


Warszawa, 21 września 2020 r.  
KL/437/312/PP/2020

Pan  
**Jan Sarnowski**  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

*Szanowny Panie Ministrze,*

w odpowiedzi na pismo z dnia 15 września 2020 r. znak DD.8200.13.2020, kierujące do konsultacji społecznych projekt z dnia 15 września 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, przekazuję opinię Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Maciej Witucki  
Prezydent Konfederacji Lewiatan

W załączeniu:

Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 15 września 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

**Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 15 września 2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw**

W pierwszej kolejności pragniemy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o organizacjach pracodawców (Dz. U, z 2015 r. poz. 2029), reprezentatywna organizacja pracodawców ma prawo opiniowania założeń i projektów aktów prawnych w zakresie praw i interesów związków pracodawców. Organy władzy i administracji rządowej oraz organy samorządu terytorialnego są obowiązane zapewnić organizacjom pracodawców wykonywanie uprawnień, o których mowa w tym przepisie, na równych prawach ze związkami zawodowymi.

Oznacza to obowiązek kierowania założeń i projektów aktów prawnych w zakresie praw i interesów pracodawców do odpowiednich władz statutowych organizacji pracodawców, określając termin przedstawienia opinii, nie krótszy jednak niż 30 dni. Termin ten może zostać skrócony do 21 dni ze względu na ważny interes publiczny. Skrócenie terminu wymaga szczegółowego uzasadnienia.

Mając na uwadze powyższe, z przykrością przyjęliśmy informację, konieczność, przeprowadzenia konsultacji z zainteresowanymi regulacją przedsiębiorcami w terminie dwóch dni roboczych. Tym bardziej, że proponowane w projekcie rozwiązania, będą mieć bardzo daleko idące skutki w zakresie ich funkcjonowania, w szczególności dotyczące wysokości ponoszonych przez nich obciążeń podatkowych oraz kosztów związanych z nowymi obowiązkami sprawozdawczymi i administracyjnymi.

**1. Nadanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółkom komandytowym – ocena generalna**

Nie sposób zgodzić się z tezami przedstawionymi w uzasadnieniu do Projektu ustawy sprowadzającymi się do uznania, że spółki komandytowe to powszechne wehikuły optymalizacyjne. W naszej ocenie projektowane regulacje nadające spółce komandytowej status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) są oparte na błędnych założeniach co do istoty spółki komandytowej, jak i na błędnych wnioskach z przeprowadzonych analiz dotyczących przyczyn rosnącej popularności spółki komandytowej w Polsce. Błędna jest również ocena skutków wprowadzonych regulacji. **W konsekwencji, postulujemy odstąpienie od dalszego procedowania Nowelizacji w zakresie spółki komandytowej.**

Zamiar opodatkowania spółki komandytowej CIT opiera się, zgodnie z uzasadnieniem Projektu na tezie, iż wybór prowadzenia biznesu w formie spółki komandytowej jest motywowany wyłącznie lub głównie chęcią uzyskania optymalizacji podatkowej. Pragniemy wskazać, że powyższa teza jest oczywiście nieprawdziwa i świadczy o braku zrozumienia nie tylko realiów funkcjonowania rynku, ale również zagadnień z zakresu prawa handlowego, w szczególności charakterystyki spółki komandytowej na gruncie kodeksu spółek handlowych.

Spółki komandytowe są zwykle powoływane przez przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą (opodatkowaną podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jednokrotnie), którzy z racji osiągnięcia określonego zaawansowanego stopnia rozwoju potrzebują odpowiedniego ukształtowania zasad zarządzania spółką (grupą), kontroli, prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji.

Spółka komandytowa jest podmiotem przewidzianym w kodeksie spółek handlowych jako podmiot pozwalający przedsiębiorcom prowadzić biznes w sposób bezpieczny, z uwagi na ukształtowanie zasad odpowiedzialności poszczególnych grup wspólników. Jak wskazano powyżej, jej powołanie jest zwykle naturalnym etapem rozwoju biznesu i nie prowadzi do zmniejszenia obciążeń podatkowych w porównaniu do jednoosobowej działalności gospodarczej. Wskazywanie chęci jakiegokolwiek optymalizacji podatkowej jest więc nieuzasadnione.

Przepisy obowiązujące w przeszłości pozwalające na jakiegokolwiek obniżenie opodatkowania w strukturach z udziałem spółek komandytowych, w których pośrednim wspólnikiem mógł być fundusz inwestycyjny już nie obowiązują. Przepisy pozwalające na podwyższenie wartości majątku na skutek wkładu do spółki osobowej również już nie obowiązują. Nie można więc dzisiaj mówić o optymalizacji w oparciu o tą formę działalności. Wzrost popularności spółek komandytowych wynika ze wzrostu gospodarczego w Polsce w ostatnich latach.

Spółki komandytowe są również niejednokrotnie powoływane w związku z chęcią realizacji określonych zadań gospodarczych przez osoby fizyczne przy wsparciu zewnętrznego finansowania. Zgodnie z funkcjonującą na rynku praktyką, banki (lub inne instytucje finansujące) wymagają od osób fizycznych prowadzenia działalności w formie pozwalającej ustanowić na rzecz banku stosownych zabezpieczeń, niebędących zabezpieczeniami na majątku osoby fizycznej. Oczekiwana przez instytucje finansujące była i jest również dywersyfikacja ryzyka poprzez tworzenie podmiotów celowych, dedykowanych do konkretnego przedsięwzięcia.

Spółki komandytowe są również podmiotami stosowanymi w grupach kapitałowych (jak wskazano chociażby w uzasadnieniu Nowelizacji – chociaż w zupełnie błędnym kontekście - prowadzących m.in. działalność deweloperską, jako podmioty realizujące poszczególne inwestycje (spółki projektowe), a czasami również jako spółki inwestycyjne/ finansujące, odpowiedzialne co do zasady, za realizację i koordynację przedsięwzięć deweloperskich.

W grupach kapitałowych zdarzają się również sytuacje, kiedy to w spółce komandytowej skonsolidowane zostają kluczowe funkcje. Wynika to m.in. z możliwości skupienia kompetencji decyzyjnych i wykonawczych spółek zależnych w jednym, dość elastycznym, ośrodku zarządczym, co umożliwia przyspieszenie i usprawnienie przebiegu procesu decyzyjnego i wykonawczego oraz eliminację zbędnych przeszkód organizacyjnych, występujących w spółkach kapitałowych.

Niewątpliwie, zaletą spółki komandytowej jest elastyczność w zarządzaniu środkami pieniężnymi zgromadzonymi w spółce. Wypłata zysku ze spółki komandytowej jest znacznie łatwiejsza niż wypłata dywidend lub zaliczek na poczet dywidend w spółkach kapitałowych. Istotną korzyścią, jaką niesie ze sobą prowadzenie działalności w formie spółki komandytowej jest również możliwość poruszania się



w szeroko zakreślonych przez kodeks spółek handlowych granicach, co do ukształtowania szeregu kwestii dotyczących funkcjonowania spółki, w tym przede wszystkim w stosunkach wewnętrznych. W przeciwieństwie do spółek kapitałowych (np. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością), co do których ustawodawca w wielu przypadkach sztywne reguły postępowania, konstrukcja spółki komandytowej charakteryzuje się dużą elastycznością w postaci możliwości:

- określenia wysokości wkładów wspólników bez minimum ustawowego,
- ustalenia, że wkładem wspólników jest świadczenie przez nich pracy bądź usług (co jest niedopuszczalne w przypadku spółek kapitałowych), a bardziej charakterystyczne dla przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą, jednokrotnie opodatkowaną,
- ustalenie, w jakim zakresie poszczególni wspólnicy uczestniczą w zysku, jak i stracie spółki (przy jednoczesnym braku możliwości pozbawienia wspólnika prawa do zysku) i w jakich terminach i kwotach można wypłacać zysk.

Wybór formy prawnej w postaci spółki komandytowej stanowi zatem dodatkową ochronę dla właścicieli, w związku z ukształtowaniem odpowiedzialności za zobowiązania spółki komandytowej. Zasadą jest, że w pierwszej kolejności odpowiedzialność ponosi sama spółka komandytowa. Dzięki temu zostaje wyeliminowana osobista odpowiedzialność osób fizycznych za zobowiązania spółki komandytowej związane z jej działalnością. Wskazana metoda wraz z istnieniem ograniczonej odpowiedzialności wspólników-komandytariuszy pozwala na zwiększenie bezpieczeństwa prawnego i ochronę majątku prywatnego przedsiębiorców.

Istotne znaczenie ma wyposażenie spółki komandytowej w zdolność upadłościową. Odseparowanie ryzyka niepowodzenia danego projektu inwestycyjnego stanowi istotny czynnik przemawiający za powyższym sposobem organizacji działalności.

Mając na uwadze powyższe, wskazujemy, że istnieje szereg różnorodnych czynników, uzasadniających prowadzenie działalności gospodarczej poprzez spółkę komandytowej. Podkreślić należy, iż ilość i waga argumentów prawnych za dokonywaniem operacji biznesowych w tej formie jest dużo większa w porównaniu do czynników wyłącznie podatkowych.

W najbardziej zaawansowanych systemach prawnych w Unii Europejskiej funkcjonują od dawna modele, w których spółki komandytowe (ich odpowiedniki) traktowane są jako podmioty transparentne dla celów podatkowych. Przede wszystkim, wymienić należy Niemcy (konstrukcja prawna niemieckiej spółki komandytowej jest bardzo zbliżona do polskiej), Austrię, Danię, Szwecję, Norwegię, Izrael, Szwajcarię, Wielką Brytanię, Słowację, Irlandię. Są to jurysdykcje, w których świadomość konieczności zapobiegania unikaniu opodatkowania jest wysoka, i które również w związku z tym wprowadzają rozwiązania uszczelniające system podatkowy, co jest zresztą trendem ogólnosiwiatowym. Niemniej jednak, państwa te nie wyeliminowały możliwości zachowania przez spółki osobowe statusu spółek transparentnych podatkowo.



Odnosząc się do prezentowanych w uzasadnieniu Projektu argumentów o rzekomo sztucznym wykorzystywaniu spółek komandytowych do konsolidacji wyniku podatkowego należy wskazać, że taka możliwość została wprost przewidziana w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) w odniesieniu do podatkowych grup kapitałowych. Struktura, w której wyniki podatkowe poszczególnych podmiotów prowadzących działalność w ramach jednej grupy kapitałowej – działalność zwykle uzupełniającą się wzajemnie – są konsolidowane nie może więc logicznie być uznana za niedozwoloną optymalizację podatkową, czy też zjawisko jakkolwiek niepożądane. Jeżeli ustawodawca dopuszcza konsolidację wyników podatkowych w ramach podatkowych grup kapitałowych, niezrozumiałe jest dla nas uniemożliwienie takiej konsolidacji w związku z wyborem określonej formy prawnej dla danej działalności (tj. spółek komandytowych). Samo wykorzystywanie udostępnionych przez ustawodawcę rozwiązań podatkowych, takich jak transparentność spółki komandytowej, nie powinno być zatem traktowane jako obiektywna przesłanka do uznawania większości podatników działających z wykorzystaniem tej formy prawnej jako podmiotów, których działania wskazują na „optymalizacyjny cel”.

Niezrozumiałe jest posługiwanie się przez projektodawcę pojęciem optymalizacji podatkowej w odniesieniu do wprost przewidzianych na gruncie prawa handlowego i podatkowego rozwiązań (niezwykle prostych rozwiązań) i w istocie oczekiwanie, by podatnicy tak układali swoje sprawy, by płacić podatki w stopniu możliwie najwyższym. Tymczasem Projekt wprost przewiduje (art. 14), że brak opodatkowania wypłaty zysku (w istocie dystrybucja opodatkowanego dochodu) stanowi „korzyść podatkową” w rozumieniu przepisów o klauzuli obejścia prawa, sprzeczną z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej (lub jej przepisu).

Żadna ustawa podatkowa ani przepis ustawy podatkowej, nie określa celu, z jakim potencjalnie sprzeczne mogłoby być opodatkowanie przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki jawnej lub komandytowej bezpośrednio na poziomie wspólnika takiej spółki. Żadna ustawa podatkowa, ani przepis ustawy podatkowej nie wymaga, by prowadzenie działalności w formie prawnej pozwalającej na ograniczenie odpowiedzialności za zobowiązania takiej spółki, mogło odbyć się kosztem dwukrotnego opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów osiągniętych przez tę spółkę. Tym samym uznać należy, że prowadzenie działalności w formie spółki komandytowej jest czynnością odpowiednią, tj. taką, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny.

Nie można oczywiście wykluczyć, że w określonych indywidualnych sprawach generalna klauzula antyabuzyjna mogłaby mieć zastosowanie do przychodów wspólnika spółki jawnej czy komandytowej. Organy podatkowe już dziś posiadają jednak instrumenty pozwalające im na reagowanie w sytuacji nadużycia prawa podatkowego. Przyjmowanie jednak założenia, że wyłącznym albo głównym celem prowadzenia działalności w formie spółek jawnych czy komandytowych są co do zasady motywów podatkowe, a każdy podmiot, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami, wybrałby inny sposób postępowania, jest całkowicie niezasadne i wręcz niezrozumiałe.



