

Uzasadnienie

Część ogólna

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w:

- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 i 1291), zwanej dalej: „ustawą o PIT”,
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406), zwanej dalej: „ustawą o CIT”,
- ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 43, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o ryczałcie”.

W projekcie wprowadza się również zmiany do:

- ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 31, z późn. zm.),
- ustawy o podatku o aktywizacji przemysłu okrętowego oraz przemysłów komplementarnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1084),
- ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.),
- ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1655, z późn. zm.),
- ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, z późn. zm.).

Przyjęte w projekcie rozwiązania podzielić można na:

- A. Przepisy uszczelniające system podatku dochodowego,
- B. Zmiany w ustawie o ryczałcie mające na celu zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać.
- C. Zmiany w przepisach o cenach transferowych

AD A) Zasadniczym celem projektowanej ustawy jest uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, podatku z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu. Projektowana ustawa stanowić ma kolejny krok w kierunku odbudowania dochodów podatkowych, w szczególności dochodów z podatku CIT. Kierunek zmian przyjęty w projekcie wpisuje się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.), przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r. (M.P. poz. 260).

Zmiany zawarte w projekcie zmierzają również do pełniejszej realizacji – wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wymienione zasady konstytucyjne doznają uszczerbku we wszystkich sytuacjach, kiedy dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub na różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest fakt, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Działania te są niepożądane m.in. z następujących powodów:

- Po pierwsze wynika to z tego, iż przyznawanie określonych preferencji podatkowych czy też wprowadzanie specjalnych zasad opodatkowania jest rolą ustawodawcy i stanowi przejaw kreowanej przez niego polityki podatkowej. Preferencje te powinny być aksjologicznie uzasadnione, w szczególności powinny służyć realizacji innych wartości konstytucyjnych. Działania optymalizacyjne naruszają tę regułę.
- Po drugie nie jest prawdą to, iż optymalizacja „dostępna” jest dla każdego podmiotu. Ekonomiczna „opłacalność” tego typu działań wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia, często znacznych, kosztów obsługi całego procesu. Na ich poniesienie mogą sobie pozwolić przede wszystkim duże przedsiębiorstwa. Stawia to je tym samym w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych podatników.
- Działania optymalizujące wysokość podatku zaburzają równowagę konkurencyjną podmiotów na rynku, stawiając w uprzywilejowanej pozycji podmioty optymalizujące swoje zobowiązania podatkowe i ponoszące z tego tytułu niższe koszty niż inne podmioty prowadzące analogiczną działalność, regulujące w sposób rzetelny swoje zobowiązania podatkowe.

Za słuszością podjętych kroków zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego przemawia dodatkowo argument związany z redystrybucją środków publicznych. Zwiększone wpływy z tytułu podatku dochodowego od podatników unikających opodatkowania przy pomocy dostępnych schematów optymalizacyjnych dają możliwość pełniejszej realizacji prowadzonej przez państwo polityki gospodarczej i społecznej. Dotyczy to w szczególności wszelkich działań ukierunkowanych na zwiększenie innowacyjności gospodarki poprzez stymulowanie – w tym poprzez ulgi podatkowe - wzrostu wydatków na działalność badawczo-rozwojową czy też działań zwiększających konkurencyjność gospodarki m.in. poprzez wspieranie rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw.

Przyjęty w nowelizacji kierunek zmian wpisuje się ponadto w działania, jakie podejmowane były w ostatnich latach na forum międzynarodowym. Chodzi tu w szczególności o działania podejmowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w ramach projektu dotyczącego przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS).

Celem realizacji powyższych zamierzeń i postulatów projekt przewiduje objęcie zakresem podmiotowym ustawy o CIT mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółek komandytowych oraz tych spółek jawnych, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i w przypadku których podatnicy podatku dochodowego partycypujący w zyskach takich spółek jawnych nie są ujawniani, co powoduje możliwość uchylania się tych podmiotów z opodatkowania podatkiem dochodowym.

W tym celu w przepisach ustawy o CIT wprowadzone zostają w art. 1 tej ustawy regulacje nadające status „podatnika podatku dochodowego”:

- mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółkom komandytowym, oraz
- mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółkom jawnym, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, ale tylko tym, w przypadku których tożsamość ich wspólników podlegających opodatkowaniu z racji uzyskiwanych przez spółkę dochodów nie jest znana polskim organom podatkowym i nie będzie tym organom ujawniona.

Regulacjami tymi nie będą zatem objęte spółki jawne, w przypadku których tożsamość wszystkich wspólników spółki, będących podatnikami podatku dochodowego (osoby fizyczne lub prawne) zostanie ujawniona właściwemu urzędowi skarbowemu.

Jednocześnie, w przypadku spółek komandytowych, w których powiązania między wspólnikami nie wskazują na „optymalizacyjny cel” ich utworzenia, przewiduje się wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów komandytariuszy takich spółek, skutkiem którego efektywne opodatkowanie dochodów takich komandytariuszy z udziału w zyskach spółki komandytowej (opodatkowanej stawką podatku CIT wynoszącą 9% uzyskanych dochodów) pozostanie na porównywalnym poziomie, do efektywnego opodatkowania takich komandytariuszy wynikającego z przepisów ustawy CIT i ustawy PIT w ich brzmieniu obowiązującym do końca 2020 r.

Dodatkowo w ramach projektowanych regulacji przewidziano wyłączenie z zakresu stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania dochodów komandytariusza osiągniętych z tytułu uczestnictwa w zysku spółki komandytowej prowadzącej działalność operacyjną, która nie ma sztucznego charakteru. Spółki komandytowe, w których komplementariuszem z minimalnym prawem do udziału w zysku jest spółka kapitałowa, stanowią rozpoznany wehikuł optymalizacyjny. W takim przypadku podatnik uzyskuje korzyść podatkową związaną z jednokrotnym opodatkowaniem dochodu, który wypracowany został za pośrednictwem spółki komandytowej. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy spółka komandytowa powstaje z przekształcenia spółki kapitałowej. Gdyby bowiem podatnik PIT prowadził działalność poprzez spółkę kapitałową, opodatkowanie dochodu występowałoby dwukrotnie – najpierw na poziomie spółki w trakcie jej działalności (bieżące opodatkowanie CIT), następnie zaś na etapie dystrybucji zysku do wspólnika (opodatkowanie PIT w związku z wypłatą dywidendy). Znane są też przypadki powstawania spółek komandytowych z przekształcenia spółek komandytowo-akcyjnych – w związku ze zmianą zasad opodatkowania tych ostatnich.

