

Warszawa, 12 lipca 2022 r.  
KL/268/132/PP/2022

Pan  
**Artur Soboń**  
Sekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

*Szanowny Panie Ministrze,*

w odpowiedzi na pismo z dnia 28 czerwca 2022 r. znak DD6.8200.3.2022, kierujące do konsultacji społecznych projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr w wykazie UD404), przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Maciej Witucki  
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr w wykazie UD404)

## **Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr w wykazie UD404)**

### **1. Zwolnienie z podatku dochodowego dochodów (przychodów) ze skarbowych papierów wartościowych**

Projekt nowelizacji zakłada wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym odsetek lub dyskont od papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa i dochodów z odpłatnego zbycia tych papierów uzyskanych przez nierezydentów. Postulujemy rozszerzenie proponowanego wyłączenia także na polskich rezydentów podatkowych opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W czasie wysokiej inflacji oraz nadpłynności sektora bankowego (co skutkuje niskim oprocentowaniem lokat), oszczędzanie i inwestowanie w skarbowe papiery wartościowe może ochronić oszczędności Polaków przed utratą wartości. Wyłączenie opodatkowania dochodów z takich inwestycji zachęci podatników do lokowania oszczędności w skarbowe papiery wartościowe. Doprowadzi do znacznego poszerzenia grupy osób inwestujących w skarbowe papiery wartościowe.

Grono inwestorów zostanie poszerzone o polskich podatników, co jest kluczowe z perspektywy zarządzania długiem Skarbu Państwa – finansowanie Skarbu Państwa polskim kapitałem jest co do zasady bezpieczniejsze, niż finansowanie się kapitałem zagranicznym (często podatnym na fałszywe informacje dotyczące lokalnej gospodarki, co skutkuje paniczną wyprzedają aktywów, a także często nastawionym na zyski ze spekulacji, a nie uczciwej inwestycji).

Jeżeli całkowite wyłączenie tego typu dochodów (przychodów) z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dla polskich rezydentów podatkowych nie byłoby możliwe, postulujemy przynajmniej wprowadzenie kwoty wolnej od podatku dla polskich rezydentów podatkowych dla tego typu dochodów (przychodów).

### **2. Rozliczanie kosztów finansowania dłużnego w kosztach podatkowych (art. 15c i art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy o CIT)**

#### **a) Art. 2 pkt 10 projektu ustawy (art. 15c ust. 1 ustawy o CIT)**

Zmianę obejmującą art. 15c ust. 1 ustawy o CIT oceniamy pozytywnie. Doprecyzowanie brzmienia przepisu doprowadzi do uniknięcia potencjalnej wykładni tej regulacji, zgodnie z którą podatnicy mają prawo do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego do wysokości mniejszej z kwot – 3 000 000 zł albo 30% tzw. podatkowej EBITDA. Proponowana treść art. 15c ustawy o CIT jednoznacznie wskazuje, że wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów podlegają koszty finansowania dłużnego przekraczające wyższą z tych wartości. Przy czym z interpretacji podatkowych wynika, że organy podatkowe opierają się na *ratio legis* przedmiotowej regulacji i nie interpretują jej w powyższy, niekorzystny dla podatników sposób (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 czerwca 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.216.2022.1.MZA).

W związku z dokonaną od 1 stycznia 2022 r. zmianą w zakresie ustalania limitu kosztów finansowania dłużnego i jej planowanym doprecyzowaniem proponujemy ponadto rozważenie podwyższenia kwoty 3 000 000 zł, co byłoby zgodne z art. 4 ust. 3 lit. a) dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, a także z tendencjami występującymi w systemach podatkowych innych państw członkowskich UE. Polska jest jednym z nielicznych państw, które wprowadziło próg niższy niż 3 000 0000 EUR (Report from the commission to the european parliament and the council on the implementation of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016, [https://eur-lex.europa.eu/legal\\_content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0383&rid=3](https://eur-lex.europa.eu/legal_content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0383&rid=3)).

Wskazujemy dodatkowo, że Dyrektywa ATAD w art. 4 ust. 3 lit. b) pozwala państwom członkowskim na pełne odliczenie nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, jeżeli dany podatnik jest podmiotem niezależnym (ang. *standalone entity*). Podmiot niezależny to podatnik, który nie wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej i nie posiada przedsiębiorstw powiązanych ani stałych zakładów. Uważamy, że takie wyłączenie pozwoli polskim spółkom, w tym tzw. firmom rodzinnym, na ekspansję i dodatkowe inwestycje, co w konsekwencji przyczyni się do rozwoju gospodarczego Polski.

Ponadto, postulujemy wprowadzenie do art. 15c ust. 10 ustawy o CIT zmiany polegającej na uwzględnieniu w definicji długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej *expressis verbis* projektów służących zapewnieniu bezpieczeństwa energetycznego państwa, w tym w szczególności farm wiatrowych i morskich farm wiatrowych. Zmiana ta powinna ukrócić spory powstałe pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami. Przypomnieć należy, że zdaniem organów podatkowych tego rodzaju inwestycje nie stanowią długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej i stąd nie można do nich zastosować wyłączenia art. 15c ust. 1 (tutaj choćby interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 maja 2022, nr 0111-KDIB1-3.4010.181.2022.1.JKU), podczas gdy innego zdania są sądy administracyjne (patrz przykładowo wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 22 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Gd 502/21 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 25 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/GI 775/20).

Na koniec, postulujemy wyłączenie wprost z kosztów finansowania dłużnego umów leasingu operacyjnego poprzez dodanie do treści art. 15c ust. 12 zastrzeżenia, że nie dotyczy on umów leasingu, o których mowa w art. 17b ust. 1 ustawy o CIT. Zmiana ta przetrzeje spory pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, które na etapie sądowym są rozstrzygane na korzyść podatników (patrz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2022, II FSK 2197/19).

Choć powyższe spory można by zakończyć również w drodze zmiany wykładni przez organy podatkowe, to uregulowanie tego jednoznacznie przyczyni się do pewności i bezpieczeństwa po stronie podatników.

**b) Art. 2 pkt 11 projektu ustawy (art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy o CIT)**

Uwzględnienie wąskiego katalogu wyłączeń stosowania ograniczenia stanowi odpowiedź na postulaty zgłaszane przez przedsiębiorców, dzięki czemu wskazane w tym przepisie standardowe transakcje niestanowiące działań o charakterze optymalizacyjnym nie wywołają u podatników negatywnych konsekwencji w zakresie uznawania kosztów finansowania dłużnego za koszty uzyskania przychodu.

Odnosząc się natomiast do wyłączenia dotyczącego nabycia lub objęcia udziałów (akcji) lub ogółu praw i obowiązków w podmiotach niepowiązanych (pkt a), należy zauważyć, że w praktyce obrotu gospodarczego występują sytuacje, w których inwestor nie nabywa od razu całego pakietu udziałów (akcji), który zgodnie z ustaleniami planuje nabyć w przyszłości, lecz obejmuje najpierw ich część, a w dalszej kolejności pozostałe. Taka sytuacja może powodować, że koszty finansowania dłużnego uzyskane na nabycie części pakietu udziałów (akcji) nie będą podlegać ograniczeniu w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy o CIT, natomiast koszty finansowania dłużnego uzyskane na nabycie kolejnych pakietów udziałów lub akcji (np. po uzyskaniu przez inwestora co najmniej 25% udziału w prawie głosu podmiotu nabywanego, co powoduje stosunek powiązania), będą już takim ograniczeniem podlegać. Zatem, w celu dostosowania przedmiotowych regulacji do standardów rynkowych oraz wyeliminowania sytuacji, w której nabycie pakietu akcji (udziałów) całościowo w ramach jednej transakcji będzie bardziej opłacalne podatkowo niż ich objęcie w kilku transzach, proponuje się uwzględnienie w katalogu wyjątków od stosowania przedmiotowej regulacji wyłączenia, zgodnie z którym wyłączeniu w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów nie będą podlegały koszty finansowania dłużnego przeznaczone na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) lub ogółu praw i obowiązków w podmiotach niepowiązanych w rozumieniu art. 11 ust. 1 pkt 3 z podatnikiem, również w okresie kolejno następujących po sobie lat podatkowych od daty pierwotnego nabycia (akcji) w tym podmiocie niepowiązanym (np. 2-3 lata).

W przypadku proponowanego wyłączenia w pkt b sugerujemy objęcie nim również podmiotów z krajów niestosujących szkodliwej konkurencji podatkowej, a będących istotnymi i wiarygodnymi partnerami handlowymi Polski, tj. Konfederacji Szwajcarskiej, Wielkiej Brytanii, Stanów Zjednoczonych Ameryki, Kanady. Dodatkowe argumenty na poparcie znajdują się w części dotyczącej minimalnego podatku dochodowego („Zagadnienie V”).

W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że „celem tego przepisu było wyeliminowanie działań optymalizacyjnych w grupach podmiotów powiązanych”, niemniej przepisy podatkowe zawierają regulacje, które istotnie ograniczają możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego (np. wspomniany art. 15c ust. 1 ustawy o CIT) lub służą przeciwdziałaniu określonym działaniom optymalizacyjnym (np. art. 119a Ordynacji podatkowej czy art. 11d ust. 5 ustawy o CIT pozwalający na recharakteryzację lub reklasyfikację nierynkowej transakcji). Regulacja ta – mimo zaproponowanych poprawek – nie jest czymś koniecznym w ustawie o CIT i powinna zostać w całości uchylona.

Gdyby taki postulat nie został przyjęty, zwracamy uwagę, że w ramach projektu ustawy nie przewidziano żadnych modyfikacji w treści samej konstrukcji przepisu, która w dalszym ciągu pozostaje niejasna oraz pozostawia szerokie pole do interpretacji. Wskazać przy tym należy w szczególności na wątpliwości

dotyczące zakresu działań polegających na pośrednim przeznaczeniu kosztów finansowania dłużnego na transakcje kapitałowe, pojęcia „transakcji kapitałowych” i ich otwartego katalogu poprzez użycie zwrotu „w szczególności” oraz samego znaczenia czynności polegających na „uzyskaniu” oraz „przeznaczeniu” kosztów finansowania dłużnego, gdyż w zależności od przyjętej wykładni prawa mogą one być różnie rozumiane.

W związku z tym, postulujemy doprecyzowanie lub usunięcie wybranych niejasności wynikających z proponowanego brzmienia regulacji, tj.:

- usunięcie frazy „lub pośrednio”, alternatywnie doprecyzowanie kwestii uznawania przeznaczenia kosztów finansowania dłużnego w sposób pośredni na transakcje kapitałowe;
- usunięcie frazy „transakcje kapitałowe, w szczególności”, dzięki czemu ograniczeniom wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy o CIT, będą podlegać jedynie transakcje wskazane enumeratywnie przez ustawodawcę w tym przepisie. Podkreślamy przy tym, że pojęcie „transakcji kapitałowej” – mimo jego pojawienia się wcześniej w przepisach o cenach transferowych – nie zostało wyjaśnione w żadnym z przepisów ustawy o CIT, ani nie jest pojęciem występującym na gruncie ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych;
- doprecyzowanie regulacji poprzez uzasadnienia rozumienia pojęć „uzyskania” oraz „przeznaczenia” kosztów finansowania dłużnego, gdyż w rzeczywistości gospodarczej ww. działania dotyczą raczej środków pieniężnych udostępnionych na podstawie określonego instrumentu dłużnego.

W naszej ocenie, powyższe zmiany pozwolą uniknąć po stronie podatników istotnych wątpliwości interpretacyjnych, które mają kluczowy wpływ na podejmowanie strategicznych decyzji biznesowych przez podatników.

### **3. Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych**

Przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. od samego początku budziły uzasadnione wątpliwości. Treść przepisów nie pozwalała osiągnąć celów, jakich osiągnięcie zakładano, a jednocześnie stworzono niezwykle skomplikowany podatek przychodowo-kosztowy, który obejmuje wszystkich podatników CIT. Z tego powodu za słuszne należy uznać zmiany dotyczące minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych, w tym w szczególności zwolnienie podatników z obowiązków określonych w art. 24ca w 2022 r.

Nie oznacza to jednak, że przepisy po nowelizacji nie posiadają wad. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że pomimo rozszerzenia katalogu wyłączeń, zmiany wartości procentowych w ust. 1 i 3 powodują, że regulacje obejmą szerszy katalog podmiotów. O ile bowiem art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT w obecnym brzmieniu obejmuje podmioty mające udział dochodów w przychodach w wysokości nie większej niż 1%, w projekcie ustawy wartość ta została zwiększona do 2%.

Zwracamy także uwagę na trwające na poziomie unijnym prace nad Dyrektywą 2021/0433(CNS) w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych

w Unii, której projekt został opublikowany 22 grudnia 2021 r. Jednocześnie swoją wersję podatku minimalnego opracowała OECD (filar II). W związku z kontrowersjami związanymi z już obowiązującą regulacją w zakresie minimalnego podatku dochodowego, jak i mankamentami projektowanych zmian, a także toczącymi się pracami nad rozwiązaniami w zakresie podatku minimalnego na arenie międzynarodowej, rekomendujemy nie wprowadzania do polskiego porządku prawnego takich regulacji albo ewentualnie nadanie projektowanym przepisom charakteru tymczasowego, tj. do momentu pojawienia się ostatecznej wersji dyrektywy unijnej.

Nadto, pragniemy podkreślić, że z uwagi na wyjście z okresu pandemicznego, toczącą się wojnę na Ukrainie, globalną inflację, istnienie takich regulacji może znacząco osłabiać w sposób nieuzasadniony potencjał polskich przedsiębiorców. Rozwiązaniem najbardziej pożądanym jest rezygnacja z podatku minimalnego.

W przypadku chęci utrzymania dotychczasowej regulacji w ustawie o CIT, postulujemy uwzględnienie poniżej przedstawionych uwag.

**a) Art. 1 pkt 19 lit. a) projektu ustawy, art. 24ca ust. 1 pkt 2 Ustawy o CIT**

W pierwszej kolejności wskazujemy, że nowelizacja art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT potencjalnie nakłada na szerszą grupę podatników obowiązek obliczania i wpłacania minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych. O ile przepis ten w obecnym brzmieniu nakazuje osiągać udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 1%, wartość proponowana w projekcie ustawy ma ulec zwiększeniu do 2%.

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, podwyższenie wskaźnika rentowności do 2% należy odczytywać wspólnie z wprowadzeniem wyłączeń, o których mowa w art. 24ca ust. 14 ustawy o CIT. Zatem choć wprowadzono określone wyłączenia, to jednocześnie podwyższono próg rentowności, co – jak rozumiemy – w założeniu miało być „neutralne”. W obliczu braku danych uzasadniających prawidłowość takiego podejścia, dostrzegamy ryzyko nałożenia obowiązku w minimalnym podatku dochodowym osób prawnych na podmioty, które nie dokonują czynności mających na celu erozję podstawy opodatkowania (z którymi walka miała być celem ustawodawcy), a które nie były objęte regulacją w obecnym stanie prawnym. Jest to tym bardziej uzasadnione, a co również wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, że realia gospodarcze związane z inwazją Rosji w Ukrainie oraz globalna inflacja powodują, że przedsiębiorcy zmagają się z bezprecedensowymi w ostatnich latach warunkami. Nakładania na nich dodatkowych obowiązków fiskalnych oraz administracyjnych należy ocenić w takiej sytuacji negatywnie. W rezultacie, rekomendujemy pozostawienie obecnego wskaźnika rentowności, tj. wartości 1%.