Należy zwrócić uwagę, że przytaczane w uzasadnieniu Projektu przykłady wykorzystywania spółek osobowych do:

- podwyższenia wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych lub ich ujawnienia dla celów amortyzacji podatkowej poprzez wniesienie ich aportem do spółki komandytowej, lub
- wyzbycia się własności wartości niematerialnej i prawnej przez jej pierwotnego właściciela poprzez dokonanie aportu do spółki komandytowej z jednoczesnym dalszym korzystaniem z takiego prawa na podstawie stosownej umowy najmu, użyczenia, leasingu czy innej umowy nienazwanej (komentarz do art. 14 Projektu),

są przykładami sprzed ponad dziesięciu lat, których konsekwencje podatkowe zostały w kolejnych nowelizacjach ustaw podatkowych określone (i potencjalne „korzyści” zniesione). Co więcej, tego rodzaju rozwiązania aktualnie mogą być oceniane na podstawie generalnej klauzuli antyabuzywnej i przepisów o cenach transferowych.

Nie ulega wątpliwości, iż wybrane stany faktyczne być może mogą zostać uznane za nadużycie prawa podatkowego. Są to jednak jednostkowe przypadki skomplikowanych struktur inwestycyjnych angażujących podatników podmiotowo lub przedmiotowo zwolnionych z CIT. Tym samym – wyprowadzanie ogólnej reguły, zgodnie z którą spółka transparentna podatkowo zawsze stanowi formę nadużycia prawa podatkowego, jest całkowicie bezpodstawne i krzywdzące.

Argument, że spółki komandytowe często wykorzystywane są jako element agresywnej optymalizacji międzynarodowej nie znajduje także potwierdzenia w publicznie dostępnych danych: wg GUS w 2018 r. w Polsce było 2 234 spółek komandytowych z kapitałem zagranicznym (z czego 785 spółek było w 100% zagranicznych). Nawet gdyby przyjąć, że wszystkie te podmioty nie płaciły podatku w Polsce (a przecież nie może to być prawda), to zaledwie nieco ponad 6 % wszystkich spółek komandytowych (35 826 w 2018 r.).

Jako przykład agresywnej optymalizacji międzynarodowej podaje się tworzenie w Polsce spółek komandytowych z udziałem spółek z siedzibą na Malcie (co utrudnia opodatkowanie tych podmiotów w Polsce). Po pierwsze, to absolutny margines działalności w ramach spółek komandytowych – wg statystyk GUS w Polsce na koniec 2019 r. prowadziło aktywność 129 spółek z siedzibą na Malcie. Nawet gdyby przyjąć że wszystkie te podmioty są związane ze spółkami komandytowymi i wszystkie unikają opodatkowania w Polsce, to jest to dużo mniej niż pół procenta wszystkich spółek komandytowych.

Nie ma żadnego uzasadnienia za objęciem wszystkich (w znacznej większości uczciwych) podatników odpowiedzialnością zbiorową za działania wąskiej grupy podmiotów. Projektodawcy dodatkowo całkowicie pomijają fakt, że udział nierezydenta w spółce osobowej z siedzibą w Polsce prowadzi do powstania tu zakładu podatkowego tego nierezydenta, a w rezultacie podmiot taki zostaje objęty w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym. Rzadkie przypadki wykorzystania podmiotów przedmiotowo lub podmiotowo zwolnionych od opodatkowania nie powinny skutkować jednoznacznie negatywną oceną koncepcji spółki transparentnej podatkowo jako całości.





Tytułem uzupełnienia powyższej argumentacji można również przywołać inne wprowadzane w ostatnich latach daleko idące zmiany w zakresie CIT (związane m.in. z podatkiem u źródła lub tzw. limitem na usługi niematerialne), które analogicznie jak omawiana wyżej koncepcja, stanowią, w naszej ocenie przerzucenie na podatników obowiązków administracji polegających na zwalczaniu rzeczywistych nadużyć. Przepisy wydają się być projektowane w oderwaniu od rzeczywistości gospodarczej, biznesowej i bardzo często są niemożliwe do zastosowania, co w skrajnym przypadku wymaga (wielokrotnego) zawieszania stosowania tych regulacji (jak w przypadku regulacji o podatku u źródła), a w pozostałych przypadkach podlega dalszym objaśnieniom czy interpretacjom ogólnym (niejednokrotnie przynoszącym kolejne wątpliwości), powoduje znaczne utrudnienie prowadzenia działalności gospodarczej, drastycznie podnosi ryzyko podatkowe dla uczciwych przedsiębiorców i zniechęca zagraniczne firmy do inwestowania w Polsce. Trudnością stało się również wyjaśnienie zagranicznym kontrahentom polskich przedsiębiorców zasad rozliczeń wprowadzanych w Polsce.

Co więcej, w uzasadnieniu do Projektu pojawiają się odniesienia do zgłoszeń schematów podatkowych (MDR) w indywidualnych sprawach podatników. Nie sposób pominąć, że wykorzystanie zgłoszeń MDR, bardzo często składanych przez podatników z daleko idącej ostrożności (np. zgłaszanie przekształcenia spółki z o.o. w spółkę komandytową lub odwrotnie) związanej z jednej strony z licznymi wątpliwościami wynikającymi z wyjątkowo niskiej jakości przepisów o MDR, a z drugiej z surowymi sankcjami za niedopełnienie obowiązków raportowania, jest delikatnie rzecz ujmując niewłaściwe. Dodatkowo, opisy zdarzeń w przywołanych zgłoszeniach zostały zinterpretowane w sposób oczywiście niewłaściwy, prawdopodobnie w celu udowodnienia z góry założonej tezy o optymalizacyjnym charakterze spółki komandytowej.

Podsumowując, przedstawianie podatników prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki komandytowej jako nieuczciwych, wykorzystujących lukę w systemie podatkowym jest nieprawdziwe i nieodpowiedzialne, szczególnie biorąc pod uwagę, iż dotyczy w przeważającej mierze polskich małych i średnich przedsiębiorców. Co więcej przedstawianie struktury, w ramach której odpowiedzialność za zobowiązania biznesowe spółki komandytowej, ponosi spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, jako nieuczciwej, służącej do agresywnej optymalizacji podatkowej i wyłudzeń, jest nieprawdziwe, ponieważ jest to wyłącznie przejaw racjonalnego działania przedsiębiorców zmierzających do limitowania odpowiedzialności biznesowej, niemający żadnego związku z podatkami. Tak jak wskazujemy powyżej, korzystanie przez podatników z rozwiązań stanowiących istotę systemu nie może być traktowane jako wyraz ich nieuczciwości.

**Uwzględniając powyższe argumenty, postulujemy rezygnację z proponowanych zmian polegających na bezwzględnym objęciu spółki komandytowej podatkiem CIT.**

W przypadku odrzucenia powyższego postulatu, apelujemy o pogłębioną analizę sposobów osiągnięcia celów przedstawionych w uzasadnieniu do ustawy (przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej) i przedstawienie innych, mniej drastycznych, propozycji. Racjonalnym sposobem wydają się być przyjęcie rozwiązania analogicznego jak w przypadku spółki jawnej. Rozwiązanie to zapewni uszczelnienie systemu podatkowego, lepiej chroniąc go przed nieuczciwymi podmiotami,



jednocześnie nie krzywdząc lojalnych i uczciwych polskich przedsiębiorców korzystających z tej formy prowadzenia działalności. Alternatywnie proponuje się zapewnienie mechanizmu pełnego odliczenia podatku zapłaconego przez spółkę, przez jej wszystkich wspólników (a nie tylko komplementariusza), tak by wyeliminować ekonomiczne podwójne opodatkowanie uzyskiwanych dochodów przy jednoczesnym osiągnięciu efektu w postaci wyeliminowania rzekomo istniejących dziur systemu podatkowego.

## **2. Nadanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółkom komandytowym – uwagi dodatkowe - bezprzedmiotowe w przypadku uwzględnienia postulatu z pkt. 1**

### **2.1. Zwolnienie z opodatkowania PIT dla komandytariuszy**

Kryteria uprawniające do zastosowania zwolnienia z opodatkowania 50% wartości przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej, w wysokości nie wyższej jednak niż 60.000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem, zostały ukształtowane w wyjątkowo surowy sposób.

Z jednej strony wskazano w uzasadnieniu do Projektu nowelizacji, że „*Jednocześnie, w przypadku spółek komandytowych, w których powiązania między wspólnikami nie wskazują na „optymalizacyjny cel” ich utworzenia, przewiduje się wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów komandytariuszy takich spółek, skutkiem którego efektywne opodatkowanie dochodów takich komandytariuszy z udziału w zyskach spółki komandytowej (opodatkowanej stawką podatku CIT wynoszącą 9% uzyskanych dochodów) pozostanie na porównywalnym poziomie, do efektywnego opodatkowania takich komandytariuszy wynikającego z przepisów ustawy CIT i ustawy PIT w ich brzmieniu obowiązującym do końca 2020 r.*”, zaznaczając, że zależy mu na zachowaniu efektywnego opodatkowania komandytariuszy takich spółek, które nie zostały utworzone „w celach optymalizacyjnych”, na poziomie zbliżonym do dotychczasowego.

Z drugiej zaś, proponuje się takie przesłanki uprawniające do stosowania owego zwolnienia, które wydają się dążyć do maksymalnego ograniczenia kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z niego. Realizację celu minimalizacji działań o charakterze agresywnej optymalizacji z pewnością można by osiągnąć w inny sposób, korzystając z dotychczas obowiązujących i skutecznie funkcjonujących przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zwolnienie wprowadzane w art. 21 ust. 1 pkt 51 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mogłoby więc obowiązywać wszystkich komandytariuszy spółek komandytowych, zaś cel anty-optymalizacyjny mógłby równie dobrze być osiągnięty poprzez badanie funkcjonujących struktur i stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej służących przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania.

Wskazane przepisy w zakresie, w jakim zabraniają korzystania z możliwości wypłaty choć części środków do wspólników, w sytuacji w której komandytariusz pozostaje jednocześnie wspólnikiem spółki z o.o. będącej komplementariuszem, są kolejnym wyrazem nieuzasadnionego stygmatyzowania struktur



opartych o spółkę komandytową, korzystających z aktualnej uzasadnionej systemowo możliwości jednokrotnego opodatkowania dochodu z jednoczesnym ograniczeniem odpowiedzialności biznesowej.

Jeszcze raz należy podkreślić, iż funkcjonowanie w strukturze opartej o spółkę komandytową, która limituje odpowiedzialność biznesową nie jest w żaden sposób aberracją systemową lecz jego istotą. W konsekwencji przewidywanie sankcji za tego rodzaju strukturę, stanowiącą obecnie naturalne biznesowo rozwiązanie sprawy ze teoretyczną możliwością przewidzianego odliczenia pozostanie teoretyczną i nie zostanie nigdy wykorzystana w praktyce.

Proponujemy usunięcie dodawanego do art. 21 ust. 40 Ustawy PIT i analogicznego art. 22 ust. 4f Ustawy CIT.

## **2.2. Obowiązkowe skrócenie roku podatkowego do 31 grudnia 2020 r.**

Zgodnie z projektem ustawy, niezależnie od przyjętego przed 1 stycznia 2021 r. przez spółki komandytowe i spółki jawne będące podatnikami CIT sposobu definiowania roku podatkowego (w szczególności wtedy, gdy jest inny niż rok kalendarzowy), od 1 stycznia 2021 r. spółki te staną się podatnikami CIT. Jednocześnie, jeśli ich rok podatkowy kończyłby się później niż 31 grudnia 2020 r., to będą zobowiązane do jego wcześniejszego zakończenia i zmiany.

Wydaje się, że taka zasada może spotkać się z zarzutem niekonstytucyjności i powinna zostać zmieniona. Dobrym rozwiązaniem było to, z którego ustawodawca skorzystał przy okazji dołączenia spółek komandytowo-akcyjnych do grona podatników CIT – wprowadzenie opodatkowania z zastosowaniem CIT dopiero po zakończeniu przez nie roku podatkowego, nawet jeśli jego koniec przypadał po 1 stycznia 2014 roku.

## **2.3. Brak jasnych informacji co do stosowania niektórych regulacji**

Projekt zmian w ustawach PIT i CIT z jednej strony obejmuje spółki komandytowe i część spółek jawnych obowiązkami podatnika CIT, zrównując je tym samym ze spółkami akcyjnymi, spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością, czy spółkami komandytowo-akcyjnymi. Z drugiej strony nie odnosi się on jednak w żaden sposób do jednych z ważniejszych i najbardziej kluczowych zasad opodatkowania, które dotyczą tych podmiotów. Nie wiadomo bowiem, czy spółki komandytowe i spółki jawne będące podatnikami CIT, będą mogły stosować regulacje dotyczące chociażby wymiany udziałów. Powinno to zostać jednoznacznie doprecyzowane.

Dodatkowo – gdyby zmiana w zakresie opodatkowania CIT spółek komandytowych miała jednak być procedowana - zwracamy uwagę na konieczność innych regulacji, chociażby w zakresie ubezpieczeń społecznych w odniesieniu do wspólników spółek komandytowych będących osobami fizycznymi.