Tak więc utworzenie spółki komandytowej, w której spółka z o.o. jest komplementariuszem, może skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej w postaci jednokrotnego opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej przy jednoczesnym zachowaniu atrybutów działalności charakterystycznych dla spółek kapitałowych (ograniczona odpowiedzialność wspólnika za zobowiązania spółki). W ten sposób następuje połączenie podstawowych zalet spółek osobowych i spółek kapitałowej: jednokrotne opodatkowanie dochodu oraz ograniczona odpowiedzialność za zobowiązania. Jednocześnie ustawodawca w przepisach ustawy o CIT oraz PIT w sposób spójny przewidział zasadę podwójnego opodatkowania dochodów w przypadku spółek kapitałowych, a więc opodatkowanie także efektywnej dystrybucji zysku ze spółki kapitałowej do jej wspólników.

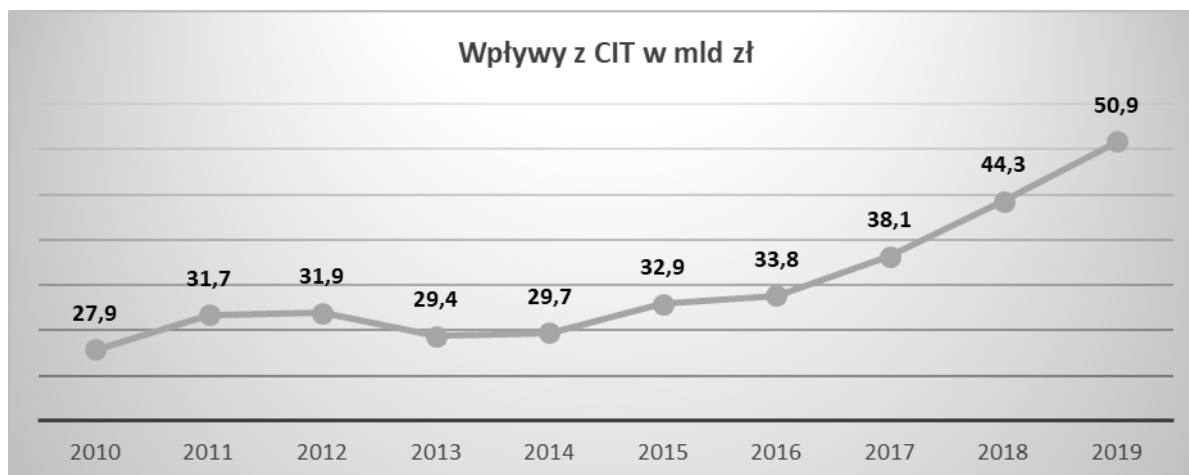
Jeżeli więc spełnione zostałyby pozostałe (oprócz wystąpienia korzyści podatkowej) przesłanki zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uregulowane w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej, w przypadku braku projektowanego przepisu przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mogłyby stanowić podstawę do kwestionowania skutków podatkowych przeprowadzonego działania – utworzenia spółki komandytowej i prowadzenia za jej pośrednictwem działalności, a co za tym idzie, opodatkowania dochodu jedynie na poziomie wspólnika (z jednoczesnym ograniczeniem odpowiedzialności za zobowiązania w obszarze pracy prywatnego). Jednocześnie w projektowanym przepisie zastrzeżono, że jego zastosowanie ogranicza się do jednokrotnego opodatkowania dochodu uzyskanego z działalności operacyjnej – w konsekwencji przepis ten nie znajdzie zastosowania do korzyści podatkowych, których źródłem powstania byłyby np. przeprowadzone działania restrukturyzacyjne w grupie podmiotów. Wprowadzane zwiększają więc pewność prawa, gwarantując podatnikom, iż podstawowa działalność operacyjna spółki komandytowej pomimo, iż była szczególnie korzystnie opodatkowana nie będzie podważana przez administrację skarbową w postępowaniach klauzulowych.

Objęcie projektowanym przepisem wyłącznie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynika z faktu uregulowania w Dyrektywie 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 (dalej: ATAD) kwestii dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przepisy ATAD stanowią w tym zakresie minimalny wymagany standard ochrony, tzn. nie jest możliwe wprowadzanie uregulowań liberalizujących rozwiązania przewidziane w ATAD. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że ATAD ma zastosowanie wyłącznie w stosunku podatku dochodowego od osób prawnych, możliwe jest wprowadzenie korzystnego rozwiązania w stosunku do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

Oczywistym czynnikiem wpływającym na rozmiar luki podatkowej jest konstrukcja systemu podatkowego. W obecnym systemie podatków dochodowych inaczej traktuje się podmioty w podobnej sytuacji ekonomicznej, ale o różnej formie prawnej. Podatek CIT stosuje się głównie do osób prawnych, do których należą spółki kapitałowe, fundusze inwestycyjne, instytuty badawcze czy partie polityczne, ale także podmioty niebędące osobami prawnymi, takie jak spółki komandytowo-akcyjne. Do mechanizmów mających na celu zmniejszenie dochodu do

opodatkowania należy wybór formy działalności, z uwagi na odmienne traktowanie poszczególnych form prawnych przez system podatkowy.

Należy zauważyć, że w ostatnich kilku latach mimo obniżenia do 15% stawki podatku CIT w 2017 r. a następnie w 2019 r. do 9% co do zasady skierowane do tzw. „małych podatników”, dochody z tego podatku w Polsce rosną. Wzrost tych dochodów w znacznym stopniu wynika z podjętych działań a w konsekwencji stopniowej redukcji luki w tym podatku.



