanego w Ordynacji

Niezrozumiała jest treść projektowanego art. 68 § 3a pkt 3, dotyczącego przedawnienia prawa wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego, odwołująca się do przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe osobie trzeciej (tj. do art. 118 § 1). Przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich nie są bowiem nowelizowane.

Biorąc pod uwagę zasadę¹, że jako osoby trzecie odpowiedzialność mogą ponosić tylko ci współnicy (członkowie zarządu), którzy byli współnikami (pełnili funkcje w zarządzie) w czasie, w którym upływał termin płatności zobowiązań podatkowych, jak również mając na względzie, że ewentualne unikanie opodatkowania miało miejsce gdy współnikami (członkami zarządów) były inne osoby niż te, w czasie pełnienia funkcji, których upływał będzie termin płatności dodatkowego zobowiązania ustalanego na podstawie Ordynacji, odpowiedzialność osób trzecich w zakresie dodatkowego zobowiązania powinna zostać wprost wyłączona.

8. Dodatkowe zobowiązanie z Ordynacji a sankcja w VAT

Projektodawcy rozstrzygają – w odniesieniu do osób fizycznych (projektowany art.58e) – kwestię kumulacji odpowiedzialności karnej skarbowej i dodatkowego zobowiązania podatkowego.

W projektowanych przepisach nie wskazuje się natomiast w jakiej relacji będą pozostawały: dodatkowe zobowiązanie podatkowe normowane w Ordynacji i sankcja w VAT (gdzie na skutek eliminacji nadużycia prawa też może się przecież okazać, że np. podatnik w złożonej deklaracji wykazał kwotę zobowiązania niższą od kwoty należnej – por. art. 112b ust. 1 pkt 1 lit. a/ Ustawy o VAT).

Uregulowanie tej relacji jest uzasadnione tym bardziej, że zgodnie z projektowanym art. 70e § 1, wszczęcie (w wyniku złożenia wniosku) postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, będzie zawieszało zarówno bieg terminu przedawnienia wymiaru dodatkowego zobowiązania normowanego w Ordynacji, jak również sankcji w VAT.

Rozstrzygnięcie relacji sankcji VAT i dodatkowego zobowiązania ustalanego na podstawie Ordynacji podatkowej powinno polegać na wyłączeniu (choćby potencjalnej) możliwości ich dublowania. Odwrócenie skutków unikania opodatkowania na gruncie podatku dochodowego w związku z wydaniem decyzji pociągającej za sobą dodatkowo konieczność ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, nie może za sobą również pociągać ustalenia sankcji VAT.

IX. Raportowanie schematów podatkowych

1. Kryterium głównej korzyści

W świetle uzasadnienia projektu, raportowanie schematów podatkowych ma na celu walkę z agresywną optymalizacją podatkową i unikaniem opodatkowania. Jednak projektowane kryterium głównej korzyści (projektowany art. 86a § 2), będące jedną z przesłanek determinujących uznanie uzgodnienia za schemat podatkowy podlegający raportowaniu

¹ Wynikającą z art. 115 § 2 i art. 116 § 2 Ordynacji podatkowej.

(projektowany art. 86a § 1 pkt 9 lit. a) sugeruje, iż pojęciem tym objęte są również działania podatników zgodne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a przynajmniej z nimi niesprzeczne. Wskazuje na to również przykład podany w uzasadnieniu projektu, sugerujący, że dylemat związany z wyborem prowadzenia działalności w specjalnej strefie ekonomicznej albo poza nią, podlega rozpatrzeniu z perspektywy kryterium głównej korzyści.

Aby więc obowiązek raportowania spełnił cel wskazany w uzasadnieniu projektu (raportowanie schematów związanych z agresywną optymalizacją a nie z bieżącym doradzaniem klientom), należałoby spod kryterium głównej korzyści wyłączyć sytuacje, w których nie dochodzi do działania sprzecznego z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (nawiązując w ten sposób do zmodyfikowanej w projekcie definicji unikania opodatkowania).

1.1. Kryterium kwalifikowanego korzystającego

Zgodnie z definicją projektowaną w art. 86a § 4, kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli:

- przychody lub koszty albo wartość aktywów podmiotu przekracza 20 mln zł,
- wartość rynkowa rzeczy lub praw których dotyczy uzgodnienie przekracza 20 mln zł,
- jest powiązany z takim podmiotem jak znajdujący się w jednej z dwóch w/w sytuacji.

W tym kontekście wydaje się, że osoby potencjalnie zobowiązane do raportowania, nie będą w stanie ustalić wystąpienia powyższych przesłanek. Dane co do przychodów lub kosztów w kwocie na poziomie 20 mln zł nie są publikowane. Trudno też oczekiwać, aby podmiot potencjalnie obowiązany zamawiał ekspertyzę dotyczącą rynkowej wartości majątku objętego uzgodnieniem lub badał kwestię powiązań. A już w ogóle nie sposób sobie wyobrazić w jaki sposób podmiot potencjalnie zobowiązany do raportowania miałby ustalać wartość rynkową majątku zgłaszającej się po poradę osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej.

Mają na względzie potrzebę wykorzystania już funkcjonujących rozwiązań, tj. biorąc pod uwagę, że w BIP MF publikowane są dane o przychodach i kosztach uzyskania przychodów podmiotów, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro, należałoby trzy w/w kryteria określające kwalifikowanego korzystającego, zastąpić jednolitym i łatwym dla każdego do zweryfikowania (na podstawie danych z BIP MF) kryterium osiągnięcia przychodów lub poniesienia kosztów uzyskania przychodów w kwocie przekraczającej równowartość 50 mln euro.

Definicja kwalifikowanego korzystającego wymaga dla dokonania doradztwa dla osoby fizycznej analizy jego majątku oraz analizy majątku wszystkich podmiotów z nim powiązanych.

Przykładowo w przypadku osoby fizycznej, która sama nie spełnia tej definicji, to udzielenie mu porady może wymagać oceny, czy jego rodzeństwo, wstępni bądź zstępni nie spełniają definicji takiego podmiotu. Przy czym osoba ta może nie mieć świadomości, i nie ma żadnego prawa do domagania się informacji o stanie majątkowym tych osób. Stan majątkowy tych osób nie przekłada się zresztą w żadnej mierze na stan majątkowy podmiotu poszukującego po poradę. Z pewnością doświadczenie życiowe nie upoważnia do wyciągania wniosków, iż brat/ siostra osoby zamożnej, same są osobami zamożnymi. Tym samym nie da się ustalić czy dana osoba zasięgająca

porady jest czy nie jest podmiotem kwalifikowanym. W przypadku osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, udzielenie przez nich informacji o wartości aktywów wymagałoby każdorazowej wyceny ich wartości rynkowej, np. nieruchomości, dzieł sztuki, itp. aktywów, w tym oczywiście wyceny majątków wszystkich powiązanych podmiotów.

Definicję kwalifikowanego korzystającego należałoby ograniczyć do podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych i wobec nich wymagać spełnienia wszystkich wymagań. Można rozważyć, by dotyczyło także podmiotów z nim powiązanych, które także są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, ale w odniesieniu do osób fizycznych wymaganie ujawnienia danych co do posiadanego majątku (w szczególności osób powiązanych z korzystającym), będzie zbyt daleko idącą ingerencją w prawo do prywatności. Trudno by rodzeństwo osoby korzystającej z doradztwa było zobowiązane do ujawniania swojego majątku jego doradcy podatkowemu na potrzeby oceny obowiązku raportowania.

W zakresie osób fizycznych powinny być one uznawane za podmioty kwalifikowane wyłącznie wówczas, gdy uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej kwotę 20 000 000 zł.

Przed wszystkim, należy wprowadzić mechanizmy kontroli okoliczności, które decydują o obowiązku raportowania. Należałoby rozważyć obowiązek składania przez korzystającego pod rygorem odpowiedzialności karnej oświadczenia o spełnieniu, bądź braku spełnienia wymagań wynikających z przepisów o raportowaniu, co uwalniałoby od odpowiedzialności promotora po warunkiem udzielenia informacji o obowiązku raportowania i wskazaniu zasady raportowania oraz przyjęcia oświadczenia o braku spełnieniu warunków zawierającego pouczenie o odpowiedzialności karnej. W takiej sytuacji obowiązek raportowania lub kary za brak raportowania, jeśli schemat zostanie przekazany dalej, lub wykorzystany w znacznie większym niż ujawniony zakresie powinny ciążyć na korzystającym.

1.2. Kary pieniężne dotyczące naruszenia obowiązków z zakresu MDR

Projektowany przepis art. 86m § 2 dotyczący nałożenia kary pieniężnej w kwocie nie większej niż 10.000.000 zł, jest nieprecyzyjny. Nie wynika bowiem z niego jasno, na kogo konkretnie, promotora czy zatrudniający go podmiot, będzie mogła zostać nałożona kara (w przywołanej kwocie) za niedopełnienie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Wyraz „który”, użyty w tym przepisie w kontekście niedopełnienia obowiązku raportowania, może się bowiem odnosić zarówno do promotora, jak i do podmiotu go zatrudniającego. I tak zgodnie z treścią projektowanego przepisu:

- „W przypadku popełnienia czynu wymienionego w art. 80e § 1 ustawy Kodeks karny skarbowy **przez promotora** będącego osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie, od podmiotu, o którym mowa w art. 86k § 1 [to jest prawdopodobnie pomyłka; chodzi zapewne o art. 86l § 1], **który [tj. ten promotor będący osobą fizyczną]** nie dopełnił obowiązków (...), kara pieniężna (...) może zostać nałożona w wysokości nie większej niż 10 000 000 zł.”;

albo

- „W przypadku popełnienia czynu wymienionego w art. 80e § 1 ustawy Kodeks karny

*skarbowy przez promotora będącego osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie, **od podmiotu**, o którym mowa w art. 86k § 1 [to jest prawdopodobnie pomyłka; chodzi zapewne o art. 86l § 1], **który [to podmiot zatrudniający/wypłacający] nie dopełnił obowiązków (...), kara pieniężna (...)** może zostać nałożona w wysokości nie większej niż 10 000 000 zł.”.*

Należy więc wyeliminować tę nieścisłość.

2. Przepisy przejściowe – nałożenie obowiązku raportowania z mocą wsteczną

Art. 23 projektu (przepis przejściowy) nakłada na promotorów i na korzystających obowiązek zaraportowania schematów podatkowych udostępnionych przed dniem wejścia w życie ustawy i wdrożonych po dniu 25 czerwca 2018 r. Projektowany przepis nakłada więc obowiązek (w dodatku obwarowany karą pieniężną i odpowiedzialnością karną skarbową) z mocą wsteczną, a zatem jako taki jest niezgodny z zasadami przyzwoitej legislacji wywodzonymi z art. 2 Konstytucji RP.

W świetle tych zasad obowiązek raportowania powinien dotyczyć schematów udostępnionych lub wdrożonych lub gotowych do wdrożenia najwcześniej począwszy od dnia wejścia w życie ustawy.

X. Vacatio legis

Z uwagi na zakres zmian, który wymaga dostosowania systemów finansowo-księgowych oraz nakłada liczne dodatkowe obowiązki uważamy, że vacatio legis powinno zostać wydłużone, w szczególności w zakresie ww. zmian w CIT oraz podatku u źródła. Zmiany powinny wejść w życie od 1 stycznia 2020 r.

Konfederacja Lewiatan
Warszawa, 2018 r.