#### **2.4. Rozliczenie straty z działalności gospodarczej przez komandytariusza**

Zgodnie z zapisami projektu ustawy, komplementariusz spółki komandytowej będący podatnikiem PIT, który przed 1 stycznia 2021 r. poniósł stratę ze źródła działalność gospodarcza, będzie mógł obniżyć przychód z tytułu dywidendy (w szczególności z wypłaty zysku ze spółki komandytowej) o nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów.

Projekt milczy jednak w tym kontekście w sprawie komandytariuszy będących osobami fizycznymi oraz wspólników (komplementariuszy i komandytariuszy będących podatnikami CIT), co wydaje się być niedopatrzeniem wymagającym uzupełnienia. Wszyscy wspólnicy spółek dotychczas transparentnych podatkowo, którzy wykazywali dla celów podatkowych stratę podatkową powstałą w wyniku działalności takiej spółki, powinni być uprawnieni do jej rozliczenia nie tylko na zasadach ogólnych (tj. z własnym dochodem), ale również z dochodem z dystrybucji zysków ze spółki, która stała się podatnikiem CIT.

#### **2.5. Uwaga do art. 10 ust. 3**

Regulacja ta nakłada na spółki komandytowe oraz spółki jawne, które uzyskały status podatnika podatku dochodowego, obowiązek kontynuacji amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych z zachowaniem wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, metod oraz stawek amortyzacji, przyjętych na podstawie wyceny wartości podatkowej składników majątkowych, dokonanej przed dniem, w którym spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Przepis w proponowanym brzmieniu wyłącza prawo podatnika do zmiany zasad amortyzacji w oparciu o zasady ogólne, w tym do zmiany stawki. Ograniczenie tej możliwości, dostępnej wszystkim podatnikom z mocy prawa i nie stanowiącej szkodliwego unikania opodatkowania, ale będącej istotnym elementem planowania podatkowego jest nieuzasadnione.

Postulowana jest rezygnacja z wymogu amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych na zasadach przyjętych przed dniem, w którym spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego, w sposób liniowy, aż do pełnego zamortyzowania, na rzecz możliwości wyboru amortyzacji na zasadach określonych w ustawie CIT, bez dodatkowych obostrzeń.

#### **2.6. Możliwość stosowania zwolnienia dywidendowego do wypłaty zysków ze spółki komandytowej**

Projekt nie przewiduje żadnych zmian dot. zwolnienia dywidendowego w związku z objęciem spółki komandytowej podatkiem CIT (art. 22 ust. 4 ustawy o CIT). W naszej ocenie takim zwolnieniem objęte od 1 stycznia 2021 r. powinny być również spółki komandytowe. Przede wszystkim zwolnienie odnosi się

do przychodów z tytułów enumeratywnie określonych w ustawie CIT (art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j). Wśród nich można znaleźć m.in. przychód z tytułu dywidend, które stanowią metodę podziału zysku w przypadku spółek, które w obecnym stanie prawnym są podatnikami CIT. Po wejściu w życie nowelizacji, podatnikiem CIT stanie się spółka komandytowa, i pod pewnymi warunkami również spółka jawna, które wypłacając zysk do wspólników w innej formie niż dywidenda (pojęciem dywidendy kodeks spółek handlowych posługuje się tylko w przypadku spółek kapitałowych). W związku z tym, powstaje wątpliwość czy przychód wspólnika spółki komandytowej i jawnej, które są podatnikami CIT pochodzi ze źródła wskazanego w art. 22 ust. 4 Ustawy CIT.

Ponadto, ze specyfiki ogółu praw i obowiązków wspólnika w spółce komandytowej i jawnej wynika, że przysługuje on w sposób niepodzielny danemu wspólnikowi. Ogół praw i obowiązków został zdefiniowany jako udział zgodnie z art. 4a ustawy CIT. Mimo to, w naszej opinii literalne brzmienie przepisu art. 22 ust. 4 pkt 3 ustawy CIT, który uzależnia zwolnienie od spełnienia warunku posiadania co najmniej 10% udziałów lub akcji w kapitale zakładowym, może okazać się nie do spełnienia, w odniesieniu do większości spółek komandytowych. Co prawa w definicji kapitału zakładowego w kodeksie spółek handlowych znajdzie się od 1 stycznia 2021 r. również wartość wkładu, jednak to nie stanowi rozwiązania problemu. Przepis bowiem mówi o 10% udziałów, a nie o udziale dającym 10% w kapitale zakładowym lub we wkładach do spółki komandytowej. W związku z tym, że w spółce komandytowej ogół praw i obowiązków wspólnika jest de facto udziałem w spółce, to np. w sytuacji spółki z 3 wspólnikami nie dojdzie do wypełnienia warunku umożliwiającego zwolnienie dywidendowe.

Jest to tym bardziej uzasadnione, że projektodawca zdaje się wyrażać wolę zwolnienia takich wypłat zysków z kilkukrotnego opodatkowania co wynika pośrednio z art. 11 ust. 3 Projektu.

Brak sprecyzowania wspomnianego zwolnienia dywidendowego może powodować wielokrotne opodatkowanie dochodów uzyskiwanych ze spółek – nawet nie podwójne a potrójne, czy nawet jeszcze większe, zależne od ilości spółek w strukturze.

W konsekwencji proponuje się wprowadzenie regulacji zgodnie z którą, poprzez 10% udział w kapitale zakładowym będzie rozumiany także 10% udział we wkładach do spółek komandytowych czy jawnych bądź 10% udział w ich zyskach.

### **3. Prawo do rozliczenia strat podatkowych - art. 2 pkt 4 Projektu**

Projektowany przepis (art. 7 ust. 3 pkt 7 ustawy o CIT) przewiduje utratę prawa do rozliczania strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub podatnik otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego (a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości lub w części był inny, niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub (b) co najmniej 25%

udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.

**Uważamy, że wprowadzenie projektowanych przepisów jest niezasadne i postulujemy o odstąpienie od proponowanej zmiany.**

Nawet jeśli administracja skarbową identyfikuje sytuacje, w których podatnicy nadużywają przepisów dotyczących możliwości rozliczania strat w celu dokonywania optymalizacji podatkowych, przypadki te nie stanowią standardu i powszechnej praktyki, a są jedynie pojedynczymi i indywidualnymi zdarzeniami. Warto podkreślić, że operacje połączeń i przejęć stanowią zwyczajne działania przedsiębiorców związane z ich rozwojem. Takie operacje pozwalają na inwestycje i wprost przekładają się na rozwój biznesu. Wprowadzenie omawianych zmian, będzie miało bezpośrednie przełożenie na utrudnienie przedsiębiorcom dokonywania inwestycji w Polsce.

Brak uszczegółowienia co należy rozumieć za podstawową działalność gospodarczą podatnika oraz co należy rozumieć przez zmianę przedmiotu działalności może prowadzić faktycznie do całkowitego wyłączenia możliwości rozliczania strat podatkowych przez podatników po połączeniu lub nabyciu przedsiębiorstwa. Podatnicy nie będą bowiem podejmowali ryzyka w obawie o arbitralną decyzję KAS kwestionującą zakres podstawowej działalności gospodarczej.

Co więcej przepis ten pozostaje sprzeczny z doświadczeniem życiowym i może uniemożliwiać jakąkolwiek restrukturyzację działalności prowadzonej przez podmioty przynoszące tymczasowo straty. Działaniem racjonalnym wydaje się, w razie ponoszenia systematycznych strat na prowadzonej działalności gospodarczej, próba jej częściowej modyfikacji i w ten sposób przywrócenia rentowności.

Takie zmiany wymagają finansowania, które w sytuacji systematycznego ponoszenia strat może być zazwyczaj uzyskane wyłącznie od wspólników. Wydaje się więc, że uzyskanie od wspólników finansowania nie powinno być w jakiegokolwiek formie stygmatyzowane.

Wprowadzenie regulacji w proponowanym kształcie może spowodować, że podmioty ponoszące straty znajdą się na równi pochyłej, niezdolne do powrotu do rentowności z powodu sankcji podatkowych związanych z próbami jej osiągnięcia.

W praktyce gospodarczej powszechne są sytuacje, w których po nabyciu zasoby nabywanego podmiotu są wykorzystywane w inny niż pierwotnie sposób (np. wykorzystanie nieruchomości przemysłowej na cele rozrywkowe czy nawet mieszkaniowe) ze względu na efekt synergii z podmiotem nabywającym.

Jest to więc regulacja zniechęcająca do działań sanacyjnych, szczególnie szkodliwa w okresie zastoju ekonomicznego wywołanego pandemią COVID-19. Postulujemy rezygnację z wprowadzania komentowanych przepisów.

Ponadto odwołanie do faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej budzi wątpliwości w sytuacji, gdy w jednej spółce skumulowane są różnego rodzaju działalności, a przejęcie innej spółki/ nabycie przedsiębiorstwa ma na celu np. uzupełnienie jakiegoś procesu, czy też rezygnację z korzystania z usług podwykonawców lub zewnętrznych dostawców usług, które dotychczas



były outsourcingowane. Natomiast przypadek otrzymania wkładu pieniężnego, za który podatnik nabywa przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa nie wskazuje żadnego przedziału czasu, który miałby upłynąć od otrzymania wkładu pieniężnego do momentu nabycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa i determinowałby zastosowanie wyłączenia wynikającego z omawianego przepisu.

Ponadto, problematyczny jest brak przepisów przejściowych, w związku z czym nie jest jasne czy do utraty możliwości rozliczania strat podatkowych prowadzi dokonanie czynności restrukturyzacyjnych wskazanych w omawianym przepisie po wejściu w życie ustawy, czy dotyczy to również sytuacji, kiedy czynności restrukturyzacyjne były przeprowadzone przed wejściem w życie Nowelizacji. Niejasne jest więc na przykład, czy w sytuacji kiedy podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa przed wejściem w życie omawianych przepisów, ma on prawo do uwzględnienia straty poniesionej przed wejściem w życie ustawy na dotychczasowych zasadach również po wejściu w życie wspomnianych przepisów.

Jak już wcześniej wskazano, w przypadku wystąpienia ewentualnych nadużyć ze strony podatników rozliczających straty, organy administracji podatkowej dysponują stosownymi instrumentami, takimi jak na przykład klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania.

**W związku z tym nieuzasadnione jest pozbawianie podatników prawa do rozliczenia straty w przypadku, gdy czynności restrukturyzacyjne są podejmowane w celach uzasadnionych ekonomicznie.**

#### 4. Spółki nieruchomościowe

##### 4.1. Definicja spółki nieruchomościowej – nowa definicja - pkt 48 w ustawie o PIT i pkt 35 w ustawie o CIT

W definicji spółki nieruchomościowej nieprecyzyjnie określono okres przez jaki należy badać czy nieruchomości stanowią ponad 50% wartości rynkowej aktywów. Z definicji nie wynika wprost, że ma to być okres „ostatnich” 12 kolejno następujących po sobie miesięcy. W związku z tym mogą pojawić się odmienne interpretacje, zgodnie z którymi weryfikować należy jakikolwiek „dowolny okres 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy”, przypadający wcześniej np. 2 lata wcześniej lub nawet 20 lat wcześniej. Podejście takie może prowadzić do absurdalnych wniosków i objęcia definicją podmiotów, które aktualnie nie posiadają żadnych nieruchomości. Wskazana interpretacja powodowałaby również, że spółką nieruchomościową zostawałoby się już na zawsze, nawet jeżeli w danym momencie nieruchomości nie stanowią ponad 50% wartości rynkowej aktywów.

Obowiązek ciągłej weryfikacji wartości rynkowej aktywów i udziału w nich nieruchomości będzie wysoce niepraktyczny zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych. Wyceny aktywów nie dokonuje się aż tak często, w związku z czym praktyczniejszym rozwiązaniem będzie weryfikacja statusu na moment sprzedaży.

Uzależnienie opodatkowania zbycia udziałów w spółce nieruchomościowej w Polsce od spełnienia warunku przekroczenia przez aktywa zbywanej spółki związanie bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomościami limitu 50% wartości rynkowej. Odniesienie się w przepisie do wartości rynkowej powoduje znaczne utrudnienie oceny miejsca opodatkowania zbycia udziałów (akcji) takiej spółki. Wydaje się, że każdorazowo przed zbyciem udziałów należy dokonać wyceny całej spółki i to na przestrzeni ostatnich 12 miesięcy! Nawet małe wahnięcia wyceny rynkowej pozostałych aktywów spółki (np. akcji giełdowych) może wiązać się ze spełnieniem warunku wskazanego uzależniającego opodatkowanie dochodu ze sprzedaży w Polsce.

Co więcej przeniesienie własności akcji przez któregokolwiek ze wspólników, nawet mniejszościowego pozostawia z problemem pozostałych wspólników, którzy pozostając w spółce będą zobowiązani do ekonomicznego pokrycia podatku należnego za ich byłego wspólnika. Będą więc ponosić ryzyko podatkowe nie swoich działań i uzyskiwanego nie przez siebie przysporzenia co wydaje się rozwiązaniem niekonstytucyjnym, skrajnym i niepotrzebnym.