Do redukcji tej luki w dużej mierze przyczyniły się działania uszczelniające/legislacyjne podjęte w ostatnich latach.

Wśród najważniejszych zmian, mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, można wskazać na:

- wyodrębnienie dwóch źródeł przychodów – z działalności gospodarczej i zysków kapitałowych,
- wprowadzenie zmian dotyczących możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego,
- ograniczenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na niektóre usługi niematerialne,
- modyfikacje w zakresie regulacji dotyczących cen transferowych,
- zmiany w zakresie funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych,
- wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego od nieruchomości komercyjnych,
- zmiany zasad opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych,
- zmiany w opodatkowaniu spółek komandytowo-akcyjnych,
- zmiany w zakresie opodatkowania funduszy inwestycyjnych,
- wprowadzenie klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Powyższą listę można oczywiście uzupełnić o wiele innych reform wynikających zarówno z implementacji dyrektyw unijnych i najlepszych standardów z krajów OECD, jak i będących wynikiem pracy polskiej administracji podatkowej¹.

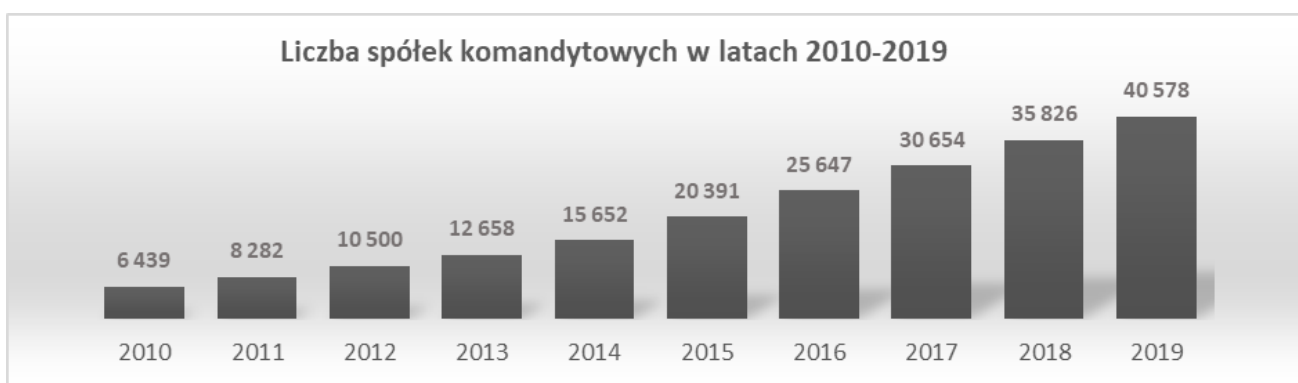
Niemniej jednak nadal istnieją obszary, w których można podjąć działania w celu uszczelnienia systemu podatkowego. Do tych działań należy zaliczyć objęcie spółek komandytowych podatkiem CIT.

Potrzeba rozszerzenia katalogu podmiotów, do których zastosowanie znajduje reżim wynikający z ustawy o CIT, krystalizowała się od momentu dołączenia Rzeczypospolitej Polski do Unii Europejskiej w roku 2004, wskutek systematycznego wzrostu liczby spółek osobowych wybieranych jako formy działalności przedsiębiorców, którzy w celu uniknięcia zobowiązań wynikających z podatku dochodowego od osób prawnych rezygnowali z tworzenia spółek kapitałowych nawet wówczas, gdy byłaby to forma najwłaściwsza ze względu na przedmiot prowadzonej działalności. Projekt ustawy nowelizującej w powyższym zakresie pojawił się po raz pierwszy w roku 2013 (druk sejmowy nr 1725), proponując rozszerzenie katalogu podatników CIT o spółki komandytowe oraz komandytowo-akcyjne. W ramach proponowanych wówczas regulacji szczególny nacisk kładziony był na konieczność objęcia reżimem podatku od dochodów osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych, jako najczęściej wykorzystywanych do prowadzenia optymalizacji podatkowej. Powyższe zmiany argumentowane były przede wszystkim możliwością odroczenia opodatkowania przez akcjonariuszy takiej spółki w długim czasie, w związku z powiązaniem momentu uzyskania przychodu podatkowego przez akcjonariusza z momentem faktycznego wypłacenia mu udziału w zyskach. Podnoszono wówczas, iż przyjęcie takiego rozwiązania skutkuje preferencją podatkową przyznaną jedynie akcjonariuszom spółek komandytowo-akcyjnych, których dochody w ówczesnym stanie prawnym nie były opodatkowane zaliczkowo w trakcie roku podatkowego oraz, o ile zysk nie został wypłacony, także po jego zakończeniu. Rodziło to wątpliwości w zakresie spójności istniejącego systemu z zasadą sprawiedliwości podatkowej, wedle której dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku opodatkowany być winien na tym samym poziomie lub tych samych zasadach, zaś wszelkie różnice powinny być obiektywnie uzasadnione.

W toku prac nad wskazanym wyżej projektem zrezygnowano jednak z nadania spółkom komandytowym statusu podatnika CIT. Rezygnacja ta wynikała przede wszystkim z faktu, iż spółka komandytowa w porównaniu do spółki komandytowo-akcyjnej była znacznie rzadziej wybieranym sposobem optymalizacji podatkowej, częściej zaś tę prawną formę prowadzenia działalności wybierali mali i mikro przedsiębiorcy. W związku z tym, istniała trudność w zdefiniowaniu schematu, w ramach którego spółka komandytowa służyła optymalizacji podatkowej przedsiębiorców. W konsekwencji, uwzględniając panującą w roku 2013 sytuację rynkową, zdecydowano o pozostaniu przy obowiązujących wówczas regulacjach w zakresie podmiotowości spółki komandytowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przy jednoczesnym nadaniu statusu podatnika CIT spółkom komandytowo-akcyjnym.

¹ Publikacje: Horyzont optymalizacji - geneza, skala i struktura luki w podatku CIT, Polski Instytut Ekonomiczny, 2019 i Luka CIT w Polsce w latach 2014 – 2018, Polski Instytut Ekonomiczny, 2020

Powyższa nowelizacja nadająca spółkom komandytowo-akcyjnym podmiotowość na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2014 r. Począwszy od momentu wejścia w życie regulacji nadających owym spółkom status podatnika CIT, przestały być one atrakcyjnym rozwiązaniem służącym w celu optymalizacji podatkowej. Od podjęcia owych regulacji, znacznie większą popularne stało się prowadzenie działalności w formie spółki komandytowej. Opierając się na danych Głównego Urzędu Statystycznego <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2019-r-1,24.html> wyraźnie widać bardzo dynamiczny wzrost liczby spółek komandytowych w przeciągu ostatnich kilku lat.



W 2010 r. było ich 6 439 natomiast w 2019 r. ich liczba wzrosła aż do 40 578, tj. ponad sześciokrotnie. Najbardziej dynamiczny przyrost liczby spółek komandytowych przypada na rok 2015 - ich liczba w porównaniu do 2014 r. wzrosła wówczas o 30%. Przykładowo w tym samym okresie liczba spółek z ograniczoną odpowiedzialnością wzrosła o 11%.

Szczegółowe informacje w zakresie liczby spółek komandytowych, w tym w zakresie ich przyrostu w ostatnich latach przedstawia się następująco:

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Spółki komandytowe	6 439	8 282	10 500	12 658	15 652	20 391	25 647	30 654	35 826	40 578
r/r		129%	127%	121%	124%	130%	126%	120%	117%	113%
wzrost liczby spółek r/r		1 843	2 218	2 158	2 994	4 739	5 256	5 007	5 172	4 752

W ciągu ostatnich lat spółka komandytowa stała się drugim najpopularniejszym typem spółki prawa handlowego, ustępując miejsca jedynie spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Poniższy wykres jednoznacznie wskazuje na coraz większe zainteresowanie w tworzeniu spółek komandytowych.



Tak duże zainteresowanie w tworzeniu spółek komandytowych można upatrywać w tym, że nie objęte są one ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych.

Dla porównania przeanalizowano dane spółek komandytowo-akcyjnych, które ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonazowym (Dz.U. z 2013 r., poz. 1387) począwszy od 2014 r. zostały objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT). Po wprowadzeniu tych przepisów zainteresowanie w tworzeniu spółek komandytowo-akcyjnych wyraźnie zmalało i w ostatnich latach widać sukcesywny spadek liczby tych spółek.

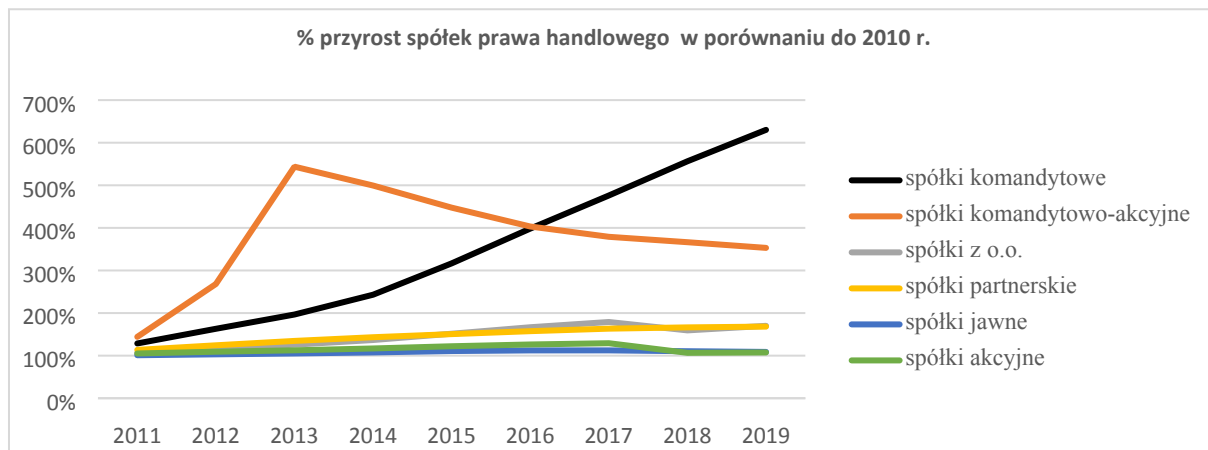


Analizując dane GUS w zakresie liczby spółek komandytowo-akcyjnych można zauważyć, że przed rokiem 2014 ich liczba sukcesywnie rosła. W 2010 r. było ich 1 050, w 2011 r. 1 513 (wzrost r/r o 44%), w 2012 r. 2 816 (wzrost r/r o 86%) a w 2013 r. już 5 709 spółek komandytowo-akcyjnych (wzrost r/r o 203%). W 2014 r. kiedy to objęto te spółki podatkiem CIT, liczba spółek komandytowo-akcyjnych zmniejszyła się do 5 244, tj. o 8%. W 2019 r. liczba tych spółek wynosi już tylko 3 707, tj. o 35% mniej niż w 2013 r., (w roku przed objęciem ich podatkiem CIT).

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Spółki komandytowo-akcyjne	1 050	1 513	2 816	5 709	5 244	4 699	4 234	3 980	3 847	3 707

r/r		144%	186%	203%	92%	90%	90%	94%	97%	96%
-----	--	------	------	------	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Wyraźną różnicę w zainteresowaniu tworzenia spółek komandytowych w porównaniu do spółek komandytowo-akcyjnych przedstawia poniższy wykres.



Reasumując zainteresowanie w tworzeniu spółek komandytowo-akcyjnych wyraźnie spada od 2014 r. kiedy to spółki te zostały objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych, natomiast ciągle znacznie rośnie zainteresowanie spółkami komandytowymi, które nie podlegają ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W przypadku pozostałych form spółek prawa handlowego, tj. m.in. spółek z ograniczoną odpowiedzialnością czy spółek akcyjnych, na przełomie lat 2010-2019 nie widać tak wyraźnych zmian jak w przypadku spółek komandytowych czy spółek komandytowo-akcyjnych.