**b) Art. 1 pkt 19 lit. b) projektu ustawy, art. 24ca ust. 2 Ustawy o CIT**

W art. 24ca ust. 2 pkt 4 ustawy o CIT dla celów obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach proponuje się nie uwzględniać przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z tymi przychodami z tytułu zbycia wierzytelności na rzecz podmiotu będącego instytucją finansową w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe. Przepis zawęży jednak stosowanie tego wyłączenia do instytucji finansowych, których podstawowym przedmiotem działalności jest świadczenie usług finansowych polegających na odpłatnym nabywaniu od wierzyciela wierzytelności. Wątpliwości może budzić zastrzeżenie stosowania przepisu wyłącznie wobec instytucji finansowych, których „podstawowym przedmiotem działalności” jest świadczenie usług finansowych. Pojęcie te nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę, co generuje ryzyko, że będzie rozumiane ściśle przez podmioty interpretujące prawo, tj. jako obowiązek ujawnienia w przeważającym przedmiocie działalności (PKD) w KRS takiego przedmiotu działalności. Tymczasem taka interpretacja przepisu pozostawałaby w sprzeczności z celem, jaki jest deklarowany przez ustawodawcę, tj. chęci osiągnięcia sprawiedliwości, stabilności i przejrzystości tych przepisów. Wydaje się bowiem, że to faktyczne prowadzenie działalności w zakresie odpłatnego nabywania wierzytelności powinno być decydujące do nieuwzględnienia przychodów i kosztów w obliczaniu wskaźnika udziału dochodów w przychodach, a nie formalne ujawnienie przedmiotu działalności we właściwym rejestrze. W związku z powyższym rekomendujemy doprecyzowanie tej zmiany.

Z kolei w art. 24ca ust. 2 pkt 5 lit. a) ustawy o CIT dla celów kalkulacji wskaźnika dochodowości proponuje się nieuwzględnianie wzrostu kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 4g i 4h ustawy o CIT. Przepisy te dotyczą należności z przychodów ze stosunku pracy i im podobnych, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanego przez zakład pracy oraz składek z tytułu takich należności w części finansowej przez płatnika składek, składek na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Wydaje się, że bardziej optymalnym rozwiązaniem powinno być wyłączenie całości kosztów zatrudnienia, gdyż nie stanowią one kosztów służących unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania.

Jednocześnie, w projektowanym przepisie nie objęto przypadku wzrostu kosztów uzyskania przychodów z tytułu, o którym mowa w art. 15 ust. 4ga ustawy o CIT, czyli wpłat dokonywanych do pracowniczych planów kapitałowych. W celu uniknięcia wątpliwości, czy wzrost kosztów uzyskania przychodów wynikający z wpłat dokonywanych do pracowniczych planów kapitałowych, w części finansowanej przez podmiot zatrudniający, powinien być objęty zakresem art. 24ca ust. 2 pkt 5 ustawy o CIT, proponujemy dopisanie tego przepisu do komentowanej regulacji.

Z kolei w proponowanym art. 24a ust. 2 pkt 6 ustawy o CIT dla celów obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach nie uwzględnia się przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów odpowiadających wysokości podatku akcyzowego. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, wyłączenie takich przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów jest związane z możliwością naliczenia „podatku od podatku” (podatku przychodowego od wartości akcyzy, która stanowić może nawet kilkadziesiąt procent wartości przychodu firmy). O ile postulat należy uznać za słuszny, to w naszej ocenie przepis powinien zostać doprecyzowany poprzez wskazanie czy nieuwzględnienie powinno dotyczyć faktycznie uiszczanego podatku akcyzowego.



Postulujemy także, aby wyłączenie dla przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów odpowiadających wysokości podatku akcyzowego obejmowało wyłączenie z podstawy opodatkowania, a nie z obliczenia straty oraz udziału dochodów operacyjnych w przychodach operacyjnych.

Ponadto postulujemy następujące doprecyzowanie przepisu w tym zakresie

**Art. 24ca. <sup>256</sup> [Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych]**

(...)

2. Dla celów obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach, o których mowa w ust. 1, nie uwzględnia się:

(...)

6a) w przypadku podatników podatku akcyzowego, w wartości przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, wartości akcyzy ujętej w kosztach uzyskania przychodów w danym roku podatkowym;

6b) w przypadku podmiotów innych niż wymienione w pkt 6a) dokonujących obrotu wyrobami akcyzowymi, w wartości przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, kwoty akcyzy zawartej w cenie sprzedanych przez te podmioty wyrobów akcyzowych,

- kwota akcyzy o której mowa w pkt 6b) winna być obliczona samodzielnie przez podmiot dokonujący obrotu wyrobami akcyzowymi, na podstawie informacji wykazanej przez dostawcę wyrobów na fakturze lub załączniku do faktury, wskazującej kwotę akcyzy zawartą w cenie wyrobów dostarczanych na rzecz tego podmiotu.

**c) Art. 1 pkt 19 lit. c) projektu ustawy, art. 24ca ust. 3 Ustawy o CIT**

Całkowicie niezrozumiałe jest obniżenie z 30% do 15% limitu, którego przekroczenie powoduje, że koszty finansowania dłużnego są brane pod uwagę przy ustalaniu podstawy opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym. Podobnie kwestia ta wygląda w przypadku usunięcia limitu 3 000 000 zł, który oznacza, że podstawa opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym będzie ustalana w stosunku do niższej wartości. Należy przy tym zaznaczyć, że zmiana powinna raczej polegać na podniesieniu tego limitu, a nie jego likwidacji.

Mimo iż wykreślenie kwoty 3 000 000 zł może być odczytane jako pewne uproszczenie w wyliczaniu tego podatku, to powoduje ono potencjalne zwiększenie podstawy opodatkowania tego podatku. Postulujemy pozostawienie dotychczasowych regulacji.

Jednocześnie, sugerujemy uchylenie pkt. 3 w art. 24ca ust. 3 ustawy o CIT, albowiem przepis ten niepotrzebnie komplikuje wyliczenie podatku oraz – przy niekorzystnej interpretacji – może uderzyć w uczciwych podatników, podczas gdy celem ujęcia w podstawie opodatkowania tej kategorii było – jak rozumiemy – opodatkowanie określonych czynności optymalizacyjnych, których przeciwdziałaniu mogą służyć inne przepisy antyabuzywne (np. art. 119a Ordynacji podatkowej).



Dodatkowo przepis ten jest nielogiczny i błędny. Należy zwrócić uwagę, że w rachunku wyników (zgodnie z przepisami o rachunkowości) podatek odroczony jako pozycja w rachunku wyników trafia poniżej wartości brutto (tam gdzie podatek dochodowy). Co oznacza w praktyce, że nigdy taki podatek odroczony nie wpłynie na zysk brutto, ani na stratę brutto w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Co więcej gdyby nawet takie wartości niematerialne i prawne pojawiły się (przepis stanowi o „ujawnieniu” a – takie pojęcie nie występuje na gruncie regulacji o rachunkowości), to będą pozycje które nie mogą w jakikolwiek sposób zwiększać zysku brutto lub zmniejszać straty brutto, ponieważ działają w przeciwną stronę (wykazanie WNIP będzie skutkowało zwiększeniem kosztów – co spowoduje zmniejszenie wyniku lub powiększenie straty). Ponieważ przepis jest całkowicie niedopracowany, niemożliwy do zastosowania sugerujemy również z tego powodu jego wykreślenie.

**d) Art. 1 ust. 19 projektu ustawy, art. 24ca ust. 14 Ustawy o CIT**

Pozytywnie oceniamy kierunek zmian polegający na rozszerzeniu wyłączeń z opodatkowania przewidzianych w art. 24ca ust. 14 ustawy o CIT. Obecne wyłączenia nie spełniają celów założonych przez ustawodawcę, m.in. poprzez brak wyłączenia co do podmiotów realizujących usługi użyteczności publicznej czy podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na mniejszą skalę, których możliwości unikania opodatkowania są mniejsze aniżeli większych podmiotów. W naszej ocenie projekt ustawy powinien iść jednak dalej, tj. wyłączyć spod przepisów o minimalnym podatku dochodowym podmioty, które z różnych przyczyn nie mogą dokonywać czynności mających na celu unikanie opodatkowania. Rezultatem byłoby zmniejszenie obciążeń administracyjnych nakładanych na takie podmioty. W związku z tym, proponujemy dodanie stosownych wyłączeń także w stosunku do podatników prowadzących działalność w specjalnej strefie ekonomicznej lub tych, którzy uzyskali decyzję o wsparciu na podstawie przepisów o Polskiej Strefie Inwestycji, a także podlegających opodatkowaniu podatkami sektorowymi, tj. w szczególności podatkiem od sprzedaży detalicznej.

Za zasadne należy uznać wprowadzenie wyłączenia spod stosowania przepisów minimalnego podatku dochodowego dla podmiotów postawionych w stan upadłości lub likwidacji. W naszej ocenie wyłączenie to powinno zostać rozszerzone również o podmioty będące w toku postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne. Podmioty będące w toku postępowania restrukturyzacyjnego osiągają niską dochodowość albo generują straty, lecz nie wynika to z chęci pogorszenia wyniku dla celów podatkowych, a problemów w prowadzonej działalności gospodarczej. Obowiązek uiszczania minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych mógłby być dla takich podmiotów dodatkowym obciążeniem, utrudniającym osiągnięcie satysfakcjonujących dochodów i w praktyce osiągnięcie celów prowadzonego postępowania, a więc spłacenie wierzycieli. Jednocześnie, wyłączenie takich podmiotów spod reżimu minimalnego podatku dochodowego nie generuje w naszej ocenie ryzyka unikania opodatkowania.

Dodatkowo, sugerujemy rozważenie całkowitego wyłączenia podmiotów korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a (tzw. przedsiębiorstwa strefowe) ze stosowania minimalnego podatku dochodowego. Obowiązujące obecnie w art. 24ca ust. 10 pkt 2 ustawy o CIT pomniejszenie podstawy opodatkowania o wartość dochodów, które są uwzględniane w kalkulacji dochodu

zwolnionego z podatku, nie uwzględnia przypadku osiągnięcia straty na działalności zwolnionej (strefowej), co oznacza, że w tym przypadku taki podmiot mógłby podlegać opodatkowaniu komentowanym podatkiem.

Alternatywnie proponujemy:

- wskazać, że podstawa opodatkowania podlega pomniejszeniu nie tylko o dochody strefowe, ale również o straty z działalności strefowej, albo
- wyłączyć z podstawy opodatkowania specyficznie przychody zwolnione i koszty działalności zwolnionej, albo
- wyłączyć przedsiębiorców strefowych ze stosowania podatku minimalnego w zakresie działalności objętej zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a.

Postulujemy wprowadzenie alternatywnej podstawy opodatkowania opartej wyłącznie o koszty (finansowania dłużnego, usług niematerialnych, itp.). Ww. podstawa opodatkowania nie byłaby oparta na przychodach podatnika. Alternatywa ta pozwalałaby efektywnie wyłączyć z podatku minimalnego podmioty, których strata wynika z czysto biznesowych względów i nie jest skutkiem nadmiernego obciążenia kosztami przez podmioty powiązane. Wreszcie, zasadnym wydaje się wprowadzenie osobnego wyłączenia spod regulacji dla przedsiębiorców faktoringowych. W projekcie ustawy - wprowadzono bowiem wyłączenia z kalkulacji wskaźnika dochodowości dla klientów przedsiębiorców faktoringowych, natomiast same podmioty prowadzące działalność faktoringową nie zostały objęte wyłączeniem. Należy jednak podkreślić, że w samej istoty działalności przedsiębiorców faktoringowych wynika, że ponoszą one znaczne przychody i koszty uzyskania przychodu, co jest spowodowane zarówno dużym obrotem, jak i subrogacją wierzytelności i zobowiązań ich klientów. Oznacza to, że najczęściej osiągają niską marżę przez co mogą podlegać opodatkowaniu minimalnym podatkiem dochodowym. Osiągana przez przedsiębiorców faktoringowych niska dochodowość nie ma jednak nic wspólnego z unikaniem opodatkowania, lecz jak wskazano wyżej, wynika z charakterystyki branży. W związku z tym, za zasadne należy uznać wprowadzenie odrębnego wyłączenia dla takich podmiotów.

Działanie takie byłoby tym bardziej uzasadnione faktem, iż zgodnie z obecnym art. 24ca ust. 14 pkt 2 ustawy o CIT wyłączone z opodatkowania są podmioty będące przedsiębiorstwami finansowymi w rozumieniu art. 15c ust. 16 ustawy o CIT. Oznacza to po pierwsze, iż podatek nie obejmuje m.in. banków, które również prowadzą działalność faktoringową jako część zakresu oferowanych usług. W związku z powyższym obecnie występuje sytuacja, gdy podmioty będące ww. przedsiębiorstwami finansowymi (przede wszystkim banki) będąc zwolnionymi na podstawie dotychczasowych przepisów z podatku minimalnego, uzyskują przewagę nad przedsiębiorstwami faktoringowymi, które tego statusu nie mają.

Rozwiązaniem powyższego problemu powinno być zastosowanie jako wyłączenia odwołania nie do przedsiębiorstw finansowych z art. 15c ust. 16, lecz do powołanego wcześniej art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe stanowiące o instytucjach finansowych. Definicja ta bowiem deleguje do unijnych regulacji, które obejmują swym zakresem m.in. podmioty, które w ramach podstawowej działalności zajmują się „udzielaniem kredytów, w tym między innymi: kredyt

konsumencki, umowy kredytowe dotyczące nieruchomości, faktoring z regresem lub bez, finansowanie transakcji handlowych (w tym *forfaiting*)” (poz. 2-12 załącznika I do dyrektywy 2013/36/UE). Takie odwołanie będzie również prowadziło do dalej idącej spójności przepisów, gdzie w ramach jednego podatku (podatku minimalnego) ustawa posługuje się jednym pojęciem (instytucji finansowej), a nie dwoma, co prowadzić mogłoby do wątpliwości merytorycznych i niejasności w interpretacjach.

Ewentualnie, sugerujemy wprowadzenie dla przedsiębiorców faktoringowych analogicznego wyłączenia z obliczania wskaźnika dochodowości jak dla klientów przedsiębiorców faktoringowych (patrz projektowana zmiana w art. 24ca ust. 2 ustawy o CIT polegająca na dodaniu pkt 4).

#### e) Pozostałe uwagi w zakresie podatku minimalnego

- Do mankamentów projektowanych regulacji należy brak wyłączenia z podstawy opodatkowania kosztów usług niematerialnych i kosztów dotyczących określonych praw własności intelektualnej (np. licencje) oraz kosztów finansowania dłużnego (np. pożyczki) w stosunku do których podatnik uzyskał uprzednie porozumienie cenowe (APA), o którym mowa w art. 11a ust. 1 pkt 7 lub porozumienia podatkowego, o którym mowa w art. 20zb pkt 2 Ordynacji podatkowej (wydawanego na podstawie przepisów o współdziałaniu). Uzyskanie APA lub porozumienia podatkowego daje gwarancję rynkowości transakcji, stąd niezasadne jest ujmowanie tych wydatków w podstawie opodatkowania. Ustawodawca posługuje się konstrukcją znaną z uchylonego art. 15e ustawy o CIT, jednak zapomina, że przepis ten zawierał wspomniane wyżej wyłączenie stosowania w przypadku uzyskania uprzedniego porozumienia cenowego (APA) lub porozumienia podatkowego.
- Dodany w ust. 14 pkt 9 – wyrażenie „za który **płacony** jest minimalny podatek dochodowy” jest niewłaściwie użyte, gdyż ten przepis stanowi kto nie płaci minimalnego, więc ten podatek nie jest płacony skoro ten przepis wyłącza jego zapłatę, należy rozważyć zmianę na „za który **należny** jest minimalny podatek dochodowy według ust. 1” lub „za który spełnione są warunki określone w ust. 1”:
  - 9) którzy osiągnęli udział, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który płacony jest minimalny podatek dochodowy, w wysokości co najmniej 2%;
- Przepis w obecnym brzmieniu obejmuje podatników, którzy ponoszą stratę podatkową wynikającą z prowadzonej działalności operacyjnej, a jednocześnie nie mają kosztów pasywnych służących przeliczeniu dochodów do innych jurysdykcji podatkowych. W związku z tym wnosimy o wyłączenie opodatkowania podatnikiem minimalnym podmiotów, które poniosły stratę z działalności operacyjnej lub też nie osiągnęły wskaźnika rentowności, a jednocześnie nie ponoszą kosztów pasywnych w kwocie przekraczającej próg wskazany w przepisach (5% kwoty EBITDA).
- Rozważenie doprecyzowania lub zmiany propozycji, aby do wymaganej rentowności nie uwzględniać wzrostu kosztów uzyskania przychodów: a) o których mowa w art. 15 ust. 4g i 4h, (a więc w umowie o pracę i ZUS) i b) z tytułu zakupu energii elektrycznej. Przepis jest nieprecyzyjny.

Różnica między kosztami uzyskania przychodów określonymi na ostatni dzień roku podatkowego, za który płacony jest minimalny podatek dochodowy, a kosztami uzyskania przychodów określonymi na ostatni dzień roku podatkowego bezpośrednio poprzedzającego ten rok może wynikać z bardzo różnych powodów. Może nie wystąpić wzrost właśnie z uwagi na trudną sytuację finansową przedsiębiorstwa i brak możliwości ponoszenia kosztów. Dodatkowo zauważamy, że koszty w zakresie wynagrodzeń pracowniczych i składek ZUS stanowią koszty jedynie jeśli są zapłacone. Brak możliwości zapłaty wynagrodzenia pracownikom z uwagi na złą sytuację finansową przedsiębiorcy spowoduje dodatkowo, że ten element kosztowy w ogóle nie zostanie uwzględniony na potrzeby liczenia rentowności, a więc może dodatkowo przyczynić się do pogorszenia sytuacji podatnika i konieczności zapłaty przez niego podatku minimalnego.

- Doprecyzowanie ust. 14 pkt 6), zgodnie z którym przepisów o podatku minimalnym nie stosuje się do wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio 75% udział odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, poprzez wskazania, czy udział podmiotu w grupie „co najmniej dwóch spółek” wyklucza bądź nie możliwość udziału takiej spółki w innej grupie co najmniej dwóch spółek.

#### **4. Podatek u źródła -uelastycznienie konstrukcji oświadczenia płatnika wyłączającego obowiązek stosowania mechanizmu pay & refund**

Kierunek zmian w zakresie liberalizacji przepisów o oświadczeniu płatnika oceniamy pozytywnie. Zaproponowana zmiana zmienia niekorzystną linię interpretacyjną, która została wypracowana przez organy podatkowe, a która ogranicza ważność złożonego przez płatnika oświadczenia.

Podkreślenia jednak wymaga to, że w obecnym kształcie projektu zmiana przepisu ma zastosowanie dopiero do oświadczeń składanych po 31 grudnia 2022 r., co oznacza, że płatnicy będą mieli obowiązek stosowania dotychczasowych regulacji do końca 2022 r. Zatem należałoby dopuścić do retroaktywnego zastosowanie proponowanych przepisów albo podjęcia innych działań mających na celu zapewnienie płatnikom bezpieczeństwa prawnopodatkowego już w 2022 r.

Ponadto, nowelizacja ustawy o CIT jest dobrym momentem by poprawić inne niedociągnięcia, które znajdują się obecnie

##### **a) Art. 1 pkt 22 lit d Projektu, art. 26 ust. 7f ustawy o CIT**

Zmiany zgodne z postulatami podatników (płatników). Zaslugują na pełną aprobatę.

#### **b) Art. 9 ust. 2 Projektu**

Jak wskazano powyżej w uwagach ogólnych, znowelizowane przepisy art. 26 ust. 7 oraz ust 7g ustawy o CIT będą mieć zastosowanie do wypłat należności dokonywanych po 31 grudnia 2022 r. Tym samym proponowana nowelizacja nie rozwiązuje problemów istniejących w 2022 r.

Jest to spowodowane interpretacją dokonaną przez Lubelski Urząd Skarbowy (LUS), który twierdzi, iż na gruncie obowiązujących przepisów w trakcie roku podatkowego możliwe jest tylko jednorazowe złożenie oświadczenia podstawowego (pierwotnego) w zakresie danego podatnika/ płatności, co oznacza, że po upływie ważności tego oświadczenia należy pobierać podatek i występować o jego zwrot. Co istotne, tylko raz można złożyć również oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7g ustawy o CIT (oświadczenie następcze). Taka interpretacja prowadzi do tego, że oświadczenia „chronią” płatników jedynie przez okres 4 miesięcy. Można jednak dokonać innej, bardziej korzystnej dla płatników wykładni. Na marginesie należy dodać, że podobna interpretacja została zaprezentowana w uzasadnieniu do komentowanego projektu ustawy.

W celu rozwiązania tej sytuacji należałoby rozważyć wprowadzenie przepisów, które:

- pozwolą na przedłużenie z mocą wsteczną ważności oświadczeń dla płatników, którzy złożyli dwa oświadczenia i dalej dokonywali płatności, co do których nie minął jeszcze termin zapłaty podatku u źródła;
- pozwolą na przedłużenie z mocą wsteczną ważności oświadczeń dla płatników, którzy złożyli dwa oświadczenia i dalej dokonali płatności, w stosunku do których minął termin płatności podatku u źródła, a płatnicy ci złożyli kolejne oświadczenia, które przy wykładni LUS należy uznać za nieskuteczne;
- pozwolą płatnikom, którzy złożyli dwa oświadczenia, a następnie pobrali i zapłacili podatek u źródła w uproszczony sposób uzyskać zwrot takiego podatku.

Powyższe zmiany mogą znaleźć się w projektowanym art. 9 ust. 2 projektu ustawy.

Można także we wskazanym art. 9 ust. 2 projektu ustawy wprowadzić zastosowanie znowelizowanych przepisów z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2022 r. z jednoczesnym wydłużeniem ważności do końca roku złożonych w 2022 r. oświadczeń w sytuacji, gdy płatnik w dalszej części roku także dokonywał płatności.

Alternatywnie:

- wydanie przez Ministerstwo Finansów syntetycznych objaśnień podatkowych do obecnie obowiązujących przepisów, które wskazywałyby, iż art. 26 ust. 7a ustawy o CIT powinien być traktowany jako zasada nadrzędna, zaś art. 26 ust. 7c i 7f nie przesądzają o braku możliwości złożenia kolejnych oświadczeń przez płatnika w odniesieniu do dalszych wypłat należności dokonywanych po złożeniu oświadczenia głównego (tj. za miesiąc przekroczenia kwoty 2 000 000 zł), albo

- wydanie stosownego rozporządzenia Ministra Finansów, którym np. zaniecha się poboru podatku po złożeniu oświadczenia podstawowego. Stosowna delegacja do wydania rozporządzenia znajduje się w art. 26 ust. 9 ustawy o CIT lub art. 50 Ordynacji Podatkowej bądź z przepisów ustawy o CIT, przy czym powinno mieć ono datę obowiązującą od 1 stycznia 2022 r. Rozporządzenie powinno zostać wydane z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2022 r.

**c) Art. 26 ust. 2 ec**

Jeżeli doszło do wypłaty należności, która bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie została zakwalifikowana do należności wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, przepis ust. 2e stosuje się odpowiednio.

Postulujemy usunięcie tego przepisu.

Po pierwsze, przepisy podatkowe przewidują szereg innych klauzul, które mogą znaleźć zastosowanie w takiej sytuacji (np. klauzula zawarta w art. 11d ust. 5 ustawy o CIT pozwalająca na recharakteryzację lub reklasyfikację nierynkowej transakcji).

Po drugie, przepis ten jest niezrozumiały, ponieważ kwalifikacja prawna wypłacanej należności jako określonej płatności pasywnej podlegającej opodatkowaniu u źródła zależy od uwarunkowań prawnych i umownych.

Zgodnie z art. 26 ust. 7c ustawy o CIT płatnik powinien złożyć oświadczenie nie później niż do dnia wpłaty podatku za miesiąc, w którym doszło do przekroczenia kwoty 2 000 000 zł.

Z uwagi na fakt, że zbieranie od podatnika (odbiorcy płatności) danych na potrzeby oświadczeń może być procesem długotrwałym (co wiąże się również z ogromnymi sankcjami na gruncie Kodeksu Karnego Skarbowego oraz sankcją podatkową zawartą w art. 58a ust. 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej), mogą zdarzyć się sytuacje, że próg 2 000 000 zł zostanie przekroczony przed zebraniem niezbędnych danych i złożeniem oświadczenia.

W rezultacie, rekomendujemy dodanie przepisów obligujących organ podatkowy do przyjęcia oświadczeń złożonych po dacie przekroczenia progu wypłacanych należności w kwocie 2 000 000 zł. Takie oświadczenia powinny dotyczyć zarówno okresu następującego po okresie złożenia oświadczenia, jak i sprzed daty złożenia oświadczenia. Przyjęcie takiego rozwiązania znacząco zwiększyłoby bezpieczeństwo prawnopodatkowe płatników.

Należy również uwzględnić okoliczność, że część podatników z uwagi na fakt, że nie każdy członek zarządu posiadał oprogramowanie e-deklaracje składa oświadczenia *via* e-puap. Postulujemy rozszerzenie możliwych form dokonywania takich oświadczeń.

## **5. Opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek (tzw. „CIT estoński”)**

Pozytywnie oceniamy propozycje zmian dotyczących opodatkowania ryczałtem od dochodów. Proponujemy rozważenie wprowadzenia dalej idących modyfikacji przepisów.

Dodatkowo wskazujemy, że zmienione regulacje powinny mieć zastosowanie z mocą wsteczną, w zakresie w jakim korzystnie wpływają na sytuację podatników.

### **a) Art. 28k ust. 1 pkt 6 ustawy**

W naszej ocenie regulacja ta powinna zostać usunięta. Brak jest uzasadnienia dla pozostawienia tego ograniczenia.

Celem dotychczas wprowadzanych zmian była rezygnacja z ograniczeń dotyczących możliwości skorzystania przez podatników z przepisów dotyczących ryczałtu i dopuszczenie do tego rozwiązania szerszego grona podatników. Dla realizacji powyższego począwszy od roku 2022 usunięty został m.in. próg przychodowy 100 000 000 zł brutto obrotu.

Jednocześnie należy zauważyć, że w praktyce identyczna regulacja jak w art. 28k funkcjonuje w art. 19 ust. 1a ustawy o CIT i ma w założeniu służyć eliminacji możliwości wejścia w reżim opodatkowania stawką 9% dla podmiotów które w sposób sztuczny dzielą się (lub w inny sposób reorganizują) po to, aby spełnić próg przychodowy 2 000 000 EUR dający możliwość objęcia stawką 9%.

O ile regulację art. 19 ust. 1a ustawy o CIT można uznać za uzasadnioną z uwagi na fakt funkcjonowania limitu przychodowego dla stawki 9% o tyle w przypadku tzw. CIT estońskiego pozostawienie regulacji art. 28k ustawy CIT wydaje się pozbawione uzasadnienia, gdyż jak wyżej wspomniano już od roku nie obowiązuje limit przychodowy. Zatem przedmiotowe ograniczenia dla podmiotów podlegających opisanych w art. 28 k przekształceniom należałoby wykreślić z ustawy, gdyż w sposób niezasadny ograniczają one możliwość zastosowania przepisów o ryczałcie.

### **b) Art. 9 ust 3 projektu ustawy**

W naszej ocenie, że regulacja pozwalająca na zastosowanie korzystnych zmian z mocą wsteczną powinna mieć zastosowanie również do zmian przepisów korzystnych dla podatnika dotyczących ryczałtu.

W związku z powyższym rekomendujemy rozszerzenie katalogu przepisów projektu ustawy, które miałyby zastosowanie od dnia 1 stycznia 2022 r.



## **6. Doprecyzowanie przepisów dotyczących rozliczania strat w spółkach tworzących podatkową grupę kapitałową**

### **a) Art. 6 pkt 2 projektu ustawy, art. 69b ustawy z dnia 29 października 2021 r. oraz art. 7 ust. 6a ustawy o CIT**

Zmianę oceniamy pozytywnie. Wprowadzenie do ustawy z dnia 29 października 2021 r. przepisów intertemporalnych precyzujących, że stosowanie nowych regulacji dotyczących rozliczania strat w podatkowych grupach kapitałowych będzie dotyczyło strat podatkowych powstałych po 31 grudnia 2021 r., w sposób jednoznaczny pozwoli podatnikom na rozliczanie strat poniesionych wcześniej na dotychczasowych zasadach.

Choć ustawodawca w dodanym od dnia 1 stycznia 2022 r. art. 7a ust. 4 ustawy o CIT dopuścił po spełnieniu szeregu warunków rozliczanie przez podatkową grupę kapitałową straty podatkowej osiągniętej przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową przed przystąpieniem do takiej grupy, to jednocześnie w obowiązującym od dnia 1 stycznia 2022 r. art. 7 ust. 6a ustawy o CIT ograniczył możliwość rozliczania strat przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową osiągniętych przed przystąpieniem do takiej grupy.

W związku z tym, rekomendujemy zmianę treści art. 7 ust. 6a ustawy o CIT poprzez wskazanie, że okres przedawnienia straty poniesionej przez spółkę przed przystąpieniem do podatkowej grupy kapitałowej nie obejmuje lat podatkowych podatkowej grupy kapitałowej tworzonej przez tę spółkę.

Stanowisko takie jest zgodne z podejściem zaprezentowanym przez Ministra Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 19 października 2021 r. (nr DD6.8202.4.2021), w której na gruncie przepisów obowiązujących do końca 2021 r., stwierdzono, że: „Pięcioletni okres, o którym mowa w art. 7 ust. 5 ustawy o CIT (w stosunku do straty poniesionej przez spółkę przed zawiązaniem PGK), ulega zawieszeniu na skutek przystąpienia spółki do PGK”.

## **7. Reżim holdingowy**

Pozytywnie oceniamy rozszerzenie reżimu opodatkowania spółek holdingowych na proste spółki akcyjne oraz rezygnację z niektórych wymogów ograniczających możliwość stosowania zwolnień podatkowych wynikających z tego reżimu. Należy jednak rozważyć rozszerzenie przepisu przejściowego i zmiany dalej idące, poszerzające możliwość stosowania reżimu i eliminujące wątpliwości interpretacyjne.

### **a) Art. 1 pkt 20 lit. b) tiret trzecie projektu ustawy, art. 24m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT**

Pozytywnie oceniamy wyeliminowanie warunku odnoszącego się do braku korzystania z preferencji wynikających art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Jednocześnie wobec wyeliminowania w art. 1 pkt 20 lit. c) tiret czwarte niemożności korzystania przez spółkę zależną ze zwolnień określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT niezrozumiałe pozostaje pozostawienie tego warunku wobec spółki holdingowej.

Uwzględniając brzmienie przepisów ustawy o CIT i odrębne źródła dochodów trudno dostrzec uzasadnienie dla braku możliwości jednoczesnego korzystania ze zwolnień określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT dla przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych i korzystania dla części przychodów z zysków kapitałowych ze zwolnień wynikających z reżimu opodatkowania spółek holdingowych.

Takie sformułowanie nadal wyklucza z grona spółek holdingowych szereg podmiotów korzystających z tych podstawowych zwolnień właściwych dla rzeczywistej działalności gospodarczej (obwarowanych licznymi warunkami, w tym w zakresie dostępnej pomocy publicznej i klauzulą przeciwdziałającą nadużyciom przy korzystaniu ze zwolnień określoną w art. 17 ust. 6c ustawy o CIT), nawet jeśli jednocześnie prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania i obrotu udziałami i podobnymi prawami w źródle, o którym mowa w art. 7b ustawy o CIT.

Zasadne jest wyłączenie tej przesłanki dla spółek holdingowych (uchylenie w pełni art. 24m ust. 1 pkt 2 lit. c) w projektowanym kształcie).

Jeśli ustawodawca uważa, że na gruncie krajowym dochodziłoby do jakiegokolwiek nadużycia w przypadku łącznego korzystania ze zwolnień wynikających z reżimu opodatkowania spółek holdingowych i tzw. zwolnień strefowych to wystarczającym zabezpieczeniem interesów fiskalnych jest już obowiązująca ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Tym samym należy postulować również wyeliminowanie odesłania do art. 24n ust. 1 i art. 24o implementowanego począwszy od 1 stycznia 2022 r. do art. 22c ustawy o CIT i umożliwienie korzystania z reżimu holdingowego spółkom holdingowym korzystającym ze zwolnień strefowych. Geneza tego przepisu leży bowiem w art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich i rozszerzenie tak niejasnej klauzuli na stosowanie wprowadzonych wewnątrz krajowych zwolnień podatkowych nie ma uzasadnienia ani fiskalnego (skoro celem reżimu jest rezygnacja z części dochodów budżetowych) ani legislacyjnego, szczególnie w zakresie zwolnienia dla zbycia udziałów (akcji) z art. 24o ustawy o CIT, które nie jest regulowany jakimikolwiek postanowieniami dyrektyw unijnych.

#### **b) Art. 1 pkt 20 lit. d) projektu ustawy w zw. z art. 9 ust 3 projektu ustawy**

O ile sama redakcja proponowanego przepisu art. 24m ust. 2 ustawy o CIT, sprowadzająca się do przejrzystego wskazania jaki okres jest oceniany dla możliwości stosowania preferencyjnych zasad opodatkowania spółek holdingowych jest zasadna, to w powiązaniu z przepisem przejściowym, w myśl którego przepis art. 24m ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. ma charakter zawężający możliwość stosowania tego reżimu.

Wynika to z faktu, że dotychczas jedynie część warunków zawierała przesłankę odnoszącą się do nieprzerwanego rocznego okresu. Tytułem przykładu, dotychczasowy warunek braku posiadania tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania przez spółkę zależną nie był obwarowany jakimkolwiek terminem, w czasie którego spółka zależna nie mogła

posiadać takowych tytułów. Po wprowadzeniu w życie art. 24m ust. 2 ustawy o CIT i jego zastosowaniu wstecz do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. spółka holdingowa, która spełniała pozostałe przesłanki i która posiadając już nieprzerwanie przez rok udziały w spółce zależnej korzystała z reżimu jeśli przed skorzystaniem z danego zwolnienia spółka zależna odsprzedała tytuł uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym.

Postulujemy doprecyzowanie przepisu przejściowego przez wskazanie, że w zakresie w jakim art. 24m ust. 2 ustawy o CIT przewiduje bardziej restrykcyjne warunki niż dotychczas obowiązujące, dla dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. warunki ocenia się w brzmieniu dotychczasowym.

Dodatkowo należy uzupełnić przepis przejściowy w taki sposób, aby uwzględniał sytuację podatników, którzy dzięki wyeliminowaniu wstecznie (tj. już od 1 stycznia 2022 r.) warunku braku posiadania przez spółkę zależną udziałów w innych spółkach mogli skorzystać ze zwolnienia podatkowego. Podatnicy ci mogli bowiem zrealizować jeszcze w starym reżimie prawnym sprzedaż udziałów takiej spółki zależnej (która na ówczesny moment nie spełniała uchylonego wstecznie warunku), a która w świetle nowelizacji mogła jednak skorzystać ze zwolnienia dzięki retroaktywności zmian. Należałoby w związku z tym uwzględnić możliwość dokonania przez takich podatników zgłoszenia *post factum* o jakim mowa w art. 24o (zawiadomienie urzędu skarbowego na 5 dni przed transakcją), tak aby nowy retroaktywnie wprowadzany reżim korzystnych zmian był dostępny również dla takich podatników.

#### **c) Art. 24m pkt 2 lit. e) ustawy o CIT, brak zmian w projekcie**

W przypadku spółek, których akcje są notowane na rynku regulowanym, niemożliwe w praktyce jest regularne weryfikowanie w skali roku akcjonariatu mniejszościowego zmieniającego się codziennie z uwagi na obrót giełdowy z perspektywy wymogu nieposiadania jakichkolwiek udziałów (akcji) w spółce holdingowej (w tym pośrednio), przez udziałowca (akcjonariusza) mającego siedzibę lub zarząd, zarejestrowanego lub położonego na terytorium lub w kraju uznanym za mogący prowadzić do nadużywania preferencji podatkowej.

Tym samym należałoby wprowadzić minimalny poziom procentowy udziału, który dopiero wykluczałby stosowanie reżimu holdingowego. Przykładowo przepis mógłby wskazywać, że taki podmiot nie posiada, pośrednio lub bezpośrednio, co najmniej 10% udziałów (akcji) w spółce holdingowej.

#### **d) Art. 24o ust. 1-2 w zw. z art. 24p ustawy o CIT**

Wobec obowiązku wykazania przez podatników w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, danych o wysokości dochodów (przychodów) objętych zwolnieniami wynikającymi ze stosowania reżimu opodatkowania spółek holdingowych niezasadne wydaje się utrzymywanie obowiązku złożenia przez spółkę holdingową właściwemu dla niej naczelnikowi urzędu skarbowego, na co najmniej 5 dni przed dniem zbycia, oświadczenia o zamiarze skorzystania ze zwolnienia dla zbywanych udziałów (akcji) spółki

zależnej. Prowadzi to do podwójnego obowiązku informacyjnego po stronie podatników, ponieważ w zeznaniu rocznym wykazują również dochody objęte tym zwolnieniem.

Alternatywnym rozwiązaniem mogłoby być jednorazowe deklarowanie korzystania z reżimu opodatkowania spółek holdingowych z jednoczesną procedurą wstępnej weryfikacji przez organ podatkowy przesłanek właściwych dla statusu spółki holdingowej, w szczególności niedookreślonej przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Obecne rozwiązanie o oświadczeniu o zamiarze skorzystania ze zwolnienia nie daje jakichkolwiek informacji pozwalających organowi na weryfikację zasadności stosowania zwolnienia.

## **8. Podatek od przerzuconych dochodów**

Zgodnie z celami przedstawionymi w projekcie ustawy, nowelizacja przepisów o podatku od przerzuconych dochodów miała na celu zmianę redakcji i struktury regulacji, w tym poprzez zastosowanie bardziej czytelnej siatki pojęciowej. Cel ten należy uznać za godny pochwały i częściowo osiągnięty, choć w naszej ocenie projekt nie eliminuje bardziej palących problemów związanych z regulacją w jej obecnym brzmieniu. Wskazać można w tym zakresie choćby na wciąż obowiązującą konieczność pozyskiwania danych od kontrahentów zagranicznych oraz ponoszenia odpowiedzialności przez polskich podatników za prawdziwość przekazanych danych (jeżeli zostały przekazane). Ponadto, nieuwzględniony dotąd został postulat niestosowania podatku od przerzuconych dochodów w przypadku, gdy płatności są dokonywane przez podmiotów prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą w krajach niebędących członkami UE i EOG, ale niestosujących szkodliwej konkurencji podatkowej (np. Stany Zjednoczone, Wielka Brytania czy Kanada).

### **a) Art. 1 pkt 17 lit. a) projektu ustawy, art. 24aa ust. 2 pkt 2 Ustawy o CIT**

Zgodnie z komentowaną regulacją, za przerzucony dochód uznaje się koszty poniesione przez podatnika na rzecz podmiotu powiązanego, jeżeli m.in. ten podmiot powiązany uzyskuje od podatnika lub innych spółek co najmniej 50% ogółu przychodów. Jak wskazano jednak w projekcie ustawy, obliczanie udziału 50% przychodów powinno nastąpić zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości. Poprzez użycie spójnika „lub”, ustawodawca w praktyce nakazał badanie tego udziału na gruncie dwóch różnych ustaw, co nakłada na podatników dodatkowe obowiązki o charakterze administracyjnym, które jak wydaje się, nie są konieczne do osiągnięcia celu zakładanego przez ustawodawcę. W związku z powyższym, z uwagi m.in. na istniejącą zasadę autonomii prawa podatkowego, rekomendujemy badanie ww. wskaźnika wyłącznie na podstawie przepisów prawa podatkowego, a zatem wykreślenie z projektu komentowanego przepisu „zgodnie z przepisami o rachunkowości”.

### **b) Art. 24aa ust. 10, 11 i 12 ustawy o CIT**

W art. 24aa ust. 10 przewidziano wyłączenie stosowania komentowanego podatku od przerzuconych dochodów w stosunku do podmiotów z EU i EOG prowadzących w tych państwach „istotną rzeczywistą działalność gospodarczą”. Pojęcie to pojawiło się już wcześniej w przepisach o kontrolowanych jednostkach zagranicznych (art. 24a ust. 16 i 18a ustawy o CIT). Samo pojęcie „rzeczywistej działalności gospodarczej” pojawia się także w definicji rzeczywistego właściciela (art. 4a pkt 29 ustawy o CIT), która obok tego jako warunek uznania za rzeczywistego właściciela wymienia także „otrzymywanie należności dla własnej korzyści, w tym decydowanie samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponoszenie ryzyka ekonomicznego związanego z utratą tej należności lub jej części”. Z kolei w ust. 11 art. 24aa ustawodawca przewidział, że na rzeczywistą działalność gospodarczą składają się m.in. „posiadanie możliwości samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności” oraz „ponoszenie ryzyka ekonomicznego związanego z utratą danej należności”. Można skonkludować, że przytoczone elementy rzeczywistej działalności gospodarczej na gruncie przepisów o przerzuconych dochodach stanowią element definicji rzeczywistego właściciela (art. 4a pkt 29 lit. a ustawy o CIT), które jednak są czymś odrębnym od rzeczywistej działalności gospodarczej również będącej częścią definicji rzeczywistego właściciela (art. 4a pkt 29 lit. c ustawy o CIT). Powoduje to niepotrzebne zamieszenie co do rozumienia rzeczywistej działalności gospodarczej, która w obecnych realiach (patrz projekt Dyrektywy 2021/0434(CNS) ustanawiającej przepisy mające na celu zapobieganie nadużywaniu przedsiębiorstw fasadowych do celów podatkowych i zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE – tzw. dyrektywa o spółkach fasadowych) nabiera coraz większego znaczenia dla podatników.

Dodatkowe komplikacje powoduje wprowadzenie nieostrego kryterium „istotności” rzeczywistej działalności gospodarczej.

W związku z powyższym, proponujemy uchylene art. 24a ust. 12 ustawy o CIT, a także modyfikację art. 24a ust. 11 ustawy o CIT poprzez odwołanie do przepisów o zagranicznej jednostce kontrolowanej, tj. art. 24a ust. 18 ustawy o CIT.

Postulujemy także objęcie tym wyłączeniem podmiotów podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów w krajach niestosujących szkodliwej konkurencji podatkowej, a będących istotnymi i wiarygodnymi partnerami handlowymi Polski, tj. Konfederacji Szwajcarskiej, Wielkiej Brytanii, Stanów Zjednoczonych Ameryki, Kanady. To pierwsze państwo pojawia się w innych regulacjach przewidujących pewne preferencje (art. 22 ust. 4c ustawy o CIT przewidujący zastosowanie zwolnienia dla dywidend wypłacanych pomiędzy powiązаныmi podmiotami z Polski i Konfederacji Szwajcarskiej) w związku z czym zasadne jest także ujęcie go w niniejszej regulacji. Z kolei Wielka Brytania to były członek struktur unijnych oraz państwo złączone z Polską licznymi więzami gospodarczymi, a zatem objęcie komentowanym wyłączeniem podmiotów z Wielkiej Brytanii przysłuży się dalszemu pogłębianiu relacji biznesowych pomiędzy Polską a tym państwem.

**c) Art. 1 pkt 17 lit. g) projektu ustawy, art. 24aa ust. 14 ustawy o CIT**

Pomimo propozycji uchylene w art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT sformułowania „pośrednio”, podatek wypłacający należności z tytułów wymienionych w art. 24aa ust. 3 ustawy o CIT będzie w praktyce musiał

zweryfikować, czy odbiorca płatności będący powiązaną z nim spółką niebędącą osobą prawną z siedzibą w Polsce (projektowany art. 24aa ust. 14 pkt 1) lub powiązaną z nim spółką niemającą siedziby w Polsce, która nie spełnia warunków wymienionych w art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT (projektowany art. 24aa ust. 14 pkt 2) nie przekazuje otrzymanych należności do innego podmiotu. Mimo powiązania pomiędzy podatnikiem a odbiorcą płatności taka weryfikacja przysporzy dodatkowych prac administracyjnych, a często z uwagi na odmowę współdziałania ze strony odbiorcy może być w praktyce niemożliwa. Może się również okazać, że podane dane nie będą zgodne z rzeczywistością, na co podatnik nie będzie miał wpływu i w związku z tym nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji.

Postulujemy niewprowadzanie projektowanego art. 24aa ust. 14.

Nowelizacja przepisów obejmujących przerzucone dochody miałyby wejść w życie od dnia 1 stycznia 2023 r. Z uwagi jednak na korzystniejszy kształt przepisów w porównaniu do obecnego stanu prawnego, zasadnym wydaje się wprowadzenie tych zmian z mocą wsteczną, tj. od 1 stycznia 2022 r.

#### **9. Uproszczenie przepisów o tzw. „uldze na złe długi” (art. 2 pkt 11 projektu ustawy, art. 18f ust. 19 Ustawy o CIT, art. 12 projektu ustawy)**

Kierunek zmian oceniamy pozytywnie. Polskie przepisy nakładają na podatników dużą liczbę obowiązków administracyjnych, których spełnienie obniża konkurencyjność polskiej gospodarki i podatników. W konsekwencji, zmiany przepisów skutkujące zmniejszeniem obowiązków biurokratycznych należy uznać za pożądany kierunek. Osobnego komentarza wymaga kwestia intertemporalna. Zgodnie z przepisami przejściowymi, komentowany przepis ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. Nie przewidziano przy tym żadnej szczególnej regulacji dla art. 18f ust. 19 ustawy o CIT.

Obecne brzmienie projektowanych przepisów nie rozstrzyga, czy obowiązek wykazywania wierzytelności lub zobowiązań w zeznaniu podatkowym dotyczy wierzytelności lub zobowiązań ujawnionych w zeznaniu rocznym za 2022 r. czy dopiero za 2023 r.

Wydaje się – biorąc pod uwagę zasadę *tempus regit actum* – że powinno to dotyczyć dopiero zeznań podatkowych składanych za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2022 r., bowiem uchylany przepis obowiązywał przez cały 2022 r.

Niemniej z uwagi na to, że są to korzystne regulacje oraz to, że na moment faktycznego składania zeznania podatkowego przez większość podatników (2023 r.) przepis ten nie będzie istniał, można próbować twierdzić, że znajdzie zastosowanie już do zeznań podatkowych składanych za obecnym rok podatkowy.

Wydaje się jednak, że w celu wykluczenia istniejących wątpliwości, warto dodać przepis intertemporalny, zgodnie z którym uchylenie art. 18 ust. 19 ustawy o CIT miałyby zastosowanie już do zeznania rocznego za 2022 r.



## 10. Objęcie spółek jawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych

Celem objęcia spółek jawnych podatkiem dochodowym od osób fizycznych było przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej, realizowanej z wykorzystaniem podmiotów transparentnych podatkowo, przede wszystkim przez zagraniczne osoby prawne.

Osoby prawne (w tym zagraniczne), będące współnikami spółek jawnych, tworzyły tzw. barierę korporacyjną dla głównych inwestorów (beneficjentów), co pozwalało inwestorom (beneficjentom) cieszyć się jednokrotnym opodatkowaniem dochodów spółek jawnych, a zarazem ograniczyć swoją odpowiedzialność do wartości ekonomicznej wkładów wniesionych do spółek – współników.

Dodatkowo, w poprzednim stanie prawnym istniało ryzyko, że zagraniczne osoby prawne, będące współnikami spółek jawnych, nie wykażą w Polsce w sposób należyty osiągniętych dochodów do opodatkowania.

W celu przeciwdziałania powyższemu ryzyku, wprowadzono obowiązek zgłaszania współników spółki jawnej w sytuacji, gdy współnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne. Brak odpowiedniego zgłoszenia skutkuje objęciem spółki jawnej podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Jednak aktualne brzmienie przepisów wykracza poza powyższe cele regulacji. Skoro celem tych regulacji było uszczelnienie systemu podatkowego w zakresie spółek jawnych z udziałem osób prawnych, to w sytuacji opuszczenia grona współników spółki jawnej przez osobę prawną, taka spółka jawna powinna tracić status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (o ile taki status zdążyła uzyskać), co najmniej z końcem roku podatkowego, w którym doszło do zmiany składu współników takiej spółki jawnej (o ile pozostały w niej jedynie osoby fizyczne). Utrzymywanie statusu podatnika podatku dochodowego dla spółki jawnej osób fizycznych jest nieproporcjonalne w stosunku do celu regulacji, naruszając w ten sposób standardy konstytucyjne.

Dodatkowo, prawidłowe zgłoszenie składu współników spółki jawnej, która stała się podatnikiem podatku dochodowego, w kolejnym roku podatkowym, gdy w gronie współników spółki jawnej znajduje się osoba prawna, powinno sanować brak lub nieprawidłowość zgłoszenia dokonanego za poprzedni rok podatkowy (lub jeszcze wcześniejszy rok podatkowy, gdy spółka jawna stała się podatnikiem podatku dochodowego). Sytuacja, w której brak lub nieprawidłowe zgłoszenie w jednym roku podatkowym powodują uzyskanie przez spółkę jawną statusu podatnika podatku dochodowego na stałe (aż do momentu jej rozwiązania), jest nieproporcjonalna w stosunku do celu regulacji oraz narusza zasady zaufania podatnika do państwa i stanowionego przezeń prawa, bowiem przepisy podatkowe stają się swoistą „pułapką” na podatników (brak lub błąd w jednej formalnej czynności niesie za sobą nieporównywalnie większe konsekwencje).

Ponadto, status podatkowy współnika (osoby fizycznej) spółki jawnej powinien zostać zrównany ze statusem podatkowym komplementariusza (osoby fizycznej) spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej. Na chwilę obecną, przepisy podatkowe przyznają prawo do pomniejszenia podatku od wypłaty zysku spółki o podatek dochodowy zapłacony przez spółkę (proporcjonalnie do prawa do udziału współnika w zysku) jedynie komplementariuszom (osobom fizycznym) spółki komandytowej oraz spółki komandytowo-akcyjnej. Nie ma jednak żadnych istotnych powodów, aby nie



przyznawać takiego prawa wspólnikom (osobom fizycznym) spółki jawnej, ponieważ, tak jak komplementariusze (osoby fizyczne) spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej, ponoszą oni odpowiedzialność za zobowiązania spółki (zatem powinni korzystać z pojedynczego opodatkowania dochodów spółki na nich przypadających).

Mając na uwadze powyższe, proponujemy nowelizację przepisów podatkowych dotyczących uzyskania statusu podatnika podatku dochodowego przez spółkę jawną w taki sposób, aby:

- opuszczenie grona wspólników spółki jawnej, będącej już podatnikiem podatku dochodowego, przez ostatniego wspólnika niebędącego osobą fizyczną, powodowało utratę statusu podatnika podatku dochodowego przez taką spółkę jawną osób fizycznych co najmniej z końcem roku podatkowego, w którym ostatni taki wspólnik, niebędący osobą fizyczną, opuścił grono wspólników spółki jawnej;
- dokonanie prawidłowego zgłoszenia w danym roku podatkowym, dla spółki jawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego, skutkowało utratą tego statusu przez spółkę jawną od danego roku podatkowego (możliwość sanacji błędów formalnych dokonanych w poprzednich latach podatkowych);
- podatek wspólnika (osoby fizycznej) spółki jawnej z tytułu dystrybucji jej zysku mógł zostać pomniejszony od podatku dochodowy zapłacony przez tę spółkę, w proporcji do udziału wspólnika w zyskach spółki jawnej (na zasadach analogicznych do regulacji przewidzianej dla komplementariuszy (osób fizycznych) spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej).

## **11. Omówienie propozycji zmian przepisów dotyczących tzw. transakcji rajowych**

### ***a) Art. 1 pkt 5 (Art. 11o ust. 1 pkt 1) – propozycja zmiany wysokości progu***

Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem:

- 1) mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 200 000 zł,

Występująca dotychczas wartość progowa 100 000 zł powoduje, że zawieranie nawet niewielkich transakcji z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, zwiększa ilość obowiązków administracyjnych po stronie podatnika/ spółki niebędącej osobą prawną.

W efekcie, pozytywnie przyjmujemy propozycję zwiększenia wartości progu dokumentacyjnego.

Niemniej jednak, zwracamy uwagę, że występowanie jednej wartości progowej dla wszystkich typów transakcji zawieranych bezpośrednio z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową nie jest właściwe. Przykładowo,

w przypadku transakcji pożyczkowej, z uwagi na określenie wartości kapitału jako wartości transakcji, próg dokumentacyjny, nawet zwiększony do 200 000 zł może bardzo łatwo zostać przekroczony, podczas gdy faktyczna wartość wynagrodzenia w transakcji (odsetki) może być niematerialna. Biorąc powyższe pod uwagę, rekomendujemy wprowadzenie zróżnicowanych progów dokumentacyjnych, również dla transakcji zawieranych bezpośrednio z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, analogicznie jak zaproponowano w Art. 11o ust. 1 pkt 2.

**b) Art. 1 pkt 5 (Art. 11o ust. 1 pkt 2) – propozycja zmiany wysokości progów**

Art. 11o ust. 1 pkt 2 (*zmiana progów*):

2) innym niż określony w pkt. 1, jeżeli rzeczywisty właściciel należności z tytułu tej transakcji ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza następujące progi dokumentacyjne:

- a) 2 500 000 zł – w przypadku transakcji towarowej,
- b) 2 500 000 zł – w przypadku transakcji finansowej,
- c) 500 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona w lit. a i b

– przy czym przepisy art. 11k ust. 1 i 3–5, art. 11l, art. 11n pkt 2, 3 i 5–9, art. 11q ust. 1 oraz art. 11r stosuje się odpowiednio.

Proponowana zmiana nawiązuje do progów dokumentacyjnych dla transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 11k Ustawy o CIT. Podwyższenie progów dokumentacyjnych dla poszczególnych kategorii transakcji zawieranych z kontrahentami, jak rozumiemy, miało co do zasady stanowić ułatwienie dla podatników w wypełnianiu nowych obowiązków. Jednakże wielu podatników proponowana zmiana może przynieść odwrotny skutek i przysporzyć dodatkowych trudności administracyjnych na pierwszych etapach weryfikacji obowiązków dokumentacyjnych. Niemniej jednak, należy uznać, że wprowadzenie podwyższonych progów dokumentacyjnych jest zasadne.

Jednakże, mając na uwadze cel przepisów oraz fakt, iż główną grupą podmiotów, na które przepisy będą miały wpływ są podmioty działające w ramach struktur kapitałowych, rekomendujemy podwyższenie wskazanych progów do poziomu, jaki został ustalony w stosunku do transakcji kontrolowanych zawieranych z podmiotami powiązanymi (tj. 2 mln zł i 10 mln zł).

**c) Art. 1 pkt 5 (Art. 11o ust. 1b)**

Art. 11o ust. 1b (*wykreślony*):

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

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

Wypełnienie tej zasady przez podatników/ spółki niebędące osobami prawnymi nie było realne, z uwagi na to, że podatnicy nie dysponują narzędziami umożliwiającymi pozyskiwanie informacji dotyczących działalności kontrahentów w innych krajach. Wprowadzone przepisy powodowały, iż podatnicy zobowiązani byli do nadmiarowych czynności administracyjnych, daleko wykraczających poza zakres należytej staranności. Samo odniesienie się do należytej staranności powodowało znaczne wątpliwości, jako że przepisy nie wprowadziły odniesienia do definicji i zakresu należytej staranności.

**d) Art. 1 pkt 5 (Art. 11o ust. 2)**

Art. 11o ust. 2 (*dodany*):

2. W przypadku transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana pomiędzy:

- 1) podatnikami lub spółkami niebędącymi osobami prawnymi mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) położonymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznymi zakładami podmiotów niemających miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 3) podatnikiem lub spółką niebędącą osobą prawną i położonym zagranicznym zakładem, o których mowa w pkt 1 i 2

– obowiązek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, stosuje się wyłącznie do tych podatników, spółek niebędących osobami prawnymi i podmiotów, którzy otrzymują należność wynikającą z dokonywanej transakcji.

W efekcie wprowadzonej regulacji krajowy podmiot wypłacający należności będzie miał ograniczone obowiązki w stosunku do obecnego brzmienia przepisu. Odpowiedzialność w tym zakresie zostanie nałożona na krajowy podmiot otrzymujący daną należność, z uwagi na to, że ma pełną wiedzę w zakresie tego czy jest właścicielem rzeczywistym danej należności.

Niniejsza propozycja przepisu jest jednak niekorzystna z perspektywy podmiotów otrzymujących należność, jako że będą zobowiązani do weryfikacji statusu właściciela rzeczywistego otrzymywanych należności, weryfikacji przekroczenia progów dokumentacyjnych i w efekcie do przygotowania dokumentacji cen transferowych.

Dodatkowo, jako że proponowany przepis przenosi na krajowego dostawcę obowiązek dokumentowania transakcji określonych w art. 11o ust. 1 pkt 2, to art. 11i pkt 2 Ustawy o CIT umożliwi organom podatkowym szacowanie dochodu w ramach transakcji pomiędzy krajowym odbiorcą (zwolnionym z obowiązku dokumentowania), a krajowym dostawcą, będącym odbiorcą należności. Tym samym, krajowy odbiorca, nie dysponując informacjami na temat rzeczywistego właściciela

przekazywanej należności, ponosi ryzyko doszacowania dochodu przez organ podatkowy. Przy czym, w przypadku łańcucha dostaw obejmującego więcej podmiotów, krajowych odbiorców może być więcej i każdy z nich będzie ponosił ryzyko doszacowania dochodu na podstawie art. 11i pkt 2 Ustawy o CIT.

Oczywiście, w przypadku zidentyfikowania należności, której rzeczywistym właścicielem jest podmiot rajowy, wszczęcie postępowania podatkowego, a następnie oszacowanie dochodu powinno dotyczyć podatnika będącego w powyższym przykładzie krajowym dostawcą. On będzie bowiem podmiotem raportującym w informacji TPR zidentyfikowane przekazanie należności na rzecz podmiotu rajowego. Tym niemniej, możliwa będzie sytuacja, w której organ podatkowy skieruje swoje działania w stronę nieświadomego, krajowego odbiorcy (np. jeżeli z uwagi na stratę podatkową u krajowego dostawcy, obniżenie kosztów uzyskania przychodu nie pozwoli na osiągnięcie dochodu podatkowego podlegającego opodatkowaniu). Będzie to możliwe z uwagi na proponowane brzmienie art. 11i pkt 2, który umożliwi doszacowanie dochodu u każdego podatnika, występującego w konkretnym łańcuchu dostaw.

Proponowane wyłączenie możliwości szacowania dochodu nie wpłynie negatywnie na cel przepisów – organy podatkowe i tak będą mogły w przypadku identyfikacji należności przekazanej do podmiotu rajowego, doszacować dochód krajowego dostawcy na podstawie art. 11i pkt 1 Ustawy o CIT.

**e) Art. 1 pkt 5 (Art. 11o ust. 3)**

Art. 11o ust. 3 (*dodany*):

3. Przepisów ust. 1 pkt 2 nie stosuje się, jeżeli podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną obowiązani do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych:

- 1) nie dokonują odpowiednio w roku podatkowym lub roku obrotowym związanych z otrzymaną należnością rozliczeń z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, lub
- 2) nie są powiązani z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Należy wskazać, że sformułowanie wskazane w Art. 11o ust. 3 pkt. 3 podpunkt 1 jest w obecnym brzmieniu proponowanej zmiany nieprecyzyjne, z uwagi na brak wprowadzenia znaczenia rozliczeń związanych z otrzymaną należnością. Mając na uwadze cel wprowadzenia przepisów, rekomendujemy dostosowanie przepisów poprzez doprecyzowanie bezpośredniego powiązania całości należności z rozliczeniami.

Dodatkowo, zgodnie z analizą propozycji zmiany przepisów, tylko w dość wąskiej grupie przypadków obowiązek dokumentacyjny może powstać, podczas gdy (jeśli zamysłem ustawy miało być zidentyfikowanie ukrytych transferów do rajów podatkowych) wiele przypadków, nawet bardziej oczywistych, może z obowiązku dokumentacyjnego (zgodnie z literalnym brzmieniem proponowanych przepisów) być zwolnionych. W przypadku, jeśli to faktycznie jest intencją propozycji zmiany przepisów, to będzie to zmiana bardzo korzystna dla podatników. Alternatywnie, jeśli nie taka była intencja zmiany

przepisów, to rekomendujemy aby rozważyć inną, prostszą formę opisu wskazania podmiotów zobowiązanych do sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

**f) Art. 1 pkt 5 (Art. 11o ust. 4)**

Art. 11o ust. 4 (*dodany*):

4. Okoliczność, że rzeczywisty właściciel należności, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz spełnienie warunków, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2, może być wykazane w oświadczeniu podmiotu otrzymującego należność, chyba że podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wiedzieli lub mogli wiedzieć, że treść oświadczenia jest niezgodna z rzeczywistością.

Należy wskazać, że obecnie brzmienie proponowanej zmiany nie jest precyzyjne i w praktyce będzie miało zastosowanie wyłącznie do transakcji zakupowych zawieranych z podmiotami zagranicznymi (niespełniającymi warunków, o których mowa w art. 11o ust. 2 pkt 1-3).

W obecnym brzmieniu przepisów obowiązkom dokumentacyjnym podlegać będą 4 typy transakcji: transakcje zakupowe krajowe, transakcje sprzedażowe krajowe, transakcje zakupowe zagraniczne i transakcje sprzedażowe zagraniczne. Z uwagi na brak konsekwencji w proponowanych przepisach, podatnik będzie zobowiązany do innego postępowania we wszystkich czterech przypadkach, jak również inne będą skutki proponowanych przepisów:

- transakcje zakupowe krajowe: podatnicy będą zwolnieni z weryfikacji właściciela rzeczywistego i sporządzania dokumentacji cen transferowych, jako że obowiązek ten zostanie przeniesiony na podmiot otrzymujący należność;
- transakcje sprzedażowe krajowe (spełniające warunki, o których mowa w art. 11o ust. 2 pkt 1-3): poprzez wprowadzenie obowiązku dokumentacyjnego dla podmiotu otrzymującego należność, podmiotem zobowiązanym do sporządzenia dokumentacji cen transferowych jest tylko ten otrzymujący przychód. W efekcie podmiot zobowiązany musiałby weryfikować swój byt jako właściciela rzeczywistego poprzez złożenie samemu sobie oświadczenia, co jest całkowicie nieracjonalne;
- transakcje zakupowe zagraniczne: obowiązek weryfikowania właścicieli rzeczywistych kontrahentów zagranicznych nie ulegnie zmianie w odniesieniu do obecnie brzmiących przepisów. Należy wskazać, że to właśnie weryfikacja kontrahentów zagranicznych jest w ramach obecnych przepisów największym wyzwaniem dla podatników, z uwagi na obserwowany brak odpowiedzi tych kontrahentów na prośby o przekazanie oświadczenia;
- transakcje sprzedażowe zagraniczne: podmiotem otrzymującym należność w przypadku tego typu transakcji będzie podmiot polski, który w efekcie obecnie brzmiących przepisów będzie zobowiązany do złożenia samemu sobie oświadczenia.

Z uwagi na to, że propozycja nowego brzmienia art. 11o nie wskazuje na obowiązek weryfikacji wyłącznie transakcji zakupowych, w przypadku transakcji sprzedażowych analiza propozycji przepisów prowadzi do nieracjonalnych wniosków, jak wskazano powyżej. W związku z powyższym rekomendujemy ograniczenie stosowania przepisów wyłącznie do transakcji zakupowych.

Co więcej, zgodnie z treścią przepisu, „*okoliczność [...] może być wykazana w oświadczeniu*”, przy czym takie sformułowanie wskazuje, że podatnik nie jest zobowiązany do weryfikacji wskazanej okoliczności za pośrednictwem oświadczeń podmiotów otrzymujących należność. Przepis nie wskazuje również żadnej innej proponowanej metody weryfikacji powyższej okoliczności. W efekcie, w dalszym ciągu podatnicy nie mają klarownej sytuacji w zakresie tego, jakie czynności są zobowiązani dokonać w celu weryfikacji właścicieli rzeczywistych należności.

Ponadto, sama konstrukcja proponowanego przepisu („*chyba że podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną, o których mowa w ust. ust. 1 pkt 2, wiedzieli lub mogli wiedzieć, że treść oświadczenia jest niezgodna z rzeczywistością*”) jest redakcyjnie i logicznie niepoprawna, z uwagi na to, że:

- w ust. 1 pkt 2 nie posiada odwołania do podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną;
- jeśli celem przepisu było odwołanie się do ust. 1 pkt 1, to należy wskazać, że przepis jest racjonalny wyłącznie w odniesieniu do transakcji zakupowych zawieranych z podmiotami zagranicznymi. W przypadku tzw. transakcji krajowych, podatnik, zobowiązany do przygotowania dokumentacji cen transferowych oraz złożenia sam sobie oświadczenia, musiałby jeszcze weryfikować, czy wiedział lub mógł wiedzieć, że jego własne oświadczenie jest niezgodne z rzeczywistością.

**g) Art. 1 pkt 5 (Art. 11o ust. 5)**

Art. 11o ust. 5 (*dostosowanie przepisu*):

5. Wartość transakcji, o której mowa w ust. 1, wyrażoną w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.

Zmiana ma charakter dostosowujący.

**h) Art. 1 pkt 5 (Art. 11o ust. 6)**

Art. 11o ust. 6 (*dostosowanie przepisu*):

Przepisy ust. 1–5 stosuje się odpowiednio do spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej w zakresie transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotami, o których mowa w ust. 1, niewchodzącymi w skład tej podatkowej grupy kapitałowej.

Zmiana ma charakter dostosowujący.

**i) Art. 8 pkt 2**

Podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi mogą również stosować przepisy, o których mowa w ust. 1, do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż transakcje kontrolowane, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2021 r. lub rozpoczętych po dniu 31 grudnia 2020 r., w zakresie tej części tych transakcji, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2020 r., przy czym w takim przypadku przepisy art. 11m ust. 5 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 23y ust. 5 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu z dnia 31 grudnia 2021 r., stosuje się odpowiednio do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż transakcje kontrolowane, rozpoczętych i zakończonych w okresie od dnia 1 stycznia 2021 r. do dnia 31 grudnia 2021 r.

Należy zwrócić uwagę, że część podatników będzie chciała skorzystać z proponowanego brzmienia przepisów i przez to opóźni proces sporządzania dokumentacji cen transferowych za rok 2021. Powyższe będzie bezpośrednio związane z momentem publikacji nowych przepisów oraz ewentualnych objaśnień w tym zakresie. Niezbędne będzie zatem zadbanie, aby analizowane przepisy zaczęły obowiązywać na tyle wcześnie, aby możliwe było zapoznanie się z nimi i wdrożenie, przed upływem terminów ustawowych na sporządzenie dokumentacji cen transferowych za rok 2021.

Dodatkowo, w stosunku do podatników, którzy wybiorą stosowanie obecnie obowiązujących przepisów, istotne jest sfinalizowanie objaśnień Ministerstwa Finansów na tyle wcześnie, aby podatnicy zdążyli wypełnić nałożone na nich obowiązki.

**j) Uwagi ogólne**

- **Doprecyzowanie pojęcia „należność” w art. 11o ust. 1 pkt 2) Ustawy o CIT.**

Pojęcie „należność” nie zostało zdefiniowane w Ustawie o CIT, co rodzi pytania o zakres przepisów dotyczących badania rzeczywistego właściciela. Zgodnie z definicją słownikową, należność oznacza „kwotę, którą należy komuś wypłacić”.

Trzeba zauważyć, że w ramach danej transakcji kontrolowanej obie strony mogą być zobowiązane do wypłacenia określonej kwoty – dotyczy to np. pożyczek (kwota kapitału wypłacana przez pożyczkodawcę oraz kwota kapitału i odsetki wypłacane przez pożyczkobiorcę), ubezpieczeń (składka i opłaty płacone przez ubezpieczonego oraz odszkodowanie wypłacane przez ubezpieczyciela) czy nawet zwykłych transakcji towarowych (gdzie dostawca może być zobowiązany do wypłacenia upustów czy premii na rzecz odbiorcy towarów). W rezultacie, proponowane brzmienie przepisów wymusi na podatnikach weryfikację transakcji zarówno zakupowych (tj. takich, w których podatnik otrzymuje świadczenie w zamian za wynagrodzenie – np. otrzymanie pożyczki lub zakup ubezpieczenia), jak również (przynajmniej w części przypadków) transakcji sprzedażowych. Należy przy tym zaznaczyć, że wypłacenie należności w ramach transakcji sprzedażowych może nie przekładać się bezpośrednio na wysokość zobowiązania podatkowego (np. należność w postaci kwoty kapitału wypłaconego przez pożyczkodawcę).



Użycie pojęcia „należność” rodzi też wątpliwości w zakresie dokonywania kompensat pomiędzy podmiotami, gdzie kwota, którą pierwszy podmiot powinien wypłacić drugiemu podmiotowi może być pomniejszona o należność, którą ten drugi podmiot powinien wypłacić pierwszemu podmiotowi z innego tytułu.

Co istotne, im większa niepewność po stronie podatników w zakresie interpretacji zakresu obowiązków, tym gorsza będzie jakość danych otrzymywanych przez administrację podatkową w ramach informacji TPR. Ostrożni podatnicy będą bowiem raportować transakcje budzące wątpliwości interpretacyjne w celu ograniczenia ryzyka nałożenia sankcji karnych-skarbowych oraz ryzyka zastosowania wyższej stawki sankcyjnej w przypadku dodatkowego zobowiązania podatkowego.

W efekcie powyższego, rekomendujemy rozważenie następujących zmian:

- ograniczenie stosowania przepisu do transakcji zakupowych (zgodnie z treścią projektu objaśnień) oraz sprzedażowych w przypadku transakcji, o których mowa w proponowanym art. 11o ust. 2 Ustawy o CIT, lub
- ograniczenie stosowania przepisu do należności mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. Proponowane rozwiązanie jest o tyle racjonalne, że ogranicza zakres obowiązków dokumentacyjnych tylko do tych przepływów, które mogą potencjalnie prowadzić do obniżenia podstawy opodatkowania w Polsce. Powyższe podejście byłoby też spójne z proponowanym umożliwieniem korzystania ze zwolnienia z art. 11n pkt 3 Ustawy o CIT (w zakresie transakcji „których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych”) – przy czym zwolnienie nie wyklucza obecnie obowiązku dokumentowania wypłaty należności np. w ramach transakcji finansowych. Również proponowany przepis art. 11o ust. 6 Ustawy o CIT sugeruje, że celem przepisów nie jest identyfikacja jakichkolwiek należności przekazywanych do rajów podatkowych, a takich należności, których przekazanie wiąże się z erozją podstawy opodatkowania w Polsce.
- **Ustalenie spójnego podejścia co do zakładów zagranicznych**

Zarówno obecne, jak i proponowane brzmienie przepisów wprowadza obowiązek stosowania zasady ceny rynkowej i dokumentowania transakcji (lub należności), w przypadku których kontrahent lub rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Oznacza to, że w procesie badania kontrahentów, zakłady (podatnicy podlegający w różnych jurysdykcjach ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) są zasadniczo transparentne, bowiem nie posiadają siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania na terytorium rajów podatkowych (o ile na terytorium takiego rajów nie znajduje się siedziba lub zarząd podmiotu posiadającego taki zakład).

Co więcej – można uznać, że transakcje pomiędzy podatnikiem niebędącym zakładem zagranicznym, a zakładem zagranicznym w ogóle nie podlegają przepisom art. 11o Ustawy o CIT, bowiem zgodnie z proponowanym przepisem „Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący

*transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem (...) mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (...) innym niż określony w pkt 1, jeżeli rzeczywisty właściciel należności z tytułu tej transakcji ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową”,* podczas gdy podmiot został zdefiniowany w art. 11a ust. 1 pkt 2 Ustawy o CIT jako „osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład”. Transakcja z podmiotem będącym zagranicznym zakładem nie może być zatem transakcją z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w raju podatkowym, bowiem jest zawierana z podmiotem, który w ogóle nie może mieć siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania. Wynika to z definicji zagranicznego zakładu z art. 4a pkt 11 Ustawy o CIT („Ilekoć w ustawie jest mowa o zagranicznym zakładzie - oznacza to: a) stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych, b) plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa, c) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje - chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej. Definicja zagranicznego zakładu wyraźnie oddziela bowiem zakład od podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa.

Jeżeli powyższe było celem proponowanych przepisów, to dla jasności należałoby usunąć odniesienia do przepisów wskazujących na obowiązek analizowania takich przepływów (np. art. 11o ust. 2 pkt 2 i 3 Ustawy o CIT). W przeciwnym przypadku rekomendujemy doprecyzowanie przepisów.

- **Modyfikacja odpowiedniego stosowania art. 11k ust 4 Ustawy o CIT**

Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 11o ust. 1 Ustawy o CIT, przepisy art. 11k ust. 1 i 3–5 Ustawy o CIT należy stosować odpowiednio (co jest również zgodne z obecnie obowiązującym brzmieniem). Przy czym przepis art. 11k ust. 4 Ustawy o CIT wskazuje, że „Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, o której mowa w ust. 2-3, jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.”

W celu uniknięcia wątpliwości, rekomendujemy odpowiednie dostosowanie odniesienia do art. 11k ust. 4 Ustawy o CIT („z wyjątkiem liczby podmiotów, z którymi zawierana jest transakcja”).

- **Wprowadzenie odrębnego rozdziału w Ustawie o CIT dotyczącego tzw. transakcji rajowych**

Na wstępie należy wskazać, że przepisy dotyczące transakcji zawieranych z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową niesłusznie znajdują się w Rozdziale 1a Ustawy o CIT dedykowanym cenom transferowym, tj. ustalonymi albo narzuconymi w wyniku istniejących powiązań, podczas gdy przepisy dotyczące tzw. transakcji rajowych weryfikują co do zasady transakcje zawierane z podmiotami niepowiązanymi.

W efekcie wprowadzenia przepisów dotyczących tzw. transakcji rajowych do Rozdziału 1a Ustawy o CIT, odniesienie mają odpowiednie definicje dotyczące podmiotów powiązanych oraz transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, co stwarza jedynie trudności przy próbach interpretacji przepisów rajowych.

W efekcie, rekomendujemy wyłączenie przepisów art. 11o z Rozdziału 1a Ustawy o CIT.

## **12. Regulacja w zakresie zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC)**

Nowelizacja przepisów o opodatkowaniu dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC) przez Polski Ład doprowadziła do zniekształcenia celu i funkcji tych przepisów w zakresie, w jakim wprowadziła do tej regulacji element opodatkowania majątku.

Celem regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów CFC jest przypisanie polskiemu podatnikowi, który kontroluje np. zagraniczną spółkę, dochodu tej spółki, aby został on opodatkowany w Polsce. Taki dochód zagranicznej spółki, kontrolowanej przez polskiego podatnika, jest przypisywany temu polskiemu podatnikowi wtedy, gdy spełnione zostaną ustawowe warunki wskazujące na to, że spółka została założona w zagranicznej jurysdykcji przez polskiego podatnika tylko po to, aby korzystać z niższego niż w Polsce opodatkowania. Tymi warunkami są m.in. uzyskiwanie tzw. przychodów pasywnych (np. dywidendy, odsetki od pożyczek lub należności licencyjne), brak tzw. substancji ekonomicznej (np. spółka nie posiada swojego biura w kraju swojej rejestracji, nie zatrudnia tam pracowników itp.) oraz opodatkowanie znacząco niższe niż w Polsce (podatek dochodowy zapłacony za granicą jest niższy o co najmniej 25% niż podatek dochodowy, który byłby należny w Polsce). Przy czym istotą mechanizmu opodatkowania dochodów CFC jest właśnie opodatkowanie dochodu, który jest realnie uzyskiwany przez CFC w danym roku podatkowym.

Natomiast Polski Ład wprowadził do regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów CFC mechanizm opodatkujący majątek CFC (art. 24a ust. 3 pkt 4 w zw. z ust. 6a Ustawy o CIT). Mechanizm ten działa w taki sposób, że jeżeli aktywa CFC składają się co najmniej w 50% m.in. z udziałów (akcji) lub nieruchomości, a przychody CFC w danym roku podatkowym nie wyniosły co najmniej 30% sumy wartości tych aktywów (podkreślenie celowe, bowiem osiągnięcie 30% przychodu z aktywów jest w aktualnych warunkach ekonomicznych praktycznie niemożliwe – do takich wartości ledwie zbliżają się największe korporacje na świecie, kontrolujące większość światowego rynku danego produktu lub usługi), to polski podatnik, kontrolujący taką CFC, musi zapłacić podatek dochodowy w stawce 19% od

8% sumy wartości tych aktywów tej CFC. Taki podatek od majątku CFC należy zapłacić wówczas, gdy CFC nie osiągnęła dochodu.

Należy zatem zauważyć, że powyższy mechanizm stoi w sprzeczności nie tylko z regulacją CFC, która, co należy podkreślić, jest implementacją regulacji unijnych, ale również w sprzeczności z istotą podatku dochodowego. Przedmiotem opodatkowania podatku od dochodów CFC, a szerzej – przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym, jest dochód uzyskiwany przez podatnika, a nie jego majątek. Dlatego też postulujemy usunięcie tego mechanizmu z regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów CFC. Podatki majątkowe mogą być oczywiście przez ustawodawcę wprowadzane, w ramach jego swobody prawodawczej wyznaczonej granicami konstytucyjnymi, ale takie podatki powinny mieć swoje własne miejsce w systemie podatkowym, a nie komplikować i zniekształcać mechanizm działania podatków dochodowych. Ponadto, wprowadzanie podatków majątkowych pod „płaszczkiem” podatków dochodowych wydaje się naruszać standardy przyzwoitej legislacji – podatnicy powinni mieć prawo do jasnego i przejrzystego systemu opodatkowania, aby w sposób racjonalny kształtować swoje interesy w granicach prawa.

Mając na uwadze powyższe, postulujemy usunięcie z regulacji CFC mechanizmu skutkującego opodatkowaniem majątku.

Zwracamy także uwagę, że projekt nie przewiduje zmian w zakresie pozostałych rozwiązań, które niekorzystnie wpłynęły na działalność podatników prowadzących swoją działalność poza terytorium Polski. Aktualne pozostają postulaty zgłoszone w ramach konsultacji dotyczących zmian do projektu ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (dalej: „ustawa z dnia 29 października 2021 r.”), w szczególności:

- a) wprowadzenie progu kontroli, poniżej którego nie będą miały zastosowania przepisy dotyczące zagranicznej jednostki kontrolowanej;
- b) ujednoczenie przesłanki tzw. niskiego efektywnego opodatkowania w przepisach regulujących poszczególne rodzaje zagranicznych jednostek kontrolowanych oraz rezygnację z niejednoznacznych oraz powodujących trudności interpretacyjne kategorii przychodów wskazanych w katalogu tzw. przychodów pasywnych (art. 24a ust. 3 ustawy o CIT);
- c) w art. 24a ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT zmniejszenie zarówno 30% stosunku wartości przychodów do wartości kwalifikowanego majątku do poziomu 5%, jak i 50% współczynnika majątku (aktywów) wskazanego w art. 24a ust. 4 pkt 4 lit. d) w zw. z art. 24a ust. 4 pkt 4 lit. c) do poziomu 25%;
- d) powiązanie treści art. 24a ust. 3e ustawy o CIT z poszczególnymi kategoriami przychodów pasywnych, o których mowa w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b) tej ustawy;
- e) usunięcie pojęcia zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w art. 24a ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT i powiązanych przepisów ust. 6a i 6b ustawy o CIT oraz ewentualnie przeniesienie niniejszej propozycji legislacyjnej do odrębnej ustawy w zgodzie z rozporządzeniem określającym zasady techniki prawodawczej.

### **13. Definicja legalna „rzeczywistego właściciela”**

Polski Ład wprowadził do definicji rzeczywistego właściciela z Ustawy o CIT warunek prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

Na wstępie należy zauważyć, że pojęcie „rzeczywistego właściciela” jest autonomicznym pojęciem międzynarodowego prawa podatkowego i jego znaczenia na gruncie polskiego prawa podatkowego powinno być zgodne z międzynarodowym prawem podatkowym. Pojęcie „rzeczywistego właściciela” jest bowiem istotne dla ustalenia prawa do opodatkowania danego dochodu przez dany kraj w sytuacjach transgranicznych, gdzie kompetencje podatkowe danych krajów są regulowane przez normy międzynarodowego prawa podatkowego. Pojęcie „rzeczywistego właściciela” należy interpretować przede wszystkim z uwzględnieniem dorobku OECD, w tym komentarzy do Modelowej Konwencji OECD, ale także z uwzględnieniem prawa unijnego, które transponowało to pojęcie do swojego prawodawstwa podatkowego.

Powyższa przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby odbiorcy należności nie jest częścią pojęcia „rzeczywistego właściciela” ani na gruncie dorobku OECD, ani na gruncie prawa unijnego. Kwestia prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej jest oczywiście częścią dorobku OECD oraz prawa unijnego, ale nie dotyczy pojęcia „rzeczywistego właściciela”, tylko wiąże się z kwestią ustalania treści ekonomicznej danego porozumienia na potrzeby stosowania klauzul mających na celu zwalczanie unikania opodatkowania np. klauzuli PPT, wprowadzonej do wielu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na podstawie Konwencji MLI.

Treść pojęcia „rzeczywistego właściciela” sprowadza się do ustalenia podmiotu, który ma prawo do dysponowania należnością wynikającą z transgranicznej płatności, aby następnie móc ustalić, które państwo ma prawo do opodatkowania tej należności. Natomiast celem ustalania „rzeczywistego właściciela”, zgodnie z dorobkiem OECD oraz prawem unijnym, nie jest zwalczanie unikania opodatkowania, a takie cechy ma właśnie przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby odbiorcy należności.

W związku z powyższym, wprowadzenie do pojęcia „rzeczywistego właściciela” przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby odbiorcy należności powoduje zniekształcenie i pomieszczenie ze sobą celu i funkcji przepisów rozstrzygających o prawie do opodatkowania transgranicznych płatności z celem i funkcjami przepisów mających na celu zwalczanie unikania opodatkowania. Takie pomieszczenie ze sobą dwóch różnych instytucji prawnych (alokacji prawa do opodatkowania i zwalczania unikania opodatkowania) powoduje trudności z ustaleniem prawidłowej treści normy prawnej, a co za tym idzie, utrudnia prawidłowe stosowanie prawa podatkowego. Zważywszy zaś na rozbudowany i skomplikowany mechanizm poboru podatku u źródła u Ustawie o CIT, a także zważywszy na różnego rodzaju sankcje, które wiążą się z nieprawidłowym pobraniem podatku

u źródła, aktualna definicja pojęcia „rzeczywistego właściciela”, która (1) nie jest definicją prawidłową z uwagi na odejście od dorobku OECD i prawa unijnego oraz (2) rodzi szereg problemów interpretacyjnych, naraża podatników i płatników na niezawinione sankcje. Aktualna legislacja narusza zatem konstytucyjne standardy demokratycznego państwa prawnego i zasadę określoności obowiązków podatkowych.

Mając na uwadze powyższe, postulujemy usunięcie przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby odbiorcy należności z definicji pojęcia „rzeczywistego właściciela”. Przy czym należy podkreślić, że usunięcie tej przesłanki z definicji nie powinno szkodzić interesom Skarbu Państwa, ponieważ Ustawa o CIT, ale również międzynarodowe prawo podatkowe i prawo unijne, zawiera szereg mechanizmów mających na celu ochronę interesów fiskalnych przed unikaniem opodatkowania w transakcjach transgranicznych przez podatników krajowych i zagranicznych.

#### **14. Rozliczanie strat podatkowych spółki przejmującej**

Polski Ład wyłączył możliwość rozliczania strat podatkowych podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:

- przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub
- 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.

Powyższa regulacja budzi znaczne wątpliwości interpretacyjne w zakresie odpowiedniej kwalifikacji częściowej zmiany przedmiotu działalności, a także prowadzi do rozbieżności między sądową wykładnią prawa, a wykładnią dokonaną przez organy podatkowe (np. odwrotne połączenie jest dopuszczalne w orzecznictwie podatkowym, podczas gdy organy podatkowe stoją na stanowisku, że odwrotne połączenie skutkuje wyłączeniem możliwości rozpoznania straty podatkowej spółki przejmującej). Te wątpliwości prowadzą do znacznej nieprzewidywalności stosowania prawa.

Mając na uwadze powyższe, aby zachować cel wprowadzonej regulacji (przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej), postulujemy zastąpienie jej przez tzw. małą klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (analogiczną jak przy łączeniach i podziałach spółek lub wymianie udziałów).

W praktyce stosowania prawa od dłuższego już czasu wykształca się sposób rozumienia przesłanki działania w celu uzyskania korzyści podatkowej oraz przesłanki ekonomicznego uzasadnienia dla dokonanych działań, dlatego postulujemy odwołanie się do już znanego podatnikom, organom podatkowym i sądom mechanizmu (tzw. małej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania), zamiast wprowadzać nowy mechanizm antyabuzyjny, bazujący na nieznanym dotąd i w dodatku niejasnych przesłankach, które mogą powodować znaczne problemy w zakresie stosowania takiej regulacji.



## 15. Ograniczenie neutralności podatkowej dla kolejnych reorganizacji biznesu

Polski  ad wy aczy  neutralno c podatkową w zakresie  czenia i podzia ow sp tek oraz wymiany udzia ow dla wspólników sp tek biorących udział w reorganizacji w sytuacji, w której wspólnicy otrzymali udziały w sp lkach biorących udział w reorganizacji w wyniku innych, wcześniejszych działań reorganizacyjnych (w tym przede wszystkim  czenia i podzia ow sp tek oraz wymiany udzia ow).

Znowelizowana regulacja jest niezgodna z przedmiotem i celem tzw. dyrektywy mergerowej (2009/133/WE) oraz jest nieproporcjonalna w stosunku do celu, jaki zamierzał osiągnąc ustawodawca.

Zgodnie z tzw. dyrektyw  mergerow , wszystkie reorganizacje, które nie mają charakteru unikania lub uchylania się od opodatkowania, powinny być neutralne podatkowo dla wszystkich stron takiej czynności. Dyrektywa mergerowa przewiduje co prawda kilka wyjątków uzasadniających wy czenie neutralności podatkowej reorganizacji biznesu (np. step-up na wartości podatkowej aktywów), ale nie przewiduje takie wyęczenia tylko i wy cznie z powodu dokonanie drugiej lub kolejnej reorganizacji, w której udział biorą ci sami podatnicy. Co więcej, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazuje wyraźnie, że krajowy ustawodawca nie może wprowadza  kazuistycznej listy cech reorganizacji, które a priori wy czay by neutralno c podatkową reorganizacji, domniemuj c jej abuzywny charakter. Nowelizacja polsko- adowa własnie taką cech  reorganizacji wskazała – jest ni  kolejna reorganizacja. Co oznacza, że znowelizowane w tym zakresie przepisy są niezgodne zarówno z prawem wt rny m UE, jak i z wytycznymi TSUE w zakresie implementacji dyrektywy mergerowej.

Celem nowelizacji w omawianym zakresie było przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej. Jednak przepisy zapewniające neutralno c podatkową dla reorganizacji biznesu posiadają dedykowany instrument antyabuzywny – tzw. ma  klawzul  przeciwko unikaniu opodatkowania. Wy czanie a priori neutralności podatkowej dla kolejnych działań reorganizacyjnych, bez weryfikacji ich ekonomicznego uzasadnienia, nie odpowiada celom regulacji antyabuzywnych. Co za tym idzie, jest środkiem nieproporcjonalnym do osiągnięcia zamierzonego celu, szkodzącym polskim przedsiębiorcom, którzy szczególnie w dzisiejszych czasach musz  zachowa  dużą elastyczno c w zakresie formy prawnej oraz struktury korporacyjnej prowadzonej działalności, aby szybko odpowiada  na potrzeby niestabilnego rynku.

Co więcej, taka regulacja stawia polskich przedsiębiorców w gorszej pozycji w stosunku do przedsiębiorców z innych krajów UE, którzy mogą w sposób neutralny podatkowo reorganizować swój biznes, o ile oczywiście działają z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

W związku z tym, w ramach dalszych prac nad nowelizacj  ustawy, rekomendujemy zmian  przedmiotowych przepisów zgodnie z poniższymi uwagami zg szonymi przy okazji projektu nowelizacji ustawy o podatku dochodowego od osób prawnych, która weszła w życie od 2022 r.

W szczególności należy zwr ci c uwagę na następujące kwestie:

- art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT wydaje się pokrywa  z obowiązującym już przed 1 stycznia 2022 r. art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m) ustawy o CIT. W projekcie nowelizacji przewidującym t  zmian  nie



wyjaśniono przyczyny wprowadzenia art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT przy jednoczesnym braku wykreślenia art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m) ustawy o CIT. Komentowana regulacja wydaje się ustawowym *superfluum* i należałoby ją uchylić. W obecnym brzmieniu przepisy budzą poważne wątpliwości w szczególności co do tego, czy przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów powinny zostać zakwalifikowane jako przychody z dywidend w rozumieniu art. 22 ust. 1 ustawy o CIT, co dla wspólnika zagranicznego będącego np. udziałowcem spółki przejmowanej obejmującego udziały w spółce przejmującej oznaczałoby, że taki przychód podlegałby opodatkowaniu u źródła (co także generowałoby określone obowiązki po stronie polskiej spółki zaangażowanej w reorganizację), czy powinny być traktowane jako zyski kapitałowe uregulowane najczęściej w art. 13 ust. 4 albo 5 stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, które zasadniczo nie podlegają opodatkowaniu u źródła w Polsce (ewentualnie zastosowanie mogłyby znaleźć postanowienia obejmujące „inne dochody”, które z reguły znajdują się w art. 22 danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i w skutkach zbliżone są do wspomnianego art. 13). Zgodnie bowiem z art. 22 ust. 1 ustawy o CIT przychodem z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych są przychody określone w art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Jednocześnie art. 22 ust. 1 ustawy o CIT nie referuje do art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT. Nie jest zatem jasne, czy przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów stanowią przychody z dywidend (art. 22 ust. 1 ustawy o CIT).

Wątpliwości budzi także to, czy przychody osiągnane w następstwie przekształceń, łączenia i podziałów jako przychody faktycznie uzyskane w następstwie przekształceń, łączeń i podziałów traktowane jako przychody uzyskane z udziału w zyskach osób prawnych (art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m) ustawy o CIT), a z kolei pozostałe przychody w następstwie przekształceń, łączenia i podziałów jako inne niż faktycznie uzyskane nietraktowane jako przychody uzyskane z udziału w zyskach osób prawnych (bazując na treści art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy o CIT).

- w wyniku nowelizacji przepisów, w tym w szczególności art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3h i 12 oraz art. 12 ust. 11 ustawy o CIT, wprowadzono regulacje potencjalnie sprzeczne z prawem unijnym. Ograniczono bowiem neutralność podatkową czynności reorganizacyjnych, które zgodnie z prawem unijnym powinny być neutralne podatkowo, naruszając tym samym przepisy Dyrektywy Rady 2009/133/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego („Dyrektywa 2009/133/WE”). Co więcej, zaburzona może zostać neutralność podatkowa podziału i połączeń spółek w przypadku istnienia wartości firmy. Wynika to z faktu, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8c do przychodów zalicza się wartość rynkową majątku (która może obejmować także wartość firmy), podczas gdy kosztem uzyskania przychodów może być wartość składników majątku. Oznacza to zatem możliwość opodatkowania wartości firmy przejętej w razie połączenia spółek, co również narusza przepisy Dyrektywy Rady 2009/133/WE.

- wątpliwości budzi relacja art. 12 ust. 1 pkt 8b do dodanego od dnia 1 stycznia 2022 r. art. 12 ust. 1 pkt 8ba ustawy o CIT. Oba przepisy dotyczą bowiem wartości uzyskanego przychodu w przypadku podziału spółki (a pkt 8ba dotyczy również łączenia), przy czym pkt 8ba reguluje przychód powstający po stronie wspólnika spółki przejmowanej w następstwie łączenia lub podziału podmiotów. Jeżeli jednak dochodzi do podziału spółki, zgodnie z przepisami Kodeksu spółek handlowego nie ma mowy o spółce przejmowanej, a jedynie o spółce dzielonej, przejmującej lub nowo zawiązanej. W rezultacie, nie jest jasne jak stosować ten przepis oraz jaka jest jego relacja do art. 12 ust. 1 pkt 8b ustawy o CIT.
- poprawa siatki pojęciowej, w szczególności przy odnoszeniu się do wartości majątku wskazuje się na „wartość rynkową majątku” (art. 12 ust. 1 pkt 8c ustawy o CIT), „wartości tych składników majątku” (art. 12 ust. 4 pkt 3e i 3g ustawy o CIT) czy „wartości majątku” (art. 12 ust. 4 pkt 3f ustawy o CIT).
- w wyniku nowelizacji przepisów istnieją trzy odrębne przepisy przewidujące powstanie przychodu po stronie spółki przejmującej - art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT, art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT oraz art. 12 ust. 1 pkt 8c ustawy o CIT. Każdy ze wskazanych przepisów przewiduje, że w związku z połączeniem po stronie spółki przejmującej powstaje przychód, którego podstawę obliczenia stanowi wartość majątku spółki przejmowanej. Taka konstrukcja powoduje to, że w określonych sytuacjach, odczytując przepisy literalnie, przychód z połączenia po stronie spółki przejmującej może przekroczyć wartość przejmowanego majątku (wartość uzyskanego przysporzenia), co pozostaje nieracjonalne i jak zakładamy nie było intencją ustawodawcy. W szczególności obecne brzmienie przepisów rodzi niepewność co do tego jak opodatkowane pozostaje przejęcie przez spółkę podmiotu, w którym posiada on udział mniejszy niż 10%. W takim przypadku literalnie zastosowanie wydaje się znajdować bowiem zarówno art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT jak i art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT. Przy takim podejściu przychód spółki przejmującej wynosiłby dwukrotność wartości przejmowanej majątku spółki zależnej (przy pominięciu ewentualnego kosztu nabycia przez spółkę przejmującą udziałów spółki przejmowanej). Wydaje się, że intencją pozostawało aby art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT był traktowany jako *lex specialis* do art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT, niemniej taka zależność nie wynika jednoznacznie z treści przepisów.

Należy zatem przeformułować przepisy dotyczące przychodu powstającego po stronie spółki przejmującej. Przychodem z połączenia powinna być wartość przejmowanego majątku, zaś kwoty które obecnie obniżają kwotę poszczególnych przychodów winny być traktowane, we właściwych sytuacjach, jako koszty uzyskania tego przychodu.

Mając na uwadze powyższe, postulujemy usunięcie przesłanki ograniczającej neutralność podatkową dla wspólników reorganizowanych spółek, dotyczącej wyłączenia neutralności podatkowej dla kolejnej reorganizacji. Wszystkie następujące po sobie reorganizacje biznesu powinny być podatkowo neutralne dla ich stron, o ile są realizowane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

## 16. Obowiązek raportowania spółek nieruchomościowych

Zwracamy się z prośbą o rozważenie możliwości wprowadzenia, w ramach nowelizacji, doprecyzowania i usprawnienia przepisów dotyczących raportowania struktury spółek nieruchomościowych. Ich obecne brzmienie budzi wątpliwości nie tylko co do zakresu raportowania (których udziałowców powinny raportować spółki nieruchomościowe), ale też podmiotów objętych obowiązkiem złożenia informacji o udziałowcach spółki nieruchomościowej (jak należy rozumieć pojęcie podatnika posiadającego pośrednio udziały w spółce nieruchomościowej).

W odpowiedzi z dnia 9 maja 2022 r. na złożoną petycję<sup>1</sup>, Ministerstwo Finansów udzieliło wyjaśnień, wskazując że:

1) *W informacji dotyczącej udziałowców spółki nieruchomościowej wskazywać należy jedynie te podmioty (w tym podatników), które posiadają bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% praw do spółki nieruchomościowej.*

2) *Spółki nieruchomościowe zobowiązane są do przekazania informacji o podmiotach posiadających do nich prawa, nie ograniczając się wyłącznie do kategorii podatników.*

3) *Przez pojęcie podatnika posiadającego bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% praw do spółki nieruchomościowej rozumieć należy podmiot na którym ciąży obowiązek w podatku PIT/CIT wynikający z faktu zbycia posiadanych praw do spółki nieruchomościowej, niezależnie od formy prawnej w jakiej podmiot taki funkcjonuje.*

Mając na względzie postulat przejrzystości i jasności przepisów zasadne wydaje się doprecyzowanie przepisów tak by jasno regulowały one wymienione w odpowiedzi elementy. W tym zakresie celowe wydaje się:

- doprecyzowanie przepisów w zakresie pojęcia “podatnika” zobowiązanego do raportowania poprzez jednoznaczne wskazanie, że pojęcie to obejmuje wyłącznie podmioty, które w razie gdyby doszło do zbycia udziałów spółki nieruchomościowej byłyby faktycznymi podatnikami z tego tytułu,
- wyrażenie wprost w przepisach progu 5% praw do spółki nieruchomościowej, jako progu limitującego zakres podmiotów podlegających raportowaniu (raportowany bierny) - pomimo wskazywania tego limitu nie tylko w ramach odpowiedzi na petycję, ale również w uzasadnieniach do projektów rozporządzeń<sup>2</sup>, próg ten do tej pory nie został wskazany w treści przepisu.

Nadto, w celu ograniczenia nadmiarowych obowiązków formalnych, zasadne wydaje się wprowadzenie zasady, w myśl której przekazanie informacji o strukturze udziałowców przez jeden podmiot, zwalnia inne podmioty zobowiązane do raportowania z tego obowiązku. Powyższe powinno pozwolić na realizację celu regulacji a równocześnie obniżyć obciążenia administracyjne dla przedsiębiorców. Takie ułatwienie byłoby szczególnie istotne dla podmiotów zagranicznych, dla których złożenie formularza

<sup>1</sup> Dostępna na stronie MF: <https://www.gov.pl/web/finanse/luty-2022-r>

<sup>2</sup> Projekty rozporządzeń Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie przesyłania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych a także w sprawie przesyłania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

raportowego zgodnie z lokalnymi, polskimi procedurami może powodować istotne trudności administracyjno-techniczne.

### **17. Ulgi podatkowe wspierające innowacje i rozwój**

Postulujemy rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikujących się do objęcia ulgą na robotyzację również o koszt rat leasingowych leasingu operacyjnego (obecnie, literalnie ulgą na robotyzację objęte są wyłącznie umowy leasingu finansowego).

Ponadto, postulujemy, aby w ramach ulgi na nowy produkt, wydatkiem kwalifikującym się do objęcia ulgą była nie tylko „cena nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3, lub koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 16g ust. 4, fabrycznie nowych środków trwałych niezbędnych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu, zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji”, ale również koszty ponoszone w związku z korzystaniem z tych środków trwałych na podstawie umowy leasingu finansowego lub operacyjnego.

### **18. Miejsce efektywnego zarządu w kontekście ustalania rezydencji podatkowej spółki**

Zgodnie z Polskim Ładem, podatnik podatku dochodowego od osób prawnych ma zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej między innymi, gdy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej są prowadzone w sposób zorganizowany i ciągły bieżące sprawy tego podatnika na podstawie w szczególności:

- umowy, decyzji, orzeczenia sądu lub innego dokumentu regulujących założenie lub funkcjonowanie tego podatnika, lub
- udzielonych pełnomocnictw, lub
- powiązań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5.

Celem powyższej regulacji było przypisanie polskiej rezydencji podatkowej spółkom, które są zarządzane z terytorium Polski. Jednak kształt tej regulacji wykracza poza jej cel, bowiem posłużenie się pojęciem „prowadzenia bieżących spraw” wykracza poza sam aspekt zarządzania i obejmuje swoim zakresem *de facto* wszystkie czynności, która są podejmowane przez spółkę, łącznie z realizacją prostych umów, np. dokonaniem przelewu za media dostarczane do spółki. Przepis ten w żaden sposób nie nakazuje ważyć istotności dokonanych czynności. Zatem może prowadzić do sytuacji, w której polskim rezydentem podatkowym stanie się zagraniczna spółka, której zarząd spotyka się i podejmuje decyzje w kraju jej siedziby, ale na co dzień korzysta ze wsparcia np. z centrum usług wspólnych zlokalizowanego w Polsce. Zatem aktualne brzmienie przepisu jest nieproporcjonalne w stosunku do celu, który miał zostać zrealizowany.

Mając na uwadze powyższe, postulujemy zawężenie przesłanki „prowadzenia bieżących spraw” podatnika na terytorium Polski do „podejmowania istotnych decyzji zarządczych” podatnika na terytorium Polski w sposób zorganizowany i ciągły. Z perspektywy międzynarodowego prawa podatkowego o rezydencji podatkowej spółki ma przesądzać nie miejsce załatwiania jej bieżących spraw (to jest kwestia do ewentualnego badania z perspektywy powstania zakładu podatkowego) ale miejsce podejmowania istotnych decyzji zarządczych.

### **19. Opodatkowanie datio in solutum**

Postulujemy dodanie do przepisów podatkowych regulacji w zakresie ustalania kosztów uzyskania przychodu podatnika z tytułu datio in solutum. Przepisy podatkowe regulują kwestię ustalania przychodu spółki z tytułu datio in solutum, regulują kwestię ustalania kosztów uzyskania przychodu z tytułu zbycia rzeczy lub prawa, które zostały nabyte w drodze datio in solutum, ale nie regulują wprost sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodu z tytułu datio in solutum po stronie spółki, która dokonuje świadczenia niepieniężnego w miejsce świadczenia pieniężnego. Na chwilę obecną taki koszt należy ustalać na zasadach ogólnych. Jednak z uwagi na specyfikę opodatkowania czynności datio in solutum postulujemy, aby regulacja ta była uregulowana w ustawach podatkowych w sposób możliwie spójny, autonomiczny i całościowy, celem uniknięcia jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych.

***Konfederacja Lewiatan, KL/268/132/PP/2022***