Wymóg określania statusu spółki jako nieruchomościowej biorąc pod uwagę wartość rynkową jej aktywów może być bardzo trudny do zrealizowania, zwłaszcza w sytuacjach, gdy status danej spółki nie jest oczywisty, a wartość aktywów stanowiących nieruchomości jest zbliżona do wartości pozostałych aktywów. W praktyce oznaczać może konieczność dokonywania wyceny wszystkich aktywów spółki w okresie trwającym 12 miesięcy (nie wiadomo też jak należy interpretować ten wymóg w kontekście art. 3 ust. 4, który wprost wskazuje moment, na który należy określić wartość spółki). Zauważyć należy, że obowiązek ten będzie należało zrealizować również w sytuacji, gdy zbywany jest niewielki udział w spółce (koszty sporządzania wycen mogą w takiej sytuacji być szczególnie nieadekwatne do wartości transakcji).

Jednocześnie pozostawiono niezmienny art. 3 ust. 4 wprost odnoszący się do wartości bilansowej aktywów – nie podważając zasadności brania pod uwagę wartości bilansowej aktywów, wydaje się nieuzasadnione tak istotne różnicowanie obowiązków podmiotów zbywających udziały spółek giełdowych i zbywających inne spółki.

Dodatkowo, biorąc pod uwagę, że projekt odbiega w treści od przyjętych przez Polskę zapisów Konwencji MLI, pożądanym byłoby wyjaśnienie, że odniesienie do wartości rynkowej miałyby zastosowanie wyłącznie do sytuacji, gdy zbywca nie jest rezydentem kraju, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przyjęcie odmiennego podejścia mogłoby skutkować zwiększoną liczbą sporów dotyczących podwójnego opodatkowania.

Podsumowując, proponowane rozwiązanie pociągać będzie za sobą trudności praktyczne i znaczne koszty koniecznych wycen, może również powodować spory na tle wiążących Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.





#### **4.2. Obowiązki spółki nieruchomościowej jako płatnika - dot. ust. 4f-4p w art. 41 ustawy o PIT oraz art. 26aa ustawy o CIT**

Zgodnie z projektem ustawy zmieniającej, spółka nieruchomościowa będzie również płatnikiem z tytułu sprzedaży dokonanej przez polskiego rezydenta podatkowego na rzecz podmiotu niemającego siedziby w Polsce. W naszej ocenie jest to rozwiązanie nieuzasadnione, w związku z czym **postulujemy o odstąpienie od jego wprowadzania.**

Przede wszystkim, projekt przewiduje obowiązek pobrania podatku od transakcji w przypadku, gdy co najmniej jedna ze stron transakcji nie jest polskim rezydentem podatkowym. W przypadku, gdy nierezydentem jest kupujący, sprzedawca mający siedzibę w Polsce rozlicza całość dochodów w Polsce oraz polskie organy podatkowe mają możliwość weryfikacji tych rozliczeń sprzedającego oraz ewentualnej egzekucji zaległości. Wprowadzanie w takiej sytuacji obowiązku rozliczania podatku od transakcji przez płatnika nie znajduje więc żadnego uzasadnienia – interes fiskalny nie zyskuje na tym żadnej dodatkowej ochrony, gdyż sprzedający będący polskim rezydentem musi rozliczyć się z fiskusem na ogólnych zasadach. Z tego powodu – w przypadku nieodstąpienia od wprowadzenia rozliczeń podatku od sprzedaży spółki nieruchomościowej przez tę spółkę – **postulujemy ograniczenie tej zasady jedynie do przypadków, gdy sprzedającym jest rezydentem w państwach stosujących szkodliwą politykę podatkową.**

Podatek pobierany przez spółkę nieruchomościową miałby być ustalany od dochodu ze zbycia jej udziałów (tj. wyłącznie z jednej transakcji). Regulacja ta nie uwzględnia przychodów i kosztów z trwającego roku podatkowego (np. z innych transakcji zbycia udziałów) oraz strat podatkowych z lat poprzednich z zysków kapitałowych, o które podatnik mógłby pomniejszyć dochód ze zbycia tych udziałów. Spółka nieruchomościowa powinna móc uwzględnić te kwestie przy obliczaniu podatku. W przeciwnym razie podatek pobierany przez spółkę nieruchomościową może być zawyżony w stosunku do kwoty podatku należnego u podatnika. Taka nierówność w traktowaniu podatników z ograniczonym obowiązkiem podatkowym w stosunku do rezydentów może naruszać przepisy prawa międzynarodowego. Spółka nieruchomościowa nie ma możliwości weryfikacji danych niezbędnych do rozliczenia transakcji (a w szczególnych sytuacjach jej Zarząd może nie wiedzieć, że udziały zostały sprzedane). Przepisy nie przewidują również możliwości korekty rozliczeń przez sprzedającego podatnika.

Dodatkowo, zbycie udziałów oznacza również ich aport lub zamianę – i w tym przypadku koszty podatkowe w wielu zagranicznych jurysdykcjach ustala się na innych zasadach niż w Polsce (w Polsce rozliczenia te są dokonywane w sposób znacznie bardziej skomplikowany – zob. art. 15 ustawy o CIT i 22 ustawy o PIT, szczególnie jeżeli udziały były obejmowane w zamian za aport). Ustalenie tych danych z zagranicznymi wspólnikami w praktyce jest trudne. Rekomendujemy również doprecyzowanie, według których przepisów należy rozliczać koszty podatkowe – polskich czy zagranicznych.

Ustalanie podatku w przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji wymaga doprecyzowania o możliwość ponownego ustalenia tego podatku w innej kwocie po

uzyskaniu takich informacji przez spółkę nieruchomościową, lub też w późniejszym rozliczeniu przez podatnika.

W świetle zaproponowanych przepisów płatnikami będą m.in. spółki publiczne notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych posiadające status spółki nieruchomościowej (podkreślenia wymaga, że będą to nie tylko typowi developerzy czy holdingi nieruchomościowe, ale również spółki przemysłu ciężkiego, w których większość aktywów trwałych stanowią także nieruchomości, w tym spółki kontrolowane przez Skarb Państwa). Spółki te jako emitenci nie posiadają co prawda wiedzy na temat inwestorów sprzedających i kupujących codziennie ich akcje w obrocie giełdowym, w tym czy inwestorzy ci są podatnikami o ograniczonym (nierzydentami) czy nieograniczonym obowiązku podatkowym (rezydentami) oraz czy są podatnikami podatku PIT czy CIT, ale mogą teoretycznie od tego miesiąca zebrać takie dane od banków powierniczych/ domów maklerskich prowadzących rachunki maklerskie inwestorów za pośrednictwem KDPW w związku z wdrożeniem Dyrektywy SRD II ([link: http://www.kdpw.pl/pl/kdpw/aktualnosci/Strony/NewsDetails.aspx?idn=1130](http://www.kdpw.pl/pl/kdpw/aktualnosci/Strony/NewsDetails.aspx?idn=1130)). Proponowany przepis kreuje zatem ryzyko ogromnych zaległości podatkowych dla tych emitentów (w tym rodzi ryzyko utraty przez nich bieżącej płynności z uwagi na konieczność sfinansowania kosztu podatku od miesięcznego obrotu do czasu odzyskania ich od inwestorów, co w ciągu tak krótkiego terminu na zapłatę podatku będzie niewykonalne w praktyce), ponieważ od każdej sprzedaży akcji przez zagranicznego inwestorów należny byłby 19% do zapłaty przez emitenta. Podstawą opodatkowania będzie de facto dzienny obrót (sprzedaż) dokonywana przez zagranicznych inwestorów. Pomijamy przy tym oczywisty problem z pozyskiwaniem kapitału przez takie spółki w drodze ofert publicznych (IPO). Wydaje się, że przepis powstał w odniesieniu do prostych struktur własnościowych i sporadycznych transakcji na udziałach (akcjach) bez uwzględnienia kontekstu istniejącego rynku kapitałowego w Polsce.

Termin zapłaty podatku jest zbyt krótki dla takiego rodzaju transakcji i ilości danych potrzebnych do ustalenia przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Do ustalenia podatku spółka nieruchomościowa będzie musiała ustalić historyczne koszty nabycia jej udziałów, w tym w zagranicznych jurysdykcjach oraz ustalić koszty poniesione w trakcie zbywania tych udziałów. W naszej ocenie, wyznaczenie terminu 7 dni (przy transakcji dokonanej ostatniego dnia miesiąca) jest wyrazem niezrozumienia tego procesu. Rekomendujemy, w przypadku nieodstąpienia od wprowadzenia tych przepisów, ustalenie tego terminu na 20 dzień trzeciego miesiąca następującego po miesiącu dokonania zbycia udziałów.

Tak krótki termin na uiszczenie podatku nie uwzględnia również konieczności zorganizowania środków pieniężnych na jego uiszczenie. Wynagrodzenie za sprzedaż udziałów z reguły trafia do podmiotu sprzedającego, a podatek będzie musiała rozliczyć spółka nieruchomościowa (zbywana). W przypadku aportu, wspólnik zbywający udziały spółki nieruchomościowej w ogóle nie otrzymuje pieniędzy w zamian za aport udziałów. Nie wiadomo jakim tytułem pieniądze na zapłatę podatku miałyby być przekazane spółce nieruchomościowej – i czy środki te w momencie ich przekazania nie będą uznane za przychód spółki nieruchomościowej.

Wskazane jest także doprecyzowanie, że postanowienia ww. przepisów stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.



Ponadto proponujemy doprecyzowanie przepisu poprzez wskazanie, że hipotezą przepisu objęte jest odpłatna sprzedaż udziałów, akcji, ogółu praw i obowiązków spółki nieruchomościowej. Dodatkowo należy nałożyć na spółkę nieruchomościową obowiązek przesłania podatnikowi informacji o kwocie pobranego podatku z tytułu zbycia udziałów/ akcji, tak aby mógł on w sposób prawidłowy dokonać własnego rozliczenia podatkowego. Przepis obejmuje swoją hipotezą sytuację, w której zbywcą jest podatnik posiadający rezydencję podatkową w Polsce (warunkiem istnienia obowiązku pobrania podatku jest bowiem fakt, iż co najmniej jedną ze stron transakcji jest nierezydent). Jeżeli zbywcą byłby polski rezydent podatkowy ma on obowiązek wykazać dochód w deklaracji podatkowej i ewentualnie obliczyć daninę solidarnościową. Brak informacji ze strony spółki nieruchomościowej do wspólnika, którego udziały są zbywane uniemożliwia prawidłowe rozliczenia podatku przez tego wspólnika.

Fakt pobrania podatku przez płatnika powinna też przewidywać odpowiednia deklaracja podatkowa składana przez wspólnika. Być może wskazane byłoby nałożenie na spółkę obowiązku przesyłania wspólnikom deklaracji w tym zakresie.

Ponieważ mechanizm wskazany w tym przepisie nakłada na spółkę obowiązek płatnika, w więc nie tylko pobrania ale także obliczenia podatku, istotne jest przekazanie przez wspólników informacji w tym zakresie do spółki do czego nie obligują żadne z wprowadzanych przepisów.

#### **4.3. Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez spółkę nieruchomościową – dot. ust. 4f-4p art. 41 ustawy o PIT i art. 26c ustawy o CIT**

Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego jest niezależny od tego, czy nastąpiła sprzedaż udziałów w spółce nieruchomościowej. Taki przedstawiciel będzie musiał zostać powołany nawet wówczas, gdy przez kolejne lata spółka nieruchomościowa nie będzie sprzedawana. Jest to w naszej ocenie nieuzasadnione obciążenie administracyjne.

Z projektu przepisów wynika, że spółka nieruchomościowa ma obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego w momencie, gdy stanie się spółką nieruchomościową, a więc tego samego dnia (być może 1 stycznia 2021 r. w dacie wejścia tych przepisów w życie). Znalezienie odpowiedniego podmiotu - ze względu na istotną odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego oraz szereg wymogów stawianych takiemu podmiotowi – jest niemożliwe w tak krótkim terminie. Rekomendujemy wprowadzenie terminu 3 miesięcy od uzyskania statusu spółki nieruchomościowej, a w przypadku spółek, które 1 stycznia 2021 roku będą spółkami nieruchomościowymi, w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy, o ile będą podmioty polskie (doradczycy lub księgowi) zainteresowane pełnieniem tej funkcji (zob. niżej).

W naszej ocenie obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego dla spółki nieruchomościowej powinien być instrumentem stosowanym wyłącznie wobec spółek nieruchomościowych z państw stosujących szkodliwą politykę podatkową.

Wymóg stawiany wobec przedstawiciela podatkowego nieposiadania zaległości podatkowych przez ostatnie 24 miesiące przekraczających 3% kwoty należnych zobowiązań jest zbyt niskim progiem. Tak niski próg może zostać przekroczony w wyniku jednorazowego jednodniowego opóźnienia w zapłacie

zaliczki na CIT lub podatku VAT za jeden z okresów rozliczeniowych. Rekomendowane jest podwyższenie tego progu np. do 20%, który wskazywałby na występowanie istotnych zaległości podatkowych.

Proponowana treść przepisów nie wskazuje również co w sytuacji, gdy ustanowiony przedstawiciel podatkowy przestanie spełniać na dany moment łączenie wymagane warunki (np. wymóg dotyczący nieposiadania zaległości podatkowych). Czy rodzi to negatywne konsekwencje dla spółki nieruchomościowej, czy też należałoby przyjąć, że złożenie oświadczenia przez przedstawiciela podatkowego jest wiążące i brak w takim wypadku negatywnych konsekwencji dla spółki.

Maksymalna wartość kary pieniężnej za niedopełnienie obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego (1 mln zł) jest niewspółmierna do szkodliwości czynu i powinna zostać obniżona. Tym bardziej, że w przypadku solidarnej odpowiedzialności przedstawiciela i podatnika za zobowiązania podatkowe, może się okazać, że żadna z polskich firm doradztwa podatkowego czy księgowego nie będzie zainteresowana w byciu przedstawicielem (lub nie będzie spełniała warunków dla bycia przedstawicielem), a kara będzie należna. Czy zagraniczny podatnik ma udowodnić, że wysłał zapytania do wszystkich firm doradczych i księgowych?

#### **4.4. Obowiązek złożenia informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały/prawa o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej) - dot. wprowadzenia ust. 4p w art. 41 ustawy o PIT oraz art. 27 ust. 1e ustawy o CIT**

Projektowana regulacja to kolejne, uciążliwe obowiązki administracyjne. Obciążenie kolejnymi obowiązkami sprawozdawczymi jest wysoce szkodliwe i prowadzi do pogarszania i tak w tym względzie bardzo złych uwarunkowań, w jakich działają polscy przedsiębiorcy. Miarodajny w tym względzie jest np. ranking „Paying Taxes 2020”, w którym Polska zajęła 77 miejsce (dla porównania: Estonia – 12, Niemcy – 46) z koniecznością poświęcenia na sprawozdawczość średnio 334 godzin rocznie (Estonia – 50 godzin, Niemcy – 218 godzin). Dodatkowo, wobec nałożenia na spółkę nieruchomościową obowiązków płatnika, kolejny obowiązek administracyjny należy uznać za zbędny. Wystarczającą motywacją do rzetelnego rozliczenia jest odpowiedzialność płatnika.

Obowiązek przekazywania informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały w spółce nieruchomościowej może obejmować bardzo wiele podmiotów posiadających niewielkie ilości udziałów pośrednio – szczególności w przypadku tak szerokiej definicji spółki nieruchomościowej, jaka jest proponowana (jakakolwiek spółka, która w dowolnym 12-miesięcznym terminie posiadała więcej niż 50% wartości majątku w postaci nieruchomości). W przypadku nie odstąpienia od wprowadzenia tej zmiany uzasadnione jest wprowadzenie progu udziałowego, powyżej którego powstanie taki obowiązek w odniesieniu do pośrednich udziałowców, np. na poziomie 25% jak w przypadku cen transferowych oraz ograniczenie definicji spółki nieruchomościowej np. poprzez odniesienie do przychodów uzyskiwanych z najmu w 90%. Raportowanie pośrednich udziałowców może być również problematyczne ze względu na brak dostępu do takich informacji przez spółkę nieruchomościową, ponadto nie wiadomo jak dalece pośrednio szukać współników (brak jest ograniczenia do np. 2

podmiotów ponad spółką nieruchomościową). W efekcie nie można wykonać tego obowiązku w szczególności w przypadku spółek giełdowych, zwłaszcza, że ich akcje posiadają inwestorzy zagraniczni o przeróżnych formach prawnych (funduszu typu private equity, fundusze emerytalne, spółki inwestycyjne, REIT etc.) wchodzącymi zazwyczaj w skład dużych międzynarodowych grup kapitałowych lub inwestorów z państw, gdzie nawet nie ma obowiązku publikacji danych na temat całej grupy kapitałowej. Inwestorzy ci na dodatek obracają akcjami nawet w cyklach dziennych, zatem pozyskiwanie danych statycznych inwestorów (nazwa, adresy, numery identyfikacyjne, etc.), którzy posiadali akcje przez dzień lub kilka dni będzie po prostu niewykonalne.

Spółka nieruchomościowa nie ma dostępnych prawem instrumentów, aby wymóc na bezpośrednich współnikach wykazanie ich struktury własnościowej, w szczególności, gdy dane te nie są ujawniane w dostępnych publicznie rejestrach. Niewykazanie pełnej struktury lub wykazanie jej w błędny sposób może być częstą sytuacją w przypadku spółek nieruchomościowych, za które nie będą one ponosiły winy.

W przepisie nie do końca jasno określono na jaki dzień należy sporządzić zestawienie wskazanych podmiotów – czy informacja powinna wskazywać podmioty w stanie na początek/koniec roku czy również zestawienie zmian w ciągu roku (proponowany przepis wskazuje na „informację odpowiednio za rok podatkowy lub obrotowy” co mogłoby wskazywać na tę drugą opcję).

#### **4.5. Art. 2 pkt 21 Projektu - dodanie art. 27b ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT - przekazywanie do publicznej informacji danych dotyczących spółek nieruchomościowych**

Regulacja ta wydaje się zbędna i nadmiernie ingerująca w prywatność podatników. Nie występują żadne szczególne powody, dla których dane spółek nieruchomościowych miałyby być publicznie dostępne w sposób szerszy niż np. dane spółek posiadających z swych aktywach znak towarowy czy maszyny i urządzenia.

Ewentualnie uzasadnione jest zawężenie tej grupy do podmiotów o określonych minimalnych obrotach lub poziomie aktywów, tak, aby tylko największe/ istotne biznesowo podmioty podlegały temu obowiązkowi. Spowodowałyby to również odpowiednie zawężenie grupy podmiotów zobowiązanych do sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej za rok podatkowy. Zgodnie z brzmieniem projektu spółka z o.o., posiadająca 20 metrowy lokal wynajmowany na zakład fryzjerski również musiałaby spełnić te obowiązki.

### **5. Spółki jawne podatnikami CIT**

Sposób uzależniania zaliczenia bądź niezaliczenia spółek jawnych do grona podatników CIT nie jest zrozumiały. Proponowane zmiany zakładają bowiem, że podatnikami CIT nie będą spółki jawne, których wszyscy wspólnicy są osobami fizycznymi.





Dodatkowo, podatnikami CIT nie będą także te spółki jawne, których nie wszyscy wspólnicy są osobami fizycznymi, o ile spółka jawna w odpowiednim terminie przekaże naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego informacji o podatnikach PIT i CIT posiadających pośrednio lub bezpośrednio prawo do udziału w zyskach tej spółki. Ustawodawca warunkuje więc traktowanie spółki jawnej jako podatnika CIT od dopełnienia lub niedopełnienia formalnego obowiązku, w praktyce służącego celom możliwym do zrealizowania bez konieczności składania jakichkolwiek dodatkowych informacji. Zakładając bowiem, że wprowadzenie tego rozwiązania miałyby przeciwdziałać sytuacjom, w którym organy podatkowe nie wiedzą, kto jest pośrednim lub bezpośrednim właścicielem spółki jawnej, trudno nie zwrócić uwagi na funkcjonowanie Rejestru Beneficjentów Rzeczywistych. Jego rolą jest przecież zapewnianie przejrzystości złożonych struktur kapitałowych. Organy podatkowe mogłyby więc czerpać z niego wiedzę na temat podmiotów posiadających prawo do udziału w zyskach danej spółki jawnej, bez konieczności nakładania na podatników kolejnych zbędnych obowiązków o czysto formalnym charakterze.

Niezależnie od powyższego uważamy, że termin na złożenie przedmiotowego oświadczenia może w praktyce powodować wiele trudności. Spółka jawna powstaje dopiero w momencie wpisu do rejestru przedsiębiorców KRS (nie ma fazy „w organizacji”), a więc nie jest w stanie złożyć oświadczenia przed rozpoczęciem pierwszego roku obrotowego (gdyż nie ma podmiotowości prawnej).

Jednocześnie wątpliwości budzi konieczność składania danych do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika. To zbędny obowiązek administracyjny, którego cele będą równie dobrze wypełnione poprzez złożenie informacji do naczelnika urzędu właściwego dla spółki.

Proponujemy wprowadzenie terminu 30 dni po rozpoczęciu roku obrotowego spółki jawnej na złożenie zawiadomienia o podatnikach z tytułu udziału w jej zysku. Pozwoli on na zgodną z prawem reprezentację spółki jawnej po rejestracji w KRS.

Sugerujemy usunięcie wymogu składania informacji do naczelników urzędów właściwych dla wspólników.

W proponowanym brzmieniu przepisów spółka jawna posiada status podatnika CIT od pierwszego dnia roku obrotowego lub zaistnienia zmiany wspólników, w razie braku zgłoszenia wspólników spółki jawnej i podatników podatku dochodowego z tytułu udziału w jej zysku. Taki stan trwa aż do ustania bytu prawnego spółki jawnej, t.j. do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z rejestru przedsiębiorców.

Wydaje się, że sankcja związana z brakiem zgłoszenia wskazana w omawianym przepisie jest zbyt surowa. Nawet niewielkie przekroczenie terminu na zgłoszenie będzie wiązało się z zmianą zasad opodatkowania spółki jawnej do końca jej istnienia. W naszej opinii sankcja w postaci opodatkowania spółki jawnej podatkiem CIT powinna obejmować wyłącznie rok obrotowy, w odniesieniu do którego nie spełniono warunku zgłoszenia i być niwelowana w roku następującym po roku dokonania takiego zgłoszenia. Pozwoli to podatnikowi na „naprawę” błędu w kolejnym roku obrotowym i dopełnienie warunków prawidłowości zgłoszenia.



## 6. Uwagi do art. 2 pkt. 7 i 9 Projektu – szacowanie transakcji z niepowiązanymi podmiotami

Zakres tej regulacji wydaje się zbyt szeroki. Należy pamiętać, że obejmuje ona transakcje z podmiotami niepowiązanymi. W konsekwencji powyższego, podatnicy nie wykazują żadnej szczególnej aktywności w zawieraniu transakcji z takimi podmiotami w postaci chęci przerzucania na nie swoich dochodów. Wręcz przeciwnie – mogą być ich nieświadomymi klientami, kupując usługi czy licencje poprzez sieć Internet czy też inwestując w jednostki uczestnictwa funduszy inwestycyjnych ulokowanych często w krajach traktowanych jako takie raje podatkowe.

Karanie polskich podatników za sam fakt zawarcia transakcji z kontrahentem, gdzie rzeczywistym właścicielem okaże się podmiot z raju podatkowego, który nie pozostaje z nim w żaden sposób powiązany, wydaje się zbyt daleko idącą ingerencją w swobodę kontraktowania.

Należy przy tym mieć na uwadze, że podatnicy tacy są i tak zobowiązani do pobrania podatku u źródła od wypłat za usługi dokonywanych na rzecz takich podmiotów, przez co interes fiskalny Państwa pozostaje zabezpieczony.

Obowiązek ten będzie odpowiednio stosowany, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd „w raju podatkowym”. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną będą zobowiązani do dochowania należytej staranności.

Zaproponowane w projekcie przepisy zobowiązują w praktyce do wprowadzenia procedur, w ramach których monitorowana będzie kwota wszystkich transakcji z podmiotami niepowiązanymi (nie tylko zagranicznymi), i w przypadku przekroczenia progu 100 000 zł konieczne będzie podjęcie dodatkowych czynności w celu ustalenia czy rzeczywisty właściciel płatności nie jest podmiotem z raju podatkowego. Wątpliwości budzi w takiej sytuacji zakres należytej staranności oraz jakie działania należy podjąć jeżeli zostanie ustalone, że kontrahent (podmiot niepowiązany) dokonywał rozliczeń z podmiotem z raju (czy chodzi o jakiegokolwiek rozliczenia, czy związane z badaną transakcją?). W rzeczywistości prowadzenia działalności gospodarczej uzyskanie takich informacji od kontrahenta może być bardzo utrudnione, gdyż można sobie wyobrazić, że kontrahent podatnika nie będzie chciał udzielać informacji o swoich transakcjach z innymi podmiotami, i o relacjach go łączących z innymi podmiotami, mając na względzie np. tajemnicę handlową. Wprowadzanie do przepisów ustaw podatków dochodowych tzw. „należytej staranności” budzi duże kontrowersje, a tym bardziej, że w omawianym przepisie nie ma jakiegokolwiek odniesienia co taką starannością dla badania spraw kontrahentów niepowiązanych będzie. Przykładowo w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami ustawodawca nakładając obowiązki dochowania należytej staranności na instytucje finansowe, szczegółowo określił na czym one polegają.



Natomiast, w przypadku uzyskania informacji, że kontrahent był stroną transakcji z takim podmiotem, wydaje się, że konieczne będzie sporządzenie lokalnej dokumentacji, o ile nie zostanie wykazane, że odbiorca jest rzeczywistym właścicielem należności – w przypadku podmiotów niepowiązanych zgromadzenie takich informacji może być bardzo trudne. Jeżeli taka była intencja ustawodawcy, należy wziąć pod uwagę, że próg 100 000 zł w przypadku dużych podmiotów nie jest na tyle istotny, żeby faktycznie wyeliminować transakcje zawierane w ramach zwykłej działalności gospodarczej. Ponadto podmioty działające np. w branży turystycznej, telekomunikacyjnej, sektorze bankowym mogą nabywać usługi od podmiotów z rajów podatkowych z uwagi na charakter swojej działalności, a nie w związku z niepożądaną optymalizacją podatkową.

Biorąc powyższe pod uwagę rozszerzenie obowiązku dokumentacyjnego i nałożenie na podatników dodatkowych obowiązków weryfikacji działalności kontrahentów wydaje się nieuzasadnione i nieproporcjonalne do celu regulacji. Tym bardziej, że jeśli chodzi o identyfikację transakcji z rajami podatkowymi, to administracja skarbową a nie podatnicy, posiadają najlepsze narzędzie do identyfikacji faktycznych przepływów pieniężnych. W tym miejscu chcielibyśmy dla przykładu wskazać, że w dziennych informacjach o transakcjach przekazywanych przez banki i SKOK-i do systemu STIR administracja skarbową otrzymuje informacje o kraju odbiorcy płatności (w tym jego adres), a nawet nazwę i kraj banku odbiorcy płatności (por. Struktura pliku dotycząca Transakcji obowiązująca od 1 września 2019 r. opubl. <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-stir>). Administracja skarbową bazując na danych z systemu STIR może wdrożyć prosty i szybki monitoring płatności do podmiotów z rajów podatkowych i bieżącą, sprawną kontrolę takich płatności zamiast nakładać nie ostre zasady „należytej staranności” niewykonalne w praktyce przez podatników.

**Postulujemy zatem wykreślenie wskazanego przepisu.**

## **7. Uwagi do art. 2 pkt. 11 Projektu – wydanie majątku w naturze na rzecz wspólników**

Dotychczasowe orzecznictwo sądowe, dotyczące braku konieczności opodatkowania przez likwidowaną spółkę różnic w wartości wydawanego wspólnikom w naturze majątku, odwołuje się do niemożliwości wykonania przez spółkę takiego obowiązku.

Należy pamiętać, że na gruncie przepisów kodeksu spółek handlowych likwidowana spółka nie jest władna, na etapie pozostawiania majątku do przekazania wspólnikom, do pozostawienia na swoją rzecz jakichkolwiek kwot, w tym w szczególności kwot na zapłatę podatku. Co więcej wydanie majątku na rzecz wspólników jest ostatnią z czynności likwidacyjnych poprzedzającą już tylko wykreślenie spółki z rejestru. W okresie pomiędzy tymi czynnościami spółka nie prowadzi już żadnej działalności, nie powinna wykonywać czynności.

Należy też mieć na uwadze, że wspólnicy decydując się na zabieg wydania majątku ze spółki w naturze, zazwyczaj czynią to, gdyż nie mogą go spieniężyć za rozsądną cenę. Uwzględniając konieczność zapłaty podatku, będą zobowiązani zasilić spółkę dodatkowo w środki pieniężne niezbędne na opodatkowanie teoretycznej wartości takiego majątku. Powstaje także pytanie o sposób takiego zasilenia – jeszcze raz



przypomnieć należy, że spółka w ostatnim etapie likwidacji nie powinna podejmować żadnych nowych działań. Z pewnością nie będzie możliwe podwyższenie jej kapitału czy zaciągnięcie pożyczki, której nie będzie w stanie spłacić. W konsekwencji powstaje wątpliwość czy środki pieniężne przekazane na zapłatę podatku nie będą stanowiły przychodu spółki.

Nałożenie na spółkę obowiązku podatkowego, który pozostaje w sprzeczności z regulacjami określającymi jej możliwości działania na gruncie kodeksu spółek handlowych z pewnością będzie przyczyną dodatkowych sporów fiskusa z podatnikami. Trudno bowiem racjonalnie oczekiwać od podatników czynności, których się im innymi przepisami zabrania.

Co więcej takie sformułowanie pozostaje w sprzeczności z konsekwentnym orzecznictwem sądowym, wskazujący że na gruncie wskazanego przepisu opodatkowane pozostają tylko takie świadczenia, których pierwotny charakter pozostaje pieniężny i ulegają zmianie na świadczenia niepieniężne. Wprowadzenie wskazanej regulacji odnoszącej się do wydania majątku likwidacyjnego, które pozostaje czynnością techniczną, będącą elementem procesu likwidacyjnego a nie rozliczeniem stosunku zobowiązaniowego (np. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lutego 2020 r. II FSK 779/18) zaburzy tę ugruntowaną logikę skoro na skutek Projektu objęty zakresem przepisu pozostanie także akt, kompletnie różny od wszystkich innych znajdujących się w tej samej kategorii.

## 8. Stawki amortyzacji

Zgodnie z art. 16 ust. 4 i 5 ustawy o CIT podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Podatnicy mogą obniżyć podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

Zgodnie z utrwaloną praktyką organów skarbowych, podatnikom przysługuje uprawnienie do obniżenia stawki amortyzacji w stosunku do wybranych środków trwałych, w tym również w sposób skutkujący dokonywaniem odpisów amortyzacyjnych o minimalnej wartości.

W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk nr 411, wpłynął 17 kwietnia 2002 r.), na mocy której wprowadzono możliwość zmiany wysokości stawek amortyzacyjnych podkreślono, iż zmiana podyktowana jest koniecznością dostosowania ustaw podatkowych do ustawy o rachunkowości oraz stworzenia mocniejszego instrumentu polityki podatkowej prowadzonej przez podatników. Zmiana była bowiem elementem pakietu "Przede wszystkim przedsiębiorczość". Wskazano wprost, że dzięki temu rozwiązaniu, podatnicy będą mogli w okresie ponoszenia strat podatkowych zaplanować maksymalnie obniżone stawki amortyzacyjne i powrócić do stawek, tj. wyższych kosztów podatkowych, w okresie osiągnięcia dochodów, a tym samym odpowiednio wpływać na wysokość straty podatkowej i dochodu do



opodatkowania. Ustawodawca sam zatem uznał za pożądaną możliwość „manipulowania”, jak jednoznacznie negatywnie określa się to aktualnie, wysokością stawek amortyzacji.

Niesłuszne jest zatem stanowisko projektodawcy, które nakazuje jednolite traktowanie wszystkich podatników nie zważając na ich odmienną sytuację prawną i ekonomiczną.

Pragniemy wskazać, iż organy administracji podatkowej dysponują skutecznymi środkami mającymi na celu zapobieganie optymalizacjom podatkowym. Jednocześnie, Szef KAS niejednokrotnie wydawał opinie zabezpieczające poddając ocenie to, czy czynności obniżania przez podatników stawek amortyzacyjnych podlegają ustawowym kryteriom unikania opodatkowania wskazanym w art. 119a Ordynacji podatkowej. Przykładowo, w opinii zabezpieczającej z 4 sierpnia 2020 r. (nr 191618/K) Szef KAS stwierdził, iż: *„Wnioskodawca w sytuacji generowania dochodu zwolnionego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, w okresie korzystania z pomocy publicznej, może zaplanować obniżenie stawki amortyzacyjnej środka trwałego i powrócić do stawki, tj. wyższych kosztów podatkowych, w sytuacji generowania dochodu podlegającego opodatkowaniu w okresie "po wykorzystaniu" limitu przyznanej pomocy publicznej, a tym samym Wnioskodawca ma prawo – w opisanych we wniosku okolicznościach – odpowiednio wpływać na wysokość dochodu zwolnionego i dochodu do opodatkowania” oraz, że „nie można w niniejszej sprawie stwierdzić, czynność została dokonana w sposób sztuczny, bo nie można stwierdzić, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami nie zastosowałby tego sposobu działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Kluczowe znaczenie pod kątem racjonalności podjęcia czynności ma przesłanka ekonomiczna, którą kierował się Wnioskodawca, dążąc do najbardziej efektywnego wykorzystania przysługującego mu limitu pomocy publicznej”.*

Co istotne, w tej samej opinii zabezpieczającej Szef KAS sam powołał się na wspomniane wyżej uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: *„Realizowana Czynność będzie więc instrumentem polityki podatkowej prowadzonej przez Wnioskodawcę takim samym, o którym mowa w uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dzięki możliwości wynikającej wprost z przepisu art. 16i ust. 5 ustawy o CIT, Spółka dokona optymalnego wyboru dla niej sposobu dokonywania odpisów amortyzacyjnych”.*

Analogiczne stanowisko potwierdzające zasadność obniżenia stawek amortyzacyjnych wobec środków trwałych wykorzystywanych w działalności gospodarczej podlegającej zwolnieniu z opodatkowania zostało wyrażone w opiniach zabezpieczających: z 29 lipca 2020 r. (nr 192378/K), z 28 lipca 2020 r. (nr 191558/K), z 10 lipca 2020 r. (nr 192178/K), z 7 maja 2020 r. (nr 189318/K), z 11 grudnia 2019 r. (nr 184978/K) oraz z 10 grudnia 2018 r. (nr 167198/K).

W związku z powyższym wprowadzenie proponowanych przez przepisów jest w naszej opinii przejawem niekonsekwencji oraz działaniem skrajnie profiskalnym na niekorzyść podatników. Pierwotnie wprowadziwszy uregulowania pozwalające na rozwój przedsiębiorczości i zachęcające podatników do inwestowania w nowo nabywane dobra inwestycyjne, ustawodawca chce je teraz odebrać podatnikom, obciążając ich zarazem odpowiedzialnością zbiorową i uzasadniając to chęcią zapobieżenia działaniom



optymalizacyjnym. Jak już zostało wcześniej wskazane, w polskim prawie istnieją środki prawne pozwalające organom administracji podatkowej na ograniczenie praktyk unikania opodatkowania, w związku z tym, nie jest racjonalne i uzasadnione działanie na niekorzyść wszystkich podatników poprzez wprowadzenie omawianych przepisów.

Stwierdzono w uzasadnieniu do Projektu, iż doświadczenia administracji podatkowej wskazują na to, że korzystanie przez podatników z prawa do obniżenia lub podwyższenia stawki amortyzacyjnej poszczególnych środków trwałych niejednokrotnie było instrumentem wykorzystywanym w celu optymalizowania ich obciążeń podatkowych. Stanowisko przedstawione w uzasadnieniu Projektu jest nieuzasadnione, zważywszy na fakt, iż w licznych opiniach zabezpieczających zostało potwierdzone, że obniżenie stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych wykorzystywanych w działalności gospodarczej podlegającej zwolnieniu z opodatkowania nie jest czynnością mającą na celu unikanie opodatkowania, a stanowi jedynie element polityki podatkowej podyktowany przyczynami ekonomicznymi.

Wymaga również podkreślenia fakt, iż w wydawanych opiniach zabezpieczających Szef KAS wskazywał, iż w aspekcie podatkowym, obniżenie stawek amortyzacyjnych pozwala podatnikowi jedynie na przesunięcie kosztów podatkowych w postaci odpisów amortyzacyjnych na przyszłe lata. Pierwotne obniżenie stawek amortyzacyjnych środków trwałych jest sposobem na „zachowanie” kosztu podatkowego na czas, kiedy podatnik będzie mógł go uwzględnić przy ustalaniu podatku dochodowego.

Wątpliwości budzi również sama technika prawodawcza. Proponowany przepis brzmi: *„Przepisu ust. 4 i 5 nie stosuje się do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym – w okresie korzystania z takiego zwolnienia”*.

Co do zasady, to działalnością, z której dochody podlegają zwolnieniu od opodatkowania jest działalność gospodarcza. W toku prowadzonej działalności wielu podatników osiąga dochody (przychody) zwolnione. Należy tym samym wskazać dokładnie, o jakie rodzaje dochodów chodzi, aby uniknąć wątpliwości interpretacyjnych.

„Wykorzystywanie w działalności” – czy ma ono mieć charakter pełny, czy mieszany. Co w sytuacji braku możliwości określenia, w jakim stopniu środek trwały jest wykorzystywany „w działalności z której dochody podlegają zwolnieniu”.

Okres korzystania ze zwolnienia – nie wiadomo, jak interpretować to postanowienie, które – jak można się domyślać – dotyczy podatników korzystających z rozciągniętych w czasie, podmiotowo-przedmiotowych zwolnień od podatku dochodowego. Od kiedy do kiedy trwa „okres korzystania ze zwolnienia”. Tym samym wymaga dalszego doprecyzowania, kiedy podatnik zaczyna korzystać ze zwolnienia – czy jest to moment otrzymania np. stosownego aktu administracyjnego (decyzja, zezwolenie), czy osiągnięcie przychodu, czy osiągnięcie dochodu, pierwsza zaliczka na podatek dochodowy, koniec roku podatkowego czy może upływ terminu do złożenia zeznania podatkowego.



## 9. Obowiązek sporządzenia i opublikowania sprawozdania z realizacji strategii podatkowej

Zdecydowanie negatywnie oceniamy regulację wprowadzającą obowiązek sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej określonej dużej grupy podatników.

Przepisy wiążą się z nieproporcjonalnymi do celu wprowadzanej regulacji podanej w Nowelizacji dodatkowymi obowiązkami, są nieprecyzyjne oraz narażają na konieczność ujawnienia tajemnicy handlowej (zawarte w Projekcie wyłączenie są nieostre i niewystarczające).

Rozumiemy postulat zapewnienia transparentności największych podatników w zakresie stosowanej polityki podatkowej, niemniej wskazujemy, że zakładany kształt rozwiązań, ich rozmiar i krąg podmiotów objętych regulacjami z pewnością nie jest współmierny do zamierzonego skutku.

W uzasadnieniu nie podaje się w istocie żadnych potrzeb, na które odpowiedzią ma być obowiązek upubliczniania sprawozdania z realizacji strategii podatkowej. W konsekwencji, nie widzimy wystarczającego uzasadnienia, dla którego wskazane informacje powinny znaleźć się w posiadaniu innych podmiotów gospodarczych, mogących wykorzystać je w celach sprzecznych z założeniami przez ustawodawcę. Ponadto, uważamy, iż z perspektywy obywatela (na którą powołuje się w Projekcie) takie dane są nieistotne, a w dużej mierze mogą być niezrozumiałe.

Co prawda, projekt przewiduje, iż dane, które podlegać będą obowiązkowi publikacji nie obejmują informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego, lecz informacje, które mają być przekazywane obligatoryjnie – takie tajemnice w istocie stanowią. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż dane o transakcjach z podmiotami powiązanymi, działania restrukturyzacyjne (w tym planowane), informacje przekazywane we wnioskach o interpretację, wnioskach o wiążące informacje stawkowe/ akcyzowe, czy informacje o schematach podatkowych zawierają szereg informacji, które mogą być pożądane z perspektywy konkurencji. W przypadku publikacji danych o transakcjach z podmiotami powiązanymi może także dojść do ujawnienia tajemnic podmiotu powiązanego. Również i w tym zakresie można spodziewać się licznych sporów interpretacyjnych.

Należy także zauważyć, iż dane i informacje które podlegać mają obowiązkowi publikacji są już w posiadaniu administracji skarbowej. Znajdują się one przykładowo w informacjach dotyczących cen transferowych, wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych, wnioskach o wydanie wiążącej informacji stawkowej, akcyzowej, informacjach o schematach podatkowych, CRBR, danych pozyskiwanych w ramach automatycznej wymiany informacji podatkowych, itd. Z tej perspektywy „transparentność” wobec administracji skarbowej jest więc zachowana.

Publikacja takich informacji przez podatników jest kolejnym nieuzasadnionym obciążeniem ich obowiązkami sprawozdawczymi, których liczba z roku na rok rośnie. W tym zakresie można zauważyć wprowadzane ostatnio liczne obowiązki w zakresie podatku u źródła (związane np. z dochowaniem należytej staranności) lub informacji o schematach podatkowych. Przedsiębiorcy nie zdążyli jeszcze w pełni zaznajomić się z praktyczną stroną wprowadzanych ostatnio bardzo szczegółowych



i skomplikowanych obowiązków, a ustawodawca w nowelizacji przewiduje nałożenie kolejnych, których sensu ani jakiegokolwiek przełożenia na ochronę interesu fiskalnego nie sposób uzasadnić.

Zwracamy również uwagę, iż przewidziana w Projekcie kara administracyjna (do 1 mln zł) jest środkiem nieproporcjonalnym, nakładanym niejako automatycznie (podatnik podlega karze), a co więcej, brzmienie projektu sugeruje możliwość kilkukrotnego ukarania, za naruszenie poszczególnych ustępów od 1 do 7 projektowanego art. 27c. Ustawa podatkowa staje się tym samym narzędziem represji, a nie instrumentem określającym zasady powstawania obowiązku podatkowego i zobowiązań podatkowych. W Wielkiej Brytanii kara za nieopublikowanie sprawozdania wynosi 7.500 funtów (multiplikowanej w przypadku uporczywego niepublikowania) podczas gdy w Polsce kara ma być niemal 30 razy wyższa i to jeszcze za „niedopełnienie” obowiązku, czyli zawartość sprawozdania. Apelujemy o rozsądek w tym zakresie i stosowne obniżenie maksymalnej wysokości kar, tak aby były one porównywalne do nakładanych w innych państwach Unii Europejskiej, zwłaszcza gdy wdrażane regulacje budzą niejasności co do zakresu przedmiotowego.

Projekt nie odpowiada również na szereg innych wątpliwości praktycznych. Pomimo iż nowa regulacja została wprowadzona wyłącznie do ustawy o CIT, przewiduje że strategia podatkowa powinna zawierać m.in. „opis podejścia podatnika do procesów i procedur dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków podatkowych” oraz „opis podejścia podatnika do realizacji obowiązków podatkowych”. Postulujemy doprecyzowanie, których podatków dotyczy strategia podatkowa.

Podsumowując, **postulujemy odstąpienie od wprowadzania ww. regulacji w całości i wskazuje, że aktualnie publikowane informacje w zakresie indywidualnych danych z zeznań podatników na podstawie art. 27b ust. 1 ustawy o CIT są w zupełności wystarczające z perspektywy transparentności.**

W przypadku nie odstąpienia od wprowadzenia w życie projektowanej zmiany wydaje się że ten sam cel spełniałoby przekazywanie oczekiwanych informacji tylko do organów podatkowych (w zakresie w jakim nie posiadają już one informacji z innych źródeł), jednocześnie nie powodując dodatkowych negatywnych efektów. Jeżeli celem ustawodawcy jest jednak, aby wszystkie uzyskane interpretacje były podawane do publicznej wiadomości to zasadne jest rozważenie:

a) wprowadzenia po prostu możliwości wyboru przez podatników opcji ujawnienia ich danych jako wnioskodawcy w bazie SIP (<https://sip.mf.gov.pl/>) - w takiej sytuacji podatnicy Ci wyłączeni byłiby z obowiązku zamieszczania wszystkich informacji w sprawozdaniu o strategii informując o ujawnieniu swoich danych w bazie SIP a każdy zainteresowany mógłby w takiej sytuacji po prostu wyszukać interpretacje danego podmiotu;

b) prawa (opcji) do publikacji sprawozdania o strategii podatkowej w podawanych również do publicznej wiadomości sprawozdaniach z działalności zarządu lub notach podatkowych do sprawozdań finansowych - na pewno dla niektórych spółek publicznych ujmowanie strategii podatkowych w tych sprawozdaniach byłoby lepszym rozwiązaniem niż generowanie i publikowanie jako odrębnych dokumentów.

Ponadto w przypadku dalszego procedowania tej zmiany postulujemy wyłączenie obowiązku dla „spółek nieruchomościowych”, u których wartość przychodu nie przekroczyła 50 mln euro. Szeroka definicja „spółek nieruchomościowych” sprawia, że obejmuje również podmioty prowadzące działalność w bardzo ograniczonym wymiarze (np. posiadające kilka mieszkań na wynajem), dla których obowiązek sporządzenia i przekazania sprawozdania z realizacji strategii podatkowej będzie wiązał się z dużym nakładem pracy administracyjnej, nieproporcjonalnym w stosunku do skali działalności.

Przepisy powinny wprost wskazywać, że upublicznieniu podlega wyłącznie informacja o liczbie złożonych wniosków oraz iż upublicznieniu nie podlega przedmiot wniosku, z uwagi na funkcję ochronną interpretacji i w praktyce często poufny ich przedmiot. Warto podkreślić, że ustawodawca sam dostrzega taką potrzebę, wprowadzając regulacje dotyczące anonimizacji publikowanych rozstrzygnięć, np. interpretacji indywidualnych.

W zakresie ujawnienia informacji dotyczących dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Postulujemy ograniczenie przekazywanej informacji dotyczących dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową do podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 Ustawy CIT. Proponowane brzmienie przepisu potencjalnie mogłoby generować obowiązek umotywowania biznesowo uzasadnionych transakcji dokonywanych z podmiotami niepowiązanymi, np. nabycia licencji na program komputerowy od podmiotu niepowiązanego z państwa trzeciego.

Postulujemy także dodanie przepisu przejściowego w brzmieniu: „*Pierwszym rokiem, za który należy sporządzić i podać do publicznej wiadomości sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej za rok podatkowy, o której mowa w art. 2 pkt 22, jest rok rozpoczynający się po 31 grudnia 2020 r.*”

Postulowany przepis ma na celu zapobieganie wstecznemu działaniu dodanego art. 27c Ustawy CIT, do którego w rzeczywistości doszłoby wraz z wprowadzeniem z dniem 1 stycznia 2021 r. obowiązku sporządzenia sprawozdania za miniony rok podatkowy. Podatnicy zobowiązani do opublikowania sprawozdania powinni mieć świadomość takiego obowiązku od początku roku podatkowego, którego takie sprawozdanie dotyczy, ze względu na:

- a) konieczność przygotowania odpowiednich ewidencji / raportów / informacji;
- b) możliwość uwzględnienia przewidywanego upublicznienia sprawozdania w podejmowanych decyzjach, tak, by uniknąć działań potencjalnie szkodliwych wizerunkowo.

## 10. Ulga abolicyjna

W uzasadnieniu do Projektu wskazuje się, że ulga abolicyjna powinna zostać stanowczo ograniczona (mając na uwadze kwotę, do której ma przysługiwać – 1360 zł, czyli ok 316 EUR – należałoby się raczej postugiwać sformułowaniem „zlikwidowana”), ponieważ od chwili jej wprowadzenia uwarunkowania stanowiące uzasadnienie do wprowadzenia tej ulgi uległy zmianom. Ponadto niezasadne jest wskazanie limitu o stałej kwocie w wysokości 1 360 zł. Jest to kwota około trzykrotnie niższa od przeciętnych



odliczeń dokonywanych z tytułu ulgi abolicyjnej za lata 2016-2018. Limit powinien być określony procentowo, aby osoby o wysokich zarobkach nie były gorzej traktowane po wprowadzeniu zmiany – oraz, co istotniejsze, aby nie podjęły decyzji o permanentnej emigracji. Istotne z punktu widzenia interesu kraju jest aby takie osoby zachowały rezydencję podatkową w Polsce.

Uwarunkowania przemawiające za likwidacją ulgi abolicyjnej zdaniem projektodawcy to:

- Wzrost świadomości płatników

w uzasadnieniu postawiono tezę, że „powszechnie znane są różnice w zasadach rozliczania się z zagranicznych dochodów według metody proporcjonalnego odliczenia oraz metody wyłączenia z progresją”, a w konsekwencji podatnicy zaopatrzeni już w taką wiedzę mogą swobodnie decydować, w którym państwie będą uzyskiwać dochody.

Formułując taką tezę projektodawca zdaje się nie chce zauważać, że kwestie metod unikania podwójnego opodatkowania pomiędzy poszczególnymi krajami są dla podatników podejmujących pracę za granicą wtórne. Dużo większe znaczenie w takim przypadku mają np. znajomość języka kraju docelowego, wysokość zarobków czy po prostu dostępność ofert pracy.

Zresztą teza, iż metody unikania podwójnego opodatkowania pomiędzy poszczególnymi krajami są podatnikom „powszechnie znane” jest co najmniej kontrowersyjna. Z uzasadnienia do ustawy z 2008 r. wprowadzającej ulgę abolicyjną nie wynika, że miała ona mieć charakter edukacyjny. Co więcej, wprowadzono ją w celu, żeby wyrównać obciążenia fiskalne dla podatników otrzymujących dochody z krajów, z którymi Polskę obowiązują różne metody unikania podwójnego opodatkowania. Zatem, co do zasady, w okresie obowiązywania ulgi abolicyjnej podatnicy nie musieli sobie zaprzętać głowy dogłębnym zrozumieniem zawitości poszczególnych metod – wystarczyło, iż wiedzieli oni, że uzyskując dochody z pracy poza Polską i płacąc podatki za granicą, co do zasady nie będą oni zobowiązani do dokonywania dodatkowych dopłat do podatków w Polsce. Zniesienie ulgi abolicyjnej doprowadzi do konieczności zagłębienia się w ten temat, a mając na uwadze problemy jakie mieli podatnicy przed 2008 r. (od tego roku obowiązuje ulga), to więcej niż prawdopodobne wydaje się, że nastąpi powrót do stanu właśnie z tego okresu, kiedy to uznano, że wprowadzenie takiej ulgi było niezbędne.

- ewolucja metod unikania podwójnego opodatkowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania

Niezaprzeczalnym faktem jest to, że podejmowane są w ostatnim czasie działania mające na celu zmianę obecnie obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w taki sposób, aby z krajami, z którymi Polskę obowiązuje metoda wyłączenia z progresją zastąpić metodą odliczenia proporcjonalnego. Służyć temu ma m.in. ratyfikowana przez Polskę konwencja MLI, która zakłada zbiorczą zmianę metod unikania opodatkowania w stosunku do wielu umów (zmiany te wchodziły w życie stopniowo, niemniej jednak zmiany zdążyły już objąć m.in. Austrię czy Wielką Brytanię). W ramach prac nad Konwencją MLI przyjęto, że metoda odliczenia proporcjonalnego jest metodą, która efektywniej zapobiega zjawisku podwójnego nieopodatkowywania dochodów. Zatem *ratio legis* uznania metody odliczenia proporcjonalnego za metodę bardziej efektywną było wyeliminowanie zjawiska



unikania się od opodatkowywania dochodu jako takiego w ogóle. Natomiast w uzasadnieniu do projektu wprost wskazano, że „Stosowanie ulgi abolicyjnej w pełnej wysokości, bez określenia limitów ograniczających jej stosowanie niweluje zatem skutek polskiej polityki międzynarodowej w obszarze umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na przestrzeni ostatnich lat”, zatem pośrednio przyznaje się, że zwolnienie danego dochodu w Polsce z opodatkowania, nawet w przypadku, w którym został on opodatkowany za granicą nie powinno mieć miejsca, co prowadzi do wniosku, że ograniczenie ulgi abolicyjnej ma tu charakter czysto fiskalny. W przeciwnym wypadku można byłoby np. uzależnić możliwość zastosowania ulgi od faktu zapłacenia podatku za granicą. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, iż ratyfikując konwencję MLI, MF zapewniało, że zmiany te nie będą miały wpływu na poziom opodatkowania Polaków pracujących za granicą (np. w Wielkiej Brytanii) powołując się właśnie na istnienie ulgi abolicyjnej. Przedstawiony przez MF projekt ustawy de facto powoduje więc, że zapewnienia te mogą nie znaleźć odzwierciedlenia w rzeczywistości.

- negatywne konsekwencje związane z wykorzystywaniem ulgi do agresywnej polityki podatkowej, przy wykorzystaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Oczywiście zdarzają się sytuacje, w których ulga abolicyjna może zostać wykorzystana do zmniejszenia globalnych obciążeń podatkowych danego podatnika (zależy to od przepisów wewnętrznych poszczególnych krajów), niemniej jednak wydaje się, iż tak szerokie ograniczanie ulgi abolicyjnej jest działaniem nieproporcjonalnym, które dotkliwie dotknie wielu uczciwych podatników. Ustawodawca ma natomiast możliwość wprowadzania rozwiązań innych niż te zaproponowane, np. poprzez wprowadzenie zapisów, że ulga ta obowiązywać będzie wyłącznie w przypadku, w którym dany dochód był opodatkowany za granicą.

- Zasada powszechności opodatkowania.

Kwestia powszechności opodatkowania na gruncie art. 84 Konstytucji RP była podnoszona również w trakcie prac nad projektem ustawy wprowadzającym ulgę abolicyjną. Wtedy zdecydowano się na dokonanie pewnego „wyłomu” w tej zasadzie, tak samo jak ma to miejsce dla każdego innego dochodu zwolnionego od opodatkowania. W 2008 r. większą wagę ustawodawca przywiązał natomiast do kwestii praktycznej opodatkowania dochodów z zagranicy i nierówności w opodatkowaniu dochodów z poszczególnych krajów. W uzasadnieniu do ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskie, w której to wprowadzono ulgę abolicyjną wskazano: „*podatnik rozliczający swoje dochody z zastosowaniem metody zaliczenia proporcjonalnego jest zobowiązany do zapłaty w Polsce podatku w wysokości wyższej niż „dopłata” wynikająca z zastosowania progresji podatkowej do dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce. Różnica ta jest największa w odniesieniu do tych podatników pracujących za granicą, którzy nie uzyskali w ogóle dochodów w Polsce. W takiej sytuacji podatnicy uzyskujący dochody podlegające opodatkowaniu z zastosowaniem metody wyłączenia z progresją nie są zobowiązani do dokonania rozliczenia w Polsce (złożenia zeznania). Tym samym stosowanie w praktyce metody wyłączenia z progresją i metody zaliczenia proporcjonalnego prowadzi do różnego traktowania na gruncie polskiego prawa podatkowego osób fizycznych, będących polskimi rezydentami,*



wykonujących tożsamą działalność za granicą”. W tym kontekście należy zauważyć, że od tamtego czasu konstrukcja poszczególnych metod unikania podwójnego opodatkowania nie zmieniła się. Ograniczenie w tak dużym stopniu ulgi abolicyjnej doprowadzi zatem ponownie do sytuacji, w której pojawią się nierówności w traktowaniu poszczególnych podatników, na co wskazywano już w 2008 r. Co więcej, konieczność dodatkowego opodatkowywania dochodów z zagranicy może doprowadzić do sytuacji, w której podatnicy nie będą wykazywać tych dochodów w zeznaniach podatkowych. Wynikać to może zarówno z chęci uniknięcia opodatkowania jak i z samego aspektu psychologicznego polegającego na przekonaniu, że skoro dany dochód został opodatkowany za granicą, to nie powinien być on opodatkowywany ponownie w Polsce.

- Funkcja behawioralna prawa podatkowego

W uzasadnieniu do projektu ustawy ograniczającego ulgę abolicyjną wskazano, że „*Ulga abolicyjna stanowi zachętę do podejmowania aktywności ekonomicznej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co często stanowi pierwszy etap procesu stałej relokacji miejsca zamieszkania za granicę.*”

Zatem w ocenie MF, ograniczenie ulgi abolicyjnej przyczyni się do tego, że Polacy przestaną wyjeżdżać do pracy za granicę. Teza ta wydaje się równie kontrowersyjna, co przyjęcie założenia, że podatnikom na dzień dzisiejszy powszechnie znane są mechanizmy poszczególnych metod unikania podwójnego opodatkowania.

Decyzje o podejmowaniu aktywności ekonomicznej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podejmowane są na podstawie sytuacji gospodarczej kraju oraz możliwości zarobkowych w danym państwie, a nie preferencji podatkowych, z których na podstawie danych podanych w uzasadnieniu korzysta niewielka grupa osób. Ponadto, nie została wykazana żadna korelacja pomiędzy liczbą emigrantów a możliwością korzystania z ulgi abolicyjnej.

Co więcej, likwidacja ulgi abolicyjnej może mieć wręcz przeciwne skutki – zamiast zniechęcić osoby do niepodejmowania aktywności ekonomicznej poza RP, osoby te mogą podjąć decyzję o permanentnej emigracji z kraju i zmianie rezydencji podatkowej, bowiem dodatkowe obciążenie z tytułu zapłaty różnicy podatku w Polsce może być przez osoby wykonujące pracę za granicą bardzo źle przyjęte (co już teraz można pośrednio zaobserwować po publikacjach w mediach nt. zapowiedzi likwidacji ulgi abolicyjnej).

Należy bowiem zaznaczyć, że takie osoby nie wykonując na terytorium RP pracy, będą postrzegały taką zmianę - która będzie obligowała ich do zapłaty od zarobionych za granicą pieniędzy w Polsce podatku – jako niesprawiedliwą. Z tego też względu możliwe będzie zaobserwowanie wzmożonej emigracji właśnie z powodu zmarginalizowania roli ulgi abolicyjnej. Likwidacja ulgi oznacza w praktyce nałożenie dodatkowego podatku za pracę wykonywaną za granicą powodując, że osoby takie będą płaciły wyższe podatki niż osoby, które wykonują pracę za granicą w państwie, dla którego przewidziano metodę wyłączenia z progresją jako metodę unikania podwójnego opodatkowania powodując poczucie niesprawiedliwości i nadmiernego obciążenia podatkowego przez państwo polskie. Trudno bowiem zgodzić się ze stwierdzeniem użytym w uzasadnieniu, jakoby osoby podejmując pracę zarobkową





również zwracały uwagę na to, jaka metoda unikania podwójnego opodatkowania jest przewidziana dla danego kraju.

Na marginesie wskazujemy, że w uzasadnieniu MF wskazuje, że jako jeden z mechanizmów mających zachęcać Polaków do powrotu do kraju ma być mechanizm „ulgi na powrót” – w obecnym systemie prawnym ulgą taką jest właśnie ograniczana przez ulga abolicyjna.

### **11. Uwagi do art. 2 pkt. 14 Projektu – podwyższenie limitu przychodów dla 9% CIT**

Zmianę należy z pewnością ocenić jako pozytywną niemniej postulowane byłoby zupełne ujednoczenie terminologii używanej w różnych przepisach operujących tymi samymi kwotami, w tym w szczególności przepisach dotyczących definicji małego podatnika i niniejszego limitu określającego możliwość stosowania obniżonej stawki CIT. Aktualnie choć nominalne kwoty tych limitów pozostaną zbieżne, ich szczegółowy zakres już nie z uwagi na inne definiowanie zakresu przychodów wchodzących w ich zakres (np. różnica brutto/netto, przychody/przychody ze sprzedaży).

Takie rozróżnienie wydaje się nie mieć żadnej racjonalnej podstawy i powinno być zniwelowane w kierunku uwzględnienia kwoty wynikającej z art. 19 także w definicji małego podatnika lub też odwrotnie.

### **12. Uwagi do art. 4 Projektu**

Zmiana wskazanego przepisu ustawy o rachunkowości, w sposób niezrozumiały usuwa z jego treści fragment aktualnie brzmiący „Zadeklarowane lecz niewniesione wkłady kapitałowe ujmuje się jako należne wkłady na poczet kapitału”.

### **13. Uwagi do art. 11 ust. 1 Projektu**

Przepis wskazuje na stosowanie dotychczasowych przepisów Ustawy CIT i PIT w przypadku dochodów wspólników spółki komandytowej lub spółki jawnej uzyskanych z tytułu udziału w zyskach tej spółki.

W naszej ocenie przepis ten ma zasadnicze znaczenie dla ustalenia zakresu obowiązków w odniesieniu do dochodów osiągniętych przed wejściem w życie omawianych przepisów. W obecnym kształcie jest on zdecydowanie zbyt lakoniczny.

Wydaje się że wskazane byłoby zaznaczenie, że dotyczy on w szczególności braku konieczności opodatkowania tzw. podatkiem od niepodzielonych zysków takich zysków które zostały osiągnięte przez 1 stycznia 2021 r., możliwość wypłaty bez dodatkowego opodatkowania zysków pochodzących z lat poprzednich, wypłaty z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki i innych sytuacji, w których źródłem wypłaty są zyski osiągnięte przed 1 stycznia 2021 r.





#### 14. Uwagi do art. 14 Projektu

Przepis ten pozostaje skrajnym przykładem zakładania pułapki na podatników i dodatkowo ukrywania jej w przepisach przejściowych. W tak skandalicznym brzmieniu nie powinien on w ogóle pojawić się w projekcie ustawy i postuluje się jego całkowite wykreślenie.

Otóż przepis ten wprowadza normę, zgodnie z którą korzystanie z systemowej zasady jednokrotnego opodatkowania dochodów jest uznawane za działanie stanowiące obejście przepisów prawa podatkowego sprzeczne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Jak wskazano wyżej, taki argument wynikać może wyłącznie z niezrozumienia roli i miejsca podmiotów transparentnych podatkowo w systemie prawa podatkowego. Po raz kolejny trzeba powtórzyć, że nie są one aberracją systemu ale jego naturalną częścią, a faktu korzystania z zasady jednokrotnego opodatkowania nie można absolutnie traktować jako działań sprzecznych z celem czy przedmiotem ustawy podatkowej.

#### 15. Uwagi do art. 16 i 17 Projektu

Proponowane przepisy przejściowe wydają się niekonsekwentne gdyż dublują istniejące już art. 19 ust. 1a-1c Ustawy CIT. Podatnik utworzony we wspomniany sposób nie może korzystać w ogóle z preferencyjnego opodatkowania stawką 9% więc wprowadzanie przepisu dopuszczającego taką możliwość ale na gruncie brzmienia sprzed proponowanej nowelizacji należy uznać za co najmniej niekonsekwentne.

#### 16. Uwagi do art. 19 Projektu

Wskazany w przepisie termin na złożenie informacji wydaje się zbyt krótki. Biorąc pod uwagę nowość tej regulacji a także fakt, że początek roku wiąże się z koniecznością dochowania wielu innych wymogów wynikających z prawa podatkowego postuluje się wydłużenie tego terminu do 31 marca 2021 r.

#### 17. Uwagi do art. 21 Projektu

Z uwagi na fakt, że Projekt wprowadza zmiany przepisów materialnych a nie procesowych, regulacja ta wydaje się absolutnie zbędna.

Obecna jej treść mogłaby sugerować, że zmiana materialnych zasad opodatkowania w jakimkolwiek stopniu wpływa na zasady wymiaru podatku za lata poprzednie w przypadku postępowań, które zostaną wszczęte po wejściu w życie Projektu, co byłoby przykładem działania prawa wstecz nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego.

### **18. Uwagi do art. 22 pkt. 1 Projektu**

Wejście w życie art. 10 Projektu w dniu następującym po dniu ogłoszenia nie wydaje się wskazane. Nie wydaje się by istniało racjonalne uzasadnienie dla wprowadzenia tego przepisu w innej dacie niż

### **19. Uwagi do art. 1 pkt 13 Projektu**

Wątpliwości budzi nakładanie publicznoprawnych obowiązków na podatników na gruncie obwieszczenia nie będącego aktem powszechnie obowiązującego prawa.

### **20. Regulacje szczególne dotyczące okresu epidemii**

Zwracamy uwagę na konieczność wydłużenia stosowania również innych rozwiązań wprowadzonych w związku z sytuacją epidemiczną. W szczególności, że pogorszona w związku z epidemią sytuacja gospodarcza podmiotów funkcjonujących w ramach podatkowych grup kapitałowych może się znacząco nie poprawić w kolejnym roku w świetle dostępnych prognoz gospodarczych. Stąd też, postulujemy dodanie do Nowelizacji przepisu wskazującego, że wymogu wykazania przez podatkową grupę kapitałową 2% dochodów w przychodach nie stosuje się także w 2021 r.

***Konfederacja Lewiatan, KL/437/312/PP/2020***