Powyższe statystyki są o tyle istotne, iż najczęściej podnoszonym argumentem w toku konsultacji publicznych projektu z roku 2013, dotyczącego upodmiotowienia spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych na gruncie podatku CIT było wskazanie wyeliminowania z obrotu gospodarczego owych spółek wskutek wprowadzenia tej regulacji. Jak jednak wynika z powyższej analizy, na podstawie statystyk można przyjąć pogląd, iż liczba spółek komandytowo-akcyjnych spadła kosztem przyrostu spółek komandytowych, jednak niezależnie od nabycia podmiotowości na gruncie CIT wciąż są one funkcjonującą i popularną formą prowadzenia działalności gospodarczej.

Jako kolejny argument przemawiający przeciwko włączeniu spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych w poczet podatników podatku CIT w czasie konsultacji publicznych proponowanego wówczas projektu było objęcie obowiązkiem w podatku dochodowym od osób prawnych jedynie owych dwóch spółek, przy jednoczesnym zachowaniu transparentności podatkowej pozostałych spółek osobowych. Dla proponowanej regulacji ów argument nie znajdzie jednak zastosowania. W pierwszej kolejności wskazać należy, iż zgodnie z proponowanym projektem regulacje z ustawy o CIT obejmować będą również, w ściśle określonych sytuacjach, spółki jawne, co stanowić będzie kolejne rozszerzenie przedmiotu regulacji ustawy o CIT. W związku z powyższym, jako transparentna podatkowo pozostaje w pełnym zakresie jedynie spółka partnerska, która ze względu na swoją specyfikę oraz zastrzeżenie jedynie dla osób fizycznych wykonujących ściśle określone rodzaje działalności, nie stanowi istotnego zagrożenia optymalizacyjnego. Po drugie, jako priorytetowe winno być

dokonanie uszczelnienia w zakresie tych regulacji, które są najszerzej wykorzystywane w celu optymalizacji podatkowej. Na chwilę obecną, biorąc pod uwagę przedstawione wyżej statystyki oraz ogólną praktykę przedsiębiorców, w owym zakresie również w celu uniknięcia opodatkowania przez wspólników zagranicznych wykorzystywane są spółki komandytowe oraz w ograniczonym zakresie spółki jawne.

Propozycja nadania statusu podatnika podatku CIT spółkom komandytowym spotkała się również z opiniami dotyczącymi szkodliwego wpływu owej regulacji na sytuację finansową małych i mikro przedsiębiorstw. Obecnie jednak zarzut ten jest mniej zasadny, niż miało to miejsce w roku 2013. Działalności w formie spółki komandytovej podejmują bowiem obecnie przede wszystkim „duże” podmioty, w których komplementariuszem spółki zostaje każdorazowo spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. W konsekwencji, sytuacja takiego podatnika nie różni się w sposób znaczny od sytuacji spółki kapitałowej.

Przedstawiony w poprzednim akapicie schemat używania przez duże podmioty spółki komandytovej w celu optymalizacji zobowiązań podatkowych był wielokrotnie sygnalizowany przez Krajową Administrację Skarbową - organy podatkowe w rezultacie dokonanej analizy grup kapitałowych identyfikowały bowiem złożone mechanizmy agresywnego planowania podatkowego z wykorzystaniem transparentnych podatkowo spółek prawa handlowego (w tym począwszy od roku 2014 r. przede wszystkim spółek komandytowych).

Organy podatkowe w rezultacie dokonanej analizy przekazanych informacji o schematach podatkowych zidentyfikowały możliwość występowania schematów unikania opodatkowania poprzez stworzenie celowej struktury podmiotów prowadzących działalność gospodarczą z udziałem spółki kapitałowej z wygenerowaną stratą podatkową oraz powiązanych spółek osobowych osiągających dochód podatkowy, w oparciu o przepisy art. 7 ust. 5 w związku z art. 5 ust. 1 i ust. 2 ustawy o CIT.

W tym zakresie zidentyfikowano schemat – uzgodnienie, które polega na rozpoczęciu działalności polegającej na prowadzeniu inwestycji budowlanych (działalność deweloperska) przez spółkę z grupy kapitałowej, która prowadziła wcześniej działalność gospodarczą, występując jako generalny wykonawca prac budowlanych, a która z tytułu wykonywanej działalności gospodarczej poniosła stratę podatkową. Zgodnie ze schematem działalność deweloperska będzie wykonywana przez spółki komandytowe, w których wspólnikiem będzie Korzystający (spółka ze stratą podatkową). Strata podatkowa Korzystającego ma zostać rozliczona z dochodem wygenerowanym przez spółki komandytowe.

W sytuacji zastosowania opisanego schematu podatkowego możliwe jest powstanie korzyści podatkowej polegającej na niepowstaniu, odsunięciu w czasie powstania lub obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego. Zauważyć należy, iż rozpoczęcie działalności gospodarczej (deweloperskiej) przez spółki komandytowe, w których oczekiwanym efektem prowadzonej działalności będzie osiągnięcie dochodu, a przy tym wspólnikiem będzie spółka z grupy kapitałowej prowadząca wcześniej działalność gospodarczą jako „generalny wykonawca prac budowlanych” (oraz jednocześnie z tytułu wykonywanej działalności poniosła stratę) – może umożliwić rozliczenie bieżących dochodów tych spółek osobowych ze stratą podatkową wygenerowaną pierwotnie przez wskazaną spółkę kapitałową, co z kolei wpływa

bezpośrednio na obniżenie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

Wobec powyższego, zaplanowanie przeprowadzenia w opisany sposób działania restrukturyzacyjnego może prowadzić do wniosku, że głównym jego celem jest nabycie przywilejów podatkowych – a nie względy ekonomiczne związane z potrzebą utworzenia struktury gospodarczej odpowiedniej dla realizacji celów planowanej działalności deweloperskiej.

Opisane czynności w zakresie schematu optymalizacyjnego mogły zostać podjęte w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Innym raportowanym przez organy skarbowe przypadkiem jest wykorzystanie w optymalizacji podatkowej funduszu inwestycyjnego zamkniętego (dalej: „FIZ”). W utworzonej strukturze fundusz inwestycyjny zamknięty był wspólnikiem transparentnych spółek prawa luksemburskiego (SCSp), które z kolei były komandytariuszami w polskiej spółce komandytowej, powstałej z przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej. Spółka komandytowo – akcyjna (będąca podatnikiem podatku CIT) została 13 grudnia 2016 r. przekształcona w spółkę komandytową (podmiot transparentny podatkowo). W następstwie tego przekształcenia w dniu 13 grudnia 2016 r. zakończył się jej rok podatkowy, pierwotnie przypadający na okres od dnia 1 września 2016 r. do dnia 31 sierpnia 2017 r.

Niemalże bezpośrednio po zmianie formy prawnej, w dniu 27 grudnia 2016 r., wspomniana spółka komandytowa zbyła nieruchomość o znacznej wartości rynkowej (ponad 70 mln zł). Nabywcą nieruchomości została spółka powiązana osobowo zarówno z FIZ, jak i spółką sprzedającą nieruchomość. Nabycie zostało sfinansowane poprzez emisję obligacji, objętych m.in. przez FIZ.

W wyniku uprzedniej zmiany formy prawnej spółki komandytowo – akcyjnej na spółkę komandytową doszło do braku opodatkowania dochodu z tytułu zbycia ww. nieruchomości. Zysk osiągnięty z tytułu zbycia nieruchomości przez spółkę komandytową powinien bowiem zostać opodatkowany na poziomie jej wspólników. Ponieważ były nimi transparentne podatkowo spółki luksemburskie, rozliczenie podatkowe osiągniętego dochodu powinno wystąpić na poziomie funduszu inwestycyjnego zamkniętego, który jednak do końca 2016 r. korzystał z podmiotowego zwolnienia podatkowego. Bez zastosowania tego mechanizmu, zysk ze sprzedaży nieruchomości podległaby opodatkowaniu przez spółkę komandytowo-akcyjną, jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Ponadto, w toku analizy organy podatkowe Krajowej Administracji Skarbowej wskazują również na zagrożenie erozją podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy określone podmioty z grupy kapitałowej prowadzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność gospodarczą w formie transparentnych podatkowo spółek komandytowych, powiązanych z transparentną podatkowo spółką prawa luksemburskiego. Podmioty te wykorzystując przepisy prawa luksemburskiego, zapewniające anonimowość wspólników tej podatkowo transparentnej luksemburskiej spółki, utworzyły grupę powiązanych przedsiębiorstw, w przypadku której formalnie trudno jest wskazać podatnika podatku dochodowego w zakresie dochodów

uzyskiwanych przez spółki tworzące tę grupę w ramach prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej rzeczywistej działalności gospodarczej. Jednocześnie, podatnikiem lub podatnikami w zakresie dochodów uzyskiwanych „za pośrednictwem” transparentnych podatkowo spółek jest lub są rezydent / rezydenci krajowi będącymi osobami fizycznymi. Ponadto jak ustalono nie są w Polsce składane deklaracje podatkowe z tytułu osiągnięcia dochodów poprzez zakład (PE) z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej przez owe transparentne spółki. W konsekwencji z uwagi na występujący w Polsce obowiązek samoopodatkowania podatników, w przedmiotowej sytuacji dochodzi do uchylania się przez tych podatników z opodatkowania podatkiem dochodowym, czyli z działaniem sprzecznym z prawem, polegającym na zatajeniu przez podatnika uzyskiwanych dochodów, wykorzystującym fakt niemożności ustalenia przez organy podatkowe stanu faktycznego sprawy.

Analogiczne do wyżej przedstawionych wniosków KAS, potwierdzające konieczność nadania spółkom komandytowym podmiotowości na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych sygnalizowali również liczni przedstawiciele doktryny prawa podatkowego. Spółki komandytowe są wskazywane jako narzędzie optymalizacji przez m.in. Annę Justyńską, zdaniem której *„Spółki komandytowe były również dotychczas wykorzystywane w międzynarodowym unikaniu opodatkowania dochodów osiągniętych na terytorium Polski”*², oraz przez Andrzeja Stolarskiego, który wskazuje, iż *„[Podatnicy] tworząc konstrukcję w oparciu o spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością jako komplementariuszem spółki komandytowej i stawiając się w tej konstrukcji jako komandytariusze, odnoszą oni podwójną korzyść. Nie odpowiadają za zobowiązania spółki lub odpowiadają w niewielkim stopniu oraz unikają podwójnego opodatkowania zysku przedsiębiorstwa. (...) prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej ze spółką jest formą optymalizacji podatkowej.”*³ W odniesieniu do spółek komandytowych, których komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Józef Wycisłok wskazywał, iż *„konstrukcja ta ma na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą”*⁴. Analogiczne zdanie co do owej konstrukcji prezentuje Monika Klukowska-Świtalska: *„narzędzie to jest stosunkowo często oferowane przez firmy doradcze jako produkt służący zmniejszeniu wysokości zobowiązania podatkowego”*⁵. Anna Rosa i Wojciech Rosa wskazują natomiast, iż *„Podwójne opodatkowanie zysku jest podstawowym problemem przedsiębiorców chcących ograniczyć ryzyko utraty majątku osobistego, dlatego też od roku 2005 zaczęto powszechnie stosować konstrukcję prawnopodatkową wykorzystującą spółkę komandytową do*

² A. Justyńska, Funkcjonowanie spółek osobowych [w:] opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników, red. A. Mariański, Warszawa 2018, s. 144-145.

³ A. Stolarski, Podatkowe kryteria wyboru spółki komandytowej jako formy prowadzenia działalności gospodarczej [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, ISSN 2083-8611, Nr 363 2018

⁴ J. Wycisłok, Spółki osobowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek osobowych, 2014, s. 3.

⁵ M. Klukowska-Świtalska, Spółka komandytowa bez podwójnego opodatkowania dochodu, BDO Podatki i Rachunkowość 2007, Nr 11; Spółka komandytowa. Wehikuł podatkowy i bezpieczeństwo. Instrukcja obsługi (pod red. M. Tomczaka), Gdańsk 2010

optymalizacji podatkowej. Optymalizację uzyskać można dzięki „wyprowadzeniu dochodu” z pominięciem podwójnego opodatkowania dywidendy”⁶.

W trakcie konsultacji publicznych z roku 2013 dotyczących próby objęcia podatkiem CIT spółek komandytowych, często wskazywano również na niezgodność proponowanych regulacji z prawem wspólnotowym. W tym miejscu podkreślić należy, iż traktowanie spółek komandytowych jako podatnika podatku CIT jest rozwiązaniem powszechnie przyjętym w wielu krajach członkowskich Unii Europejskiej. Spółki osobowe nie są transparentne podatkowo w:

- Belgii (z wyjątkiem spółki jawnej, w przypadku której wspólnicy decydują o osobowości prawnej i w konsekwencji o podleganiu CIT przez spółkę jawną - *société en nom collectif*⁷),
- Bułgarii (podatek dochodowy od osób prawnych dotyczy spółek osobowych i spółek kapitałowych utworzonych na mocy prawa bułgarskiego oraz stałych zakładów podmiotów niebędących rezydentami w Bułgarii⁸),
- Chorwacji⁹,
- Czechach (tylko w zakresie w jakim spółka komandytowa nie jest transparentna podatkowo w stosunku do komandytariuszy¹⁰),
- Estonii (Istnieją dwa rodzaje spółek osobowych: spółka jawna (*täisühing*: wspólnicy ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki jawnej całym swoim majątkiem) i spółka komandytowa [*usaldusühing*: co najmniej jeden ze wspólników (komplementariusz) jest odpowiedzialny za zobowiązania spółki komandytowej całym majątkiem komplementariusza, a co najmniej jeden ze wspólników (komandytariusz) odpowiada za zobowiązania spółki komandytowej w zakresie wkładu komandytariusza]. Spółki osobowe są osobami prawnymi, dlatego podatek dochodowy od osób prawnych jest płatny od podzielonych zysków spółki¹¹),
- Francji (Old-fashioned *société en commandite simple* [SCS] jest narzędziem „hybrydowym” z punktu widzenia podatkowego, ponieważ jest półprzezroczysty dla części dochodu przypadającego na komplementariuszy [odpowiedzialność solidarna] i podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych w zakresie dochodu przypadającego komandytariuszom [z ograniczoną odpowiedzialnością]),
- Grecji,

⁶ A. Rosa, W. Rosa, „Konstrukcje prawne form prowadzenia działalności gospodarczej wykorzystywane w optymalizacji podatkowej” [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 667 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 40 2011

⁷ <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/corporate-tax-2020/belgium>

⁸ <https://nomoretax.eu/doing-business/minimise-taxes-bulgaria/>

⁹ <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=corporate-vehicles&s=governance-and-taxation-of-corporate-vehicles&q=taxation&c=HR>

¹⁰ <https://accace.com/tax-guideline-for-the-czech-republic/>

¹¹ <http://www.konsult.ee/en/doing-business/>

- Hiszpanii¹²,
- Holandii (w zakresie spółki komandytowej „otwartej” gdzie można dodawać członków bez zgody innych¹³),
- Rumunii (jeśli spółki osobowe posiadają obowiązek rejestracji. Konieczność zarejestrowania spółki osobowej dla celów podatku od osób prawnych w Rumunii zależy od tego, czy spółka osobowa składa się wyłącznie z podmiotów będących rezydentami, czy też obejmuje podmioty niebędące rezydentami. W szczególności, zgodnie z obowiązującym prawem, tylko te spółki, w których co najmniej jeden wspólnik jest nierezydentem, muszą być zarejestrowane dla celów podatku dochodowego, tj. Lider spółki będzie musiał uzyskać numer identyfikacji podatkowej spółki osobowej, który będzie używany zadeklarować zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w Rumunii każdego partnera niebędącego rezydentem.),
- Węgrzech (zgodnie z ustawą LXXXI z 1996 r. O podatku od osób prawnych i podatku od dywidend [zwaną dalej „ustawą o podatku od osób prawnych”] podatnikami będącymi rezydentami są: stowarzyszenia przedsiębiorców utworzone na podstawie ustawy V z 2013 r. Kodeks cywilny, a przed 15 marca 2014 r. ustawy IV z 2006 r. o zrzeszaniu się przedsiębiorców (np. spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (kft.), spółki jawne (kkt.), spółki komandytowe (bt.) i inne organizacje (np. fundacje, stowarzyszenia); podatnicy niebędący rezydentami, których miejsce prowadzenia działalności znajduje się na Węgrzech.¹⁴).

W konsekwencji przyjąć należy, iż nadanie spółkom komandytowym podmiotowości na gruncie ustawy o CIT spójne jest z ogólnie przyjętą polityką podatkową na arenie wewnątrzspółnotowej.

Zapobieżeniu działaniom optymalizacyjnym podatników podatku CIT służą także niektóre zmiany zaproponowane w przepisach dotyczących:

- możliwości rozliczania strat podmiotów przejmowanych,
- amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Kolejnym elementem pakietu uszczelniającego jest wprowadzenie rozwiązań ułatwiających dochodzenie należności podatkowych w przypadku dochodu ze sprzedaży udziałów (akcji) w spółkach nieruchomościowych przez nierezydentów. W obecnie obowiązujących regulacjach ustawy o CIT istnieją już co prawda przepisy na podstawie których tego typu dochodu są uznawane za osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na zasadzie tzw. ograniczonego obowiązku podatkowego. Należy jednak wskazać, że w odniesieniu do powyższych kategorii dochodu jurysdykcja podatkowa Polski ma mocno ograniczony charakter ze względu trudności natury egzekucyjnej. Takie transakcje są trudne do wykrycia, a jeśli już zostaną zidentyfikowane, to ciężko jest dochodzić należności od nierezydenta. W krajach rozwiniętych

¹² <https://www.dentons.com/en/issues-and-opportunities/global-tax-guide-to-doing-business-in/spain>

¹³ <https://www.dentons.com/en/issues-and-opportunities/global-tax-guide-to-doing-business-in/the-netherlands>

¹⁴ https://en.nav.gov.hu/taxation/taxinfo/summary_companies.html

często przewiduje się wprowadzenie dedykowanych rozwiązań w tym zakresie. Do najczęściej stosowanych rozwiązań można zaliczyć:

- obowiązki raportowania o transakcjach lub strukturze udziałowej – wymogi odnośnie zgłaszania przypadków transferu aktywów nakładane są na zbywającego (takie rozwiązanie funkcjonuje np. w Australii, Kanadzie, Japonii, Chile i Chinach) lub na nabywcę (takie rozwiązanie przyjęto także w Kanadzie oraz w Indiach, w pewnym zakresie także w Chile).
- podatek u źródła – rozwiązaniem zabezpieczającym interesy podatkowe może być nałożenie obowiązku pobrania podatku u źródła od zysków kapitałowych przez nabywcę spółki nieruchomościowej lub samą spółkę nieruchomościową (tego typu rozwiązanie przewidziano w Kanadzie, USA, Chinach, Australii, Kolumbii, Indiach oraz Wietnamie),
- hipoteka przymusowa lub zastaw na aktywach – tego typu rozwiązanie zostało przyjęte w Indiach, gdzie przejmowana spółka nieruchomościowa zobowiązana jest notyfikować wszelkie zmiany własnościowe (także pośrednie), a w celu zabezpieczenia zapłaty podatku od zysków kapitałowych ustanowiona może być hipoteka na nieruchomościach spółki nieruchomościowej lub innych aktywach krajowych zbywcy.
- nałożenie obowiązku zapłaty podatku na określoną jednostkę lokalną, funkcjonującą jako np. przedstawiciel podatkowy zbywcy nierezydenta (rozwiązanie stosowane np. w Kolumbii i Francji).

Przeniesienie wszelkich nieruchomości położonych we Francji lub związanych z nimi praw, w tym udziałów spółek z przewagą nieruchomości w strukturze aktywów, dokonywane przez osoby, które nie są rezydentami we Francji, wymaga wyznaczenia przedstawiciela podatkowego z siedzibą we Francji. Osoby osiągające zyski z tytułu przeniesienia własności i związanych z nimi praw posiadające miejsce zamieszkania lub siedzibę lub mające siedzibę w jednym z państw członkowskich UE, Islandii lub Norwegii są zwolnione z obowiązku wyznaczenia przedstawiciela podatkowego. Wyznaczenie przedstawiciela podatkowego jest obowiązkowe w następujących przypadkach:

- osób fizycznych sprzedających nieruchomość/przenoszących prawo do niej: kiedy cena transferu przekracza 150 000 euro i gdy nieruchomość lub prawo były w posiadaniu przez sprzedającego przez mniej niż 22 lata (lub 30 lat w przypadku gruntów budowlanych),
- osób prawnych – w każdym przypadku.

Przedstawicielem podatkowym może być tylko jedna z następujących osób:

- spółka lub organ akredytowany przez administrację podatkową;
- banki i instytucje kredytowe działające we Francji;
- nabywca nieruchomości, jeśli ma miejsce zamieszkania we Francji;

- lub każda inna osoba mająca miejsce zamieszkania we Francji, z wyjątkiem notariuszy i prawników (o udzielenie zgody na pełnienie funkcji przedstawiciela podatkowego należy wystąpić do departamentalnego lub regionalnego departamentu finansów publicznych, odpowiadającego lokalizacji nieruchomości).

W ramach uszczelnienia projekt przewiduje również wprowadzenie obowiązku sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej. Obowiązek dotyczy podatników określonych w art. 27b ust. 2 ustawy o CIT tj. podatników, których przychody w roku poprzednim przekroczyły wyrażoną w złotych kwotę odpowiadającą równowartości 50 mln euro, jak również podatników działających w formie podatkowej grupy kapitałowej (PGK), niezależnie od wysokości osiąganych przez taką grupę przychodów.

Głównym celem proponowanych zmian jest dążenie do zwiększenia transparentności podatkowej podatników odgrywających istotną rolę na polskim rynku, w szczególności z uwagi na wysokość osiąganych przychodów. Projektowane w tym zakresie przepisy nakładają na określonych podatników obowiązek sporządzenia sprawozdania z realizacji strategii podatkowej dotyczącego sposobu prowadzenia przez nich działalności gospodarczej i wysokości ich zobowiązań podatkowych.

Projektowane przepisy zobowiązują podmioty do podania do publicznej wiadomości sporządzonych sprawozdań z realizacji strategii podatkowych na swoich stronach internetowych. Takie działanie ma pełnić głównie funkcję informacyjną, dzięki czemu obywatele otrzymają dostęp do informacji o zasadach podatkowych, którymi kierują się największe podmioty oraz podejmowanych przez nich dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej. Takie informacje będą pomocne w czasie podejmowania przez obywateli decyzji o skorzystaniu z usług czy zakupu produktów od takich podmiotów.

Projekt nakłada na podmioty obowiązek publikacji wskazanych informacji. Podatnicy powinni uzupełnić treść swojego sprawozdania z realizacji strategii podatkowej o wszelkie dodatkowe dane, które w ich ocenie powinny się w niej znaleźć.

W obliczu panującej obecnie sytuacji związanej z rozprzestrzenianiem się COVID-19 zwiększona uwaga powinna zostać także skupiona na kwestiach związanych ze stosowaniem przez podatników mechanizmów optymalizacji podatkowej czