



LEWIATAN

Warszawa, 19 listopada 2020 r.
KL/544/388/PP/2020

Pan
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do prekonsultacji Zielonej księgi zmian podatkowych w zakresie opodatkowania holdingów, przekazuję uzupełnienie pisma Konfederacji Lewiatan z dnia 23 października 2020 r., znak KL/449/350/PP/2020. Jednocześnie wyrażamy chęć i gotowość do współpracy i przedstawienia dodatkowych uwag po przeprowadzeniu konsultacji z zainteresowanymi przedsiębiorcami.

Z poważaniem,

Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

W załączeniu:

Uzupełnienie uwag Konfederacji Lewiatan z dnia 23 października 2020 r. znak KL/449/350/PP/2020 do Zielonej księgi opodatkowania holdingów.

member of  BUSINESSEUROPE



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa

tel.(+48) 22 55 99 900
fax (+48) 22 55 99 910
lewiatan@konfederacjalewiatan.pl
www.konfederacjalewiatan.pl

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m.st. Warszawy w Warszawie
XIII Wydział Gospodarczy KRS



Uzupełnienie uwag Konfederacji Lewiatan z dnia 23 października 2020 r. znak KL/449/350/PP/2020 do Zielonej księgi opodatkowania holdingów

1. Grupy podatkowe w podatku VAT

W ramach tzw. Zielonej księgi opodatkowania holdingów zaproponowano wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług możliwości wspólnego rozliczania podatku VAT przez kilku podatników funkcjonujących w ramach podatkowej grupy kapitałowej (PGK). Proponowane rozwiązanie zasługuje na poparcie – poprawi płynność finansowa firm, uprości rozliczenia tego podatku i wpłynie na zmniejszenie kosztów prowadzenia działalności gospodarczej przez niektórych (największych podatników). Uważamy jednak, że zawężenie możliwości rozliczenia podatku w ramach grupy VAT, wyłącznie do podatników działających w formie podatkowej grupy kapitałowej zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest uzasadnione i spowoduje, że tylko kilkadziesiąt/ kilkaset największych podatników będzie uprawnionych do skorzystania z tej możliwości. Proponujemy zatem umożliwienie korzystania z tej preferencji także mniejszym podatnikom posiadającym określone powiązania o charakterze gospodarczym i organizacyjnym. W naszej ocenie to właśnie dla MŚP, najczęściej prętnie się rozwijających polskich firm rodzinnych, rozwiązanie to przyniosłoby największe korzyści w zakresie poprawy płynności finansowej oraz ograniczenia czasu i kosztów wypełniania obowiązków podatkowych.

Zwracamy uwagę, że podstawowymi powodami, dla których Komisja Europejska zachęca państwa członkowskie do wprowadzenia regulacji definiujących grupy VAT, jako odrębnego podatnika zaś państwa członkowskie ochoczo korzystają z tej możliwości, są przede wszystkim uproszczenie rozliczeń i ograniczenie kosztów rozliczenia podatku po stronie zarówno podatników jak i organów podatkowych. Z tego względu w wielu państwach członkowskich (np. Belgii i Holandii) znaczna część grup to grupy tworzone przez stosownie ze sobą powiązane małe i średnie przedsiębiorstwa. Ta grupa podatników odnosi bowiem znaczącą korzyść polegającą już choćby na zastąpieniu deklaracji podatkowych każdego z podmiotów wchodzących w skład grupy – jedną deklaracją całej grupy. To zmniejsza także znacząco w skali całego kraju koszty poboru podatku – z tego punktu widzenia jest to więc rozwiązanie przynoszące tego samego rodzaju korzyści i dla podatników i dla administracji podatkowej.

Dlatego uważamy, że, także z powyższych względów nie ma powodów ku temu, aby ograniczyć grupy VAT jedynie do PGK. Takie ograniczenie sprawi, że konstrukcja grup VAT pozostanie rozwiązaniem jedynie abstrakcyjnym, dostępnym jedynie dla dużych podmiotów spełniających warunki przystąpienia do PGK.

Tymczasem – patrząc na to z perspektywy administracji podatkowej - oszczędności związane z obniżeniem kosztów sprawozdawczości, poboru i weryfikacji rozliczeń VAT są możliwe do osiągnięcia tylko wtedy, gdy zastosowana jest odpowiednia skala zastosowania tych regulacji.

To podstawowy powód, dla którego w naszej ocenie ograniczenie zastosowanie grup VAT jedynie do PGK jest pomysłem nietrafnym.

W większości krajów na świecie gdzie obowiązują grupy VAT ich stosowanie nie jest powiązane z funkcjonowaniem w ramach PGK. Tym bardziej, że w przypadku spełniania warunków do prowadzenia rozliczeń w ramach grup VAT nie wiąże się, co do zasady z osiągnięciem korzyści podatkowej a korzyścią administracyjną, której nie należy pozbawiać małych przedsiębiorców, ale także innych podatników, np. rolników.

Pewne wątpliwości wzbudza sposób obliczania współczynnika oraz przewspółczynnika – wydaje się, że bardziej uzasadnione byłoby stosować jedną proporcję dla wszystkich podmiotów tworzących grupę VAT (w oparciu o sprzedaż „zewnętrzną” całej grupy).

Naszym zdaniem warto doprecyzować również zasady fakturowania – faktura powinna być wystawiana w ten sposób, że jako sprzedawca (i analogicznie nabywca w przypadku faktur zakupowych) powinien być wykazany dany członek grupy - jedynie numer VAT byłby wspólny dla wszystkich podmiotów tworzących grupę.

Ciekawą propozycją jest wprowadzenie opcji opodatkowania usług finansowych. Pragniemy zauważyć, że wprowadzenie tej opcji będzie wiązało się z koniecznością uszczegółowienia zasad m.in. określenia podatkowy opodatkowania transakcji finansowych. Warto jednak rozważyć by opcja opodatkowania usług finansowych była skuteczna wyłącznie wobec podatników VAT czynnych. W przypadku opodatkowania takich usług na rzecz podatników VAT zwolnionych istotnie zwiększy to koszty ich finansowania. Podatnicy VAT zwolnieni powinni w tym zakresie być traktowani jak konsumenci i usługi dla nich powinny być zwolnione, bowiem naruszałoby to zasadę neutralności VAT. Mogłoby to prowadzić do dodatkowego obciążenia takich podmiotów jak np. szpitale.

Do powyższej ogólnej oceny załączamy na końcu pisma projekt przepisów, który wiele lat temu został przygotowany przez ekspertów Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan i proponowany Ministerstwu Finansów.

2. Podatkowe grupy kapitałowe CIT

Proponowane rozwiązania są w istotnej części korzystne dla podatników i oceniamy je pozytywnie. Niemniej jednak, część rozwiązań stanowi odejście od dotychczasowej korzystnej praktyki organów skarbowych, ma charakter ograniczający elastyczność podatkowych grup kapitałowych (PGK) i dlatego wymaga starannej weryfikacji oraz – w przypadku uznania, że powinny jednak zostać wprowadzone – odpowiednich przepisów przejściowych oraz *vacatio legis*.

Dodatkowo, poza zakresem planowanej nowelizacji pozostaje nadal wiele kwestii nieuregulowanych obecnie w ustawie.



Uwagi szczegółowe

- 1) Zmiany w art. 1a ust. 2 oraz dodane ust. 2c i 2d należy ocenić pozytywnie.
 - a. Okolicznością, która dodatkowo uatrakcyjniłaby PGK byłoby umożliwienie włączenia do PGK, również spółek bezpośrednio zależnych od spółek bezpośrednio zależnych od spółki dominującej (spółek pośrednio zależnych), spełniających określone kryteria, np. 75% udział w kapitale musiałyby posiadać spółki bezpośrednio zależne od spółki dominującej. Obecnie możliwe jest objęcie PGK jedynie bardzo prostych struktur.
 - b. Zasadne wydaje się również umożliwienie tworzenia PGK spółkom innym niż spółki kapitałowe będącym podatnikami CIT. Obecna sytuacja powoduje nierówne traktowanie podatków z uwagi na ich formę prawną, bez uzasadnienia gospodarczego.
 - c. Ust. 2c należałoby doprecyzować wskazując w jakim terminie PGK miałyby wpłacić wskazaną w tym przepisie kwotę na rachunek urzędu skarbowego (przykładowo, że mogłaby ona być wpłacona w terminie na rozliczenie roczne w CIT). Doprecyzowania wymaga również wzór, w szczególności wyjaśnienie lit. d – należałoby wskazać, o jaki podatek należy chodzić, tzn. obliczony wg jakiej stawki.
- 2) Zmiany w art. 1a ust. 6 budzą poważne wątpliwości z następujących powodów:
 - d. wskazanie listy dopuszczalnych czynności restrukturyzacyjnych powoduje wątpliwość, co do dopuszczalności innych czynności, w tym takich, w odniesieniu do których istnieje pozytywna praktyka organów skarbowych – przykładowo połączenie poprzez przejęcie przez spółkę wchodzącą w skład PGK spółki spoza PGK;
 - e. w odniesieniu do podziałów – zmiana ma charakter ograniczający – wskazuje, że dopuszczalne jest „przejęcia w drodze podziału spółki zależnej tworzącej podatkową grupę kapitałową przez inną spółkę z tej podatkowej grupy kapitałowej” – przede wszystkim takie zdarzenie nie wydaje się możliwe na gruncie art. 529 kodeksu spółek handlowych - w wyniku podziału nie dochodzi do przejęcia jednej spółki przez inną spółkę, lecz może dojść do przejęcia części majątku jednej spółki przez inną spółkę, co z kolei nie powoduje zmniejszenia ani zwiększenia liczby podmiotów tworzących PGK, co sprawia, że przepis wydaje się superfluum;
 - f. dotychczas akceptowalny w praktyce organów skarbowych był podział spółki tworzącej PGK przez wydzielenie części majątku tej spółki do innej spółki – wówczas spółka przejmująca znajdowała się poza PGK (o ile nie było to przejęcie przez spółkę tworzącą PGK); proponowana regulacja nie odnosi się do takiej możliwości, co w praktyce spowoduje wątpliwość co do dopuszczalności takiego podziału;
 - g. ustęp 6 pkt 1 budzi wątpliwości od strony logicznej, ponieważ przekształcenie spółki w inną spółkę z natury rzeczy nie wiąże się ze zmianą liczby podmiotów (a tego dotyczy



- ustęp 6 zgodnie z wprowadzeniem poprzedzającym wyliczenie), przepis ten również wydaje się stanowić superfluum;
- h. wątpliwości logiczne budzą również sformułowania „przekształcenie w inną spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową”, „zawiązanie przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową nowej spółki zależnej z tej grupy” – nowa spółka czy też spółka powstała w wyniku przekształcenia z oczywistych względów dopiero w wyniku dokonania określonej czynności restrukturyzacyjnej zaczynają należeć do PGK;
 - i. powstaje również pytanie, co do czynności restrukturyzacyjnych dokonanych przed nowelizacją, np. w związku z korzystną praktyką interpretacyjną. Należałoby odnieść się do tej kwestii chociażby w uzasadnieniu do ustawy.
 - j. Poniżej prezentujemy propozycję brzmienia ust. 6 oraz – dla porządku i uniknięcia wątpliwości – dodania ust. 6a:

ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Po rejestracji umowy podatkowa grupa kapitałowa nie może być rozszerzona o inne spółki ani pomniejszona o którąkolwiek ze spółek tworzących tę grupę, z wyjątkiem

1) przejęcia w drodze łączenia spółki zależnej tworzącej podatkową grupę kapitałową przez inną spółkę z tej podatkowej grupy kapitałowej lub przez zawiązanie przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową nowej spółki, która staje się członkiem podatkowej grupy kapitałowej,

2) podziału spółki zależnej tworzącej podatkową grupę kapitałową przez zawiązanie nowej spółki lub nowych spółek zależnych, które staną się członkiem tej podatkowej grupy kapitałowej

– chyba, że prowadzi to do zmniejszenia liczby spółek tworzących podatkową grupę kapitałową poniżej dwóch.”.

Po ust. dodaje się ust. 6a w brzmieniu:

„6a. Nie stanowi naruszenia warunków utworzenia i funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej:

1) połączenie przez przejęcie przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową spółki spoza tej grupy,

2) podział spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową,

3) przekształcenie spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową w inną spółkę, o której mowa w ust. 2 pkt 1,

4) zbycie przedsiębiorstwa spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową w tym w drodze wkładu kapitałowego,



5) posiadanie lub nabycie przez spółkę wchodzącą w skład podatkowej grupy kapitałowej praw i obowiązków wspólnika w spółce osobowej.”

- 3) Zmiany w art. 1a ust. 9 należy ocenić pozytywnie. Dodatkowo, idąc za praktyką organów skarbowych, należałoby:
- k. wyraźnie i jednoznacznie wskazać możliwość przedłużenia okresu funkcjonowania PGK na dowolną liczbę lat podatkowych (tj. również na 1 rok lub 2 lata),
 - l. a także możliwość dobrowolnego rozwiązania PGK, które nie powodowałyby negatywnych konsekwencji (w postaci konieczności wstecznego rozliczenia na poziomie jednostkowym, bądź też zachowania okresu karencji przewidzianego w art. 1a ust. 13), w przypadku, gdyby zostało przez strony dokonane przed naruszeniem któregośkolwiek z warunków funkcjonowania PGK (co również znajduje potwierdzenie w dotychczasowej praktyce organów skarbowych).
- 4) Nowy art. 1a ust. 16 pkt 1 budzi zasadnicze wątpliwości.
- m. Wstąpienie przez każdą ze spółek tworzących PGK w obowiązki PGK po ustaniu bytu PGK będzie w praktyce powodować wątpliwość przykładowo co do tego, która ze spółek powinna realizować te obowiązki i jakie to ma znaczenie dla pozostałych quasi-sukcesorów.
 - n. Mając na uwadze, że w okresie funkcjonowania PGK zgodnie z art. 1a ust. 7 to spółka dominująca jest odpowiedzialna za prawidłowe rozliczanie podatku i spełnianie innych obowiązków, nałożenie na inne spółki odpowiedzialności (quasi sukcesji) za takie obowiązki po ustaniu bytu prawnego PGK nie jest właściwe.
 - o. Poza wątpliwościami czy spełnienie obowiązku przez jedną ze spółek zwalnia inne, oznaczałoby to, że spółki zależne powinny również na bieżąco, w okresie funkcjonowania PGK monitorować rozliczenia na poziomie całego PGK, co jest rozwiązaniem bardzo niepraktycznym.
- 5) Nowy art. 7 ust. 7 stanowi istotną negatywną zmianę w stosunku do dotychczasowej praktyki organów skarbowych.
- p. Zgodnie z utrwaloną od wielu lat praktyką, straty podatkowe wykazane na poziomie jednostkowym poszczególnych spółek wchodzących w skład PGK mogą być rozliczane przez 5 lat podatkowych zgodnie z art. 7 ust. 5, przy czym w kalkulacji pięcioletniego okresu nie uwzględnia się okresu funkcjonowania PGK – straty spółek ulegają więc „zamrożeniu” na czas trwania PGK i mogą być ponownie rozliczane po ustaniu bytu PGK na zasadach wskazanych w art. 7 ust. 5.





- q. Wprowadzenie zasady, zgodnie z którą do pięcioletniego okresu należy wliczać również czas funkcjonowania PGK jest więc z perspektywy podatników zmianą negatywną (mimo, że dotychczas kwestia ta nie była wprost unormowana). W przypadku decyzji o wprowadzeniu tej zmiany mimo, że nie uatrakcyjni ona z pewnością PGK, należałoby zabezpieczyć interesy podatników, którzy opierali decyzje biznesowe na utrwalonej praktyce przed negatywnymi konsekwencjami zmiany poprzez wprowadzenie stosownych przepisów przejściowych. Mogłyby one przykładowo wskazywać, iż regulacja będzie miała zastosowanie do strat spółek wykazanych na poziomie jednostkowym wykazanych po wejściu w życie ustawy.
 - r. Dodatkowo, należy zabezpieczyć interesy podatników posiadających pozytywne rozstrzygnięcia w interpretacjach indywidualnych poprzez wskazanie, iż mogą oni zastosować rozwiązania potwierdzone w interpretacjach również po wejściu w życie nowelizacji.
- 6) Nowy art. 7a ust. 4 i 5 należy ocenić co do zasady pozytywnie, przy czym regulacja wymaga doprecyzowania.
- s. Po pierwsze ust. 4 przewiduje możliwość obniżenia dochodu PGK o stratę wykazaną przez spółkę zależną w danym źródle przychodów. Należy zwrócić uwagę, iż wyodrębnienie źródeł przychodów w ramach CIT zostało wprowadzone od roku 2018. Oznacza to, że straty wykazane do końca 2017 roku nie są przypisane do żadnego ze źródeł, jednakże, zgodnie ze stosownymi przepisami przejściowymi, mogą być odliczane od dochodu z wybranego przez podatnika źródła. Należałoby więc zapewnić możliwość odliczenia straty jednostkowej spółki tworzącej PGK z roku 2017 lub starszej (w ramach pięcioletniego okresu) od dochodu PGK z dowolnego źródła – zgodnie z przepisami przejściowymi do nowelizacji z 2017. Odpowiednie zmiany dostosowawcze są również wymagane w pkt 4 i ust. 5.
 - t. Niezrozumiałe wydaje się umożliwienie odliczenia strat spółek zależnych i brak takiej możliwości w przypadku spółki dominującej – należałoby umożliwić rozliczanie strat jednostkowych poniesionych przez spółki tworzące PGK, a więc również spółkę dominującą.
 - u. Pkt 1 wydaje się regulacją pustą w kontekście bardziej szczegółowych unormowań w kolejnych punktach – dla uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych należałoby go wykreślić.
- 7) Ponadto należy doprecyzować warunek utrzymania statusu podatnika przez PGK w zakresie rynkowości transakcji zawieranych z podmiotami powiązаныmi niewchodzącymi w skład PGK (art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy o CIT). Warunek ten powinien dotyczyć wyłącznie transakcji, które podlegają wykazaniu w informacji TPR, zgodnie z art. 11k ustawy o CIT, tj. transakcji objętych obowiązkiem sporządzania lokalnej dokumentacji cen



transferowych oraz transakcji z podmiotami powiązаными niewchodzącymi w skład PGK zwolnionych z tego obowiązku na podstawie art. 11n pkt 1. Uwzględniając fakt, że wykazaniu w informacji TPR podlegają wyłączenie wskazane powyżej transakcje, po przekroczeniu progów dokumentacyjnych określonych w art. 11k ustawy CIT, proponowane uproszczenie pozwoli podmiotom tworzącym PGK na skupieniu się na weryfikacji spełnienia warunku rynkowości w stosunku do transakcji istotnych, przekraczających ustawowe progi. Jednocześnie transakcje z podmiotami powiązаными, które nie przekraczają ww. progów dokumentacyjnych, należy uznać za jednostkowe, pomijalne i nieistotne w działalności podmiotów, w efekcie czego przystępowanie do weryfikacji warunku rynkowości w przypadku takich transakcji realizowanych przez podmioty tworzące PGK stanowi wyraz nadmiernego obciążania PGK czynnościami administracyjnymi. Postulowane ograniczenie przyczyni się zatem do atrakcyjności PGK, a jednocześnie pozwoli podatnikom na racjonalne wykorzystanie zasobów obsługujących sprawę podatkowe PGK. Należy także zwrócić uwagę, że inne podejście niż zaproponowane powyżej wskazywałoby na nierówność stosowania prawa podatkowego w stosunku do PGK, w porównaniu do standardowego podatnika CIT. W wyniku wprowadzenia tego postulatu, w stosunku do transakcji pomiędzy spółkami z PGK a podmiotami powiązаными spoza PGK, nadal będzie obowiązywać zasada ceny rynkowej, jednak ewentualne jej naruszenie (tj. zawarcie transakcji na poziomie nierynkowym) w odniesieniu do transakcji nieprzekraczających progów dokumentacyjnych nie powodowałyby utraty statusu PGK, przy czym organy podatkowe nadal zachowałyby prawo do dokonania doszacowania w takim przypadku.

3. Spółki holdingowe

Propozycja wprowadzenia zwolnienia dla dochodów osiągniętych przez spółki holdingowe jest długo wyczekiwaną odpowiedzią na podnoszone od dawna postulaty środowisk gospodarczych i doktryny, dlatego przyjmujemy ją z uznaniem. Wydaje się jednak, że warto otworzyć dyskusję odnośnie wyboru modelu reżimu dla spółek holdingowych. W uzasadnieniu dla wprowadzanych przepisów wskazuje się na chęć przyciągnięcia do Polski inwestorów poszukujących lokalizacji dla spółek holdingowych w swoich grupach kapitałowych. W tym kontekście wydaje się, że zaproponowane rozwiązania nie pomogą w osiągnięciu tak zarysowanego celu.

Ograniczenie preferencji wyłącznie do holdingów o płaskiej strukturze własnościowej jest rozwiązaniem niezrozumiałym i nieuzasadnionym. Trudno dostrzec racjonalne wyjaśnienie obawy, że dopuszczenie do korzystania z preferencji przez spółki holdingowe kontrolujące bardziej złożone struktury korporacyjne ma prowadzić do agresywnej optymalizacji. Wydaje się, że wręcz przeciwnie przepis zwalniający z opodatkowania wyłącznie dochody holdingów jednopoziomowych wymuszać będzie sztuczne spłaszczanie struktur co istotnie będzie ograniczać atrakcyjność polskich spółek holdingowej i nie będzie „sprzyjać lokalizacji spółek holdingowych w Polsce”.



W założeniu, wprowadzenie regulacji powinno umożliwiać polskim przedsiębiorcom reinwestowanie zysków bez konieczności ich podwójnego opodatkowania. Niemniej jednak, w obecnym kształcie zwolnienie będzie mogło być zastosowane tylko w bardzo nielicznych sytuacjach. Dodatkowo, przepisy budzą wątpliwości merytoryczne, w szczególności w związku z ich umiejscowieniem w ustawie.

Uwagi szczegółowe

1) Kwalifikacje podmiotowe

- a. Krytycznie oceniamy brak możliwości zastosowania zwolnień w przypadku struktury, w której spółki zależne od spółki holdingowej posiadają udziały / akcje / inne prawa w innych spółkach, w tym osobowych. Takie ograniczenie nie znajduje gospodarczego uzasadnienia i może prowadzić do sztucznego dzielenia transakcji. Przepisy w obecnym kształcie nie będą mogły zostać zastosowane przez zdecydowaną większość polskich grup kapitałowych.
- b. Wątpliwości budzi sformułowanie warunku dotyczącego braku korzystania przez spółkę holdingową ze zwolnień z art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 – nie wiadomo czy chodzi o brak spełnienia kryteriów do zastosowania ww. zwolnień, czy też o decyzję o braku korzystania. Z proponowanych przepisów nie wynika również, do jakiego okresu odnosi się ww. warunek. Należałoby to doprecyzować.
- c. Niezrozumiałe jest również kryterium braku korzystania ze zwolnień w ramach SSE i PSI. Tworzenie regulacji, w ramach których podmioty działające w Polsce, a prowadzące jednocześnie działalność w strefie i inwestujące w akcje/udziały znajdują się w sytuacji gorszej niż pozostali podatnicy, co wydaje się przeczyć celom i założeniom deklarowanym w uzasadnieniu reformy i nie chroni żadnego interesu fiskalnego.
- d. Propozycja wyłącza z preferencyjnego reżimu spółki komandytowo-akcyjne i spółki komandytowe, które zgodnie z założeniami obecnie procedowanych zmian do ustaw o podatkach dochodowych również mają stać się podatnikami. Nie sposób zrozumieć co przemawia za takim ograniczeniem.

2) Zakres zwolnienia z opodatkowania

- e. Niezasadne jest ograniczenie zwolnienia z opodatkowania dywidend do 95% przychodu / dochodu w sytuacji, kiedy z aktualnych regulacji implementujących dyrektywę PSD wynika zwolnienie 100%. Pojawia się pytanie czy celem jest zwolnienie pozostałych 5% dywidendy na zasadach art. 20 ust. 3/ art. 22 ust. 4, w tych przypadkach, w których kryteria do zastosowania tych zwolnień były spełnione.
- f. Wątpliwości budzi obowiązek badania dla celów ww. zwolnienia, struktury przychodów osiągniętych przez zagraniczną spółkę wypłacającą dywidendę oraz zasad opodatkowania





tych przychodów (odesłanie do art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b) i c)) zarówno w roku otrzymania dywidendy, jak 5 poprzednich lat.

- g. Zwolnienie dochodu ze zbycia udziałów należy doprecyzować w ten sposób, aby wyraźnie wskazane było również zwolnienie dochodu z umorzenia udziałów (w dowolnej formie z perspektywy kodeksu spółek handlowych, tj. umorzenia dobrowolnego, przymusowego i automatycznego) oraz z likwidacji spółki, a także, że dotyczy to aportu udziałów/akcji do innych spółek kapitałowych, gdy nie ma zastosowanie zwolnienie z tytułu wymiany udziałów. Wyłączenie tych rodzajów dochodów stanowi nieuzasadnione różnicowanie sytuacji gospodarczo bardzo zbliżonych z perspektywy podatnika i może stanowić niepotrzebną inspirację do nadużyć.
- h. Zasadnicze wątpliwości budzi art. 24o ust. 2 wyłączający możliwość zastosowania zwolnienia w przypadku dochodu ze zbycia udziałów / akcji spółek zależnych, które posiadają w Polsce nieruchomości. Trudno wskazać w tym przypadku interes fiskalny, który miałby być chroniony na podstawie tego przepisu, w szczególności mając na uwadze, że dochód z takich nieruchomości podlega w każdym przypadku opodatkowaniu w Polsce, niezależnie od tego jaki podmiot jest właścicielem udziałów spółki nieruchomościowej. Zwracamy również uwagę, iż wyłączenie z możliwości zastosowania zwolnienia w przypadku spółek nieruchomościowych pozostaje w sprzeczności z dotychczasowymi zapowiedziami ustawodawcy w zakresie wprowadzenia szczególnych rozwiązań dla branży nieruchomościowej w postaci tzw. REITów. Mając na uwadze, że prace dotyczące tych rozwiązań zostały zaniechane, stawianie branży w dodatkowo trudnej sytuacji w związku z brakiem możliwości zwolnienia z opodatkowania przewidzianego dla spółek holdingowych wydaje się szczególnie dotkliwe.
- i. Niezrozumiałe jest również wyłączenie możliwości zwolnienia z opodatkowania dochodu spółki holdingowej ze zbycia udziałów lub akcji w przypadku transakcji z podmiotami powiązаныmi. Zwracamy uwagę, że transakcje takie wymagają szczególnej staranności dokumentacyjnej, są analizowane z perspektywy rynkowości i podlegają szczególnym rygorom w przypadku kontroli podatkowych. Z tego względu, zasadne jest objęcie zwolnieniem również transakcji kontrolowanych.

3) Systematyka ustawy

- j. Umieszczenie przepisów dotyczących spółek holdingowych w osobnym rozdziale, po rozdziałach dotyczących szczególnych reżimów opodatkowania (np. CFC, exit tax) jest metodologicznie niepoprawne. Może bowiem powstać wrażenie, że przepisy te tworzą kolejny, odrębny reżim opodatkowania. Tymczasem analiza przepisów wskazuje, że przewidują one: (i) wprowadzenie definicji oraz (ii) zwolnienie podmiotowo-



przedmiotowe z opodatkowania. W pozostałym zakresie stosuje się zasady ogólne przewidziane w ustawie.

- k. W świetle powyższego, bardziej prawidłowe wydaje się skonstruowanie regulacji w następujący sposób:
 - i. Definicje z projektowanego art. 24m należy umiejscowić w słowniczku przewidzianym dla całej ustawy, tj. art. 4a (być może konieczne będzie przyjęcie odmiennych nazw w niektórych przypadkach w celu odróżnienia od tych samych pojęć używanych również w innym znaczeniu w ustawie).
 - ii. W ramach definicji spółki holdingowej należy usunąć warunek, aby spółka nie korzystała ze zwolnień z opodatkowania z art. 20 ust. 3 i 22 ust. 4 (oraz – jak wskazano powyżej z art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a);
 - iii. Zwolnienia przewidziane w projektowanych art. 24n i 24o należy umiejscowić w art. 17 wśród zwolnień przedmiotowych.
 - iv. W odniesieniu do zwolnienia z art. 24n, po przeniesieniu do art. 17 należy zastrzec w dodatkowym ustępie, że ma ono zastosowanie jedynie pod warunkiem braku zastosowania zwolnień z art. 20 ust. 3 i 22 ust. 4.

Załącznik do pkt 1 - Grupy podatkowe w podatku VAT

PKKP Lewiatan proponuje wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług następujących zmian:

1) W art. 3:

- ustęp 1 otrzymuje brzmienie:

„Właściwym dla podatnika organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, z zastrzeżeniem ust. 2-6.”

- dodaje się ustęp 6:

„Naczelnikiem urzędu skarbowego właściwym dla grupy podatkowej, o której mowa w art. 15a, jest naczelnik urzędu skarbowego, właściwy dla reprezentanta grupy podatkowej.”

2) art. 15 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, z zastrzeżeniem ust.1a.”



3) Do art. 15 dodaje się ust.1a w brzmieniu:

„1. Za zgodą naczelnika urzędu skarbowego podatnikiem może być grupa co najmniej dwóch podmiotów, o których mowa w art. 15 ust.1 posiadających siedzibę na terytorium kraju, zwana „grupą podatkową”, jeżeli pomiędzy tymi podmiotami istnieją powiązania kapitałowe, o których mowa w art.15a ust.1 oraz powiązania o charakterze gospodarczym i organizacyjnym. Podmiotem, o którym mowa w zdaniu pierwszym mogą być również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, posiadające siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania poza terytorium kraju w zakresie w jakim posiadają one stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.

4) Dodaje się art. 15a ust. 1-15:

1. Powiązania kapitałowe, o których mowa w ust. 1 występują, jeśli przynajmniej jeden z podmiotów należących do grupy podatkowej, lub podmiot pozostający poza tą grupą, posiada bezpośrednio lub pośrednio w kapitale każdego podmiotu należącego do grupy udział nie mniejszy niż 50%.

2. Decyzja o uznaniu grupy podmiotów za podatnika, o którym mowa w ust. 1, wydawana jest przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla grupy podatkowej na wspólny wniosek wszystkich podmiotów zamierzających utworzyć grupę podatkową. Do wniosku załącza się:

- 1) dokumenty potwierdzające spełnienie kryteriów określonych w art. 15 ust.1a,
- 2) umowę o utworzeniu grupy podatkowej zawartą przez podmioty zamierzające utworzyć grupę podatkową na okres co najmniej 36 miesięcy.

3. Umowa o utworzeniu grupy podatkowej musi zawierać:

- 1) wykaz podmiotów tworzących grupę podatkową,
- 2) informację o udziałowcach (akcjonariuszach) posiadających co najmniej 50% udziałów (akcji) w spółce dominującej i w spółkach zależnych tworzących grupę podatkową, i o wysokości ich udziału w kapitale zakładowym tych spółek,
- 3) określenie czasu trwania umowy,
- 4) wskazanie spośród podmiotów zamierzających utworzyć grupę podatkową podmiotu reprezentującego grupę podatkową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej, zwanego „reprezentantem grupy podatkowej”; umocowanie reprezentanta grupy podatkowej musi wynikać z udzielonego mu upoważnienia przez wszystkie podmioty tworzące grupę podatkową

4. Naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla grupy podatkowej wydaje decyzję o utworzeniu grupy podatkowej, w terminie 60 dni od dnia złożenia wniosku przez podmioty zamierzające utworzyć grupę podatkową. Naczelnik może odmówić utworzenia grupy, jeżeli do wniosku o utworzenie grupy podatkowej nie dołączono umowy o utworzeniu grupy podatkowej lub dokumentów potwierdzających

spełnienie kryteriów, o których mowa w art. 15 ust.1a lub dołączone dokumenty nie potwierdzają, iż kryteria, o których mowa w art. 15 ust.1a zostały spełnione. Decyzja o utworzeniu grupy podatkowej lub o odmowie utworzenia grupy podatkowej jest doręczana reprezentantowi grupy podatkowej w terminie 70 dni od dnia złożenia wniosku.

5. Grupę podatkową uważa się za utworzoną w dniu następującym po dniu otrzymania decyzji o jej utworzeniu, a w razie braku doręczenia decyzji w terminie, o którym mowa w ust. 4, z dniem upływu tego terminu, chyba że we wniosku podmioty zamierzające utworzyć grupę podatkową wskażą późniejszy moment utworzenia grupy.

6. Z chwilą utworzenia grupy podatkowej, podmioty, które wchodzi w jej skład przestają być uważane za podatników. Podmioty te stają się ponownie podatnikami z chwilą rozwiązania grupy podatkowej bądź z chwilą wystąpienia z grupy podatkowej.

7. Za zgodą właściwego dla grupy podatkowej naczelnika urzędu skarbowego, na swój wniosek, do grupy podatkowej może przystąpić podmiot spoza grupy, jeśli spełnia kryteria określone w art. 15 ust.1a i jeżeli dołączy do wniosku aneks do umowy, o której mowa w ust. 3 podpisany przez wszystkie podmioty tworzące grupę podatkową oraz podmiot zamierzający do niej przystąpić. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio.

8. Osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej i osoba fizyczna może być członkiem tylko jednej grupy podatkowej.

9. Reprezentant grupy podatkowej jest zobowiązany informować właściwego dla grupy podatkowej naczelnika urzędu skarbowego o wszelkich zmianach danych, o których mowa w ust. 3 pkt 2) i 3), w terminie 7 dni od ich zaistnienia.

10. Podmioty wchodzące w skład grupy mogą zmienić reprezentanta w trakcie trwania grupy podatkowej. Zmiana wchodzi w życie z chwilą doręczenia właściwemu dla grupy podatkowej naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego zawiadomienia o zmianie reprezentanta podpisanego przez wszystkie podmioty wchodzące w skład grupy podatkowej. Zawiadomienie to zawiera nazwę, adres siedziby i numer identyfikacji podatkowej nowego reprezentanta grupy podatkowej.

11. Grupa podatkowa może zostać rozwiązana na wniosek wszystkich podmiotów wchodzących w skład grupy, a podmiot należący do grupy podatkowej może z niej wystąpić na swój wniosek nie wcześniej niż po 36 miesiącach od utworzenia grupy podatkowej. Grupa podatkowa ulega rozwiązaniu, a dany podmiot przestaje być członkiem grupy podatkowej od dnia następującego po dniu złożenia wniosku do właściwego dla grupy podatkowej naczelnika urzędu skarbowego lub w terminie późniejszym określonym we wniosku, a także z chwilą, gdy przestają być spełnione kryteria określone w art. 15 ust.1a. Grupa podatkowa ulega rozwiązaniu także w przypadku, gdy członkiem grupy przestanie być



reprezentant grupy a pozostałe podmioty wchodzące w skład grupy nie zawiadomią w ciągu 7 dni, w trybie określonym w ust. 10, naczelnika urzędu skarbowego o wyborze nowego reprezentanta.

12. Naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla grupy podatkowej informuje naczelników urzędu skarbowego właściwych zgodnie z art. 3 dla każdego z podmiotów tworzących grupę podatkową o utworzeniu i rozwiązaniu grupy podatkowej, a także o przystąpieniu do grupy podatkowej lub wystąpieniu z niej.

13. Grupa podatkowa wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki związane z podatkiem od towarów i usług podmiotów wchodzących w skład grupy podatkowej.

14. W przypadku rozwiązania grupy podatkowej podmioty wchodzące przed dniem rozwiązania grupy podatkowej w skład tej grupy przejmują wszelkie prawa i obowiązki związane z podatkiem od towarów i usług grupy podatkowej w części odpowiadającej ich działalności gospodarczej, a jeśli przyporządkowanie takie nie możliwe, proporcjonalnie do wartości dokonywanej przez nich sprzedaży na rzecz podmiotów tworzących grupę, jak i podmiotów spoza grupy, w wartości sprzedaży dokonywanej przez grupę podatkową w ciągu ostatnich 6 miesięcy poprzedzających miesiąc, w którym następuje rozwiązanie grupy.

15. Ustęp 14 stosuje się odpowiednio do podmiotu, który występuje z grupy podatkowej.

16. Podmioty tworzące grupę podatkową odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług za okres, w którym pozostawali członkami tej grupy.

5) W art. 91 dodaje się ustęp 9a i 9b:

„9a. W przypadku przystąpienia do grupy podatkowej nowego podmiotu korekta, o której mowa w ust. 1-8 dokonywana jest przez grupę podatkową.

9b. W przypadku wystąpienia podmiotu z grupy podatkowej korekta określona w ust.1-8 dokonywana jest przez ten podmiot.”

6) W art. 96:

- dodaje się ustęp 11a:

„11a Podmioty należące do grupy podatkowej umieszczają na fakturach zarówno swój własny numer identyfikacji podatkowej, jak i numer identyfikacji podatkowej nadany grupie podatkowej. W przypadku utworzenia grupy podatkowej na skutek upływu terminu do doręczenia decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego w sprawie utworzenia grupy podatkowej, do czasu nadania grupie podatkowej odrębnego numeru identyfikacji podatkowej, grupa podatkowa stosuje numer identyfikacji podatkowej nadany reprezentantowi tej grupy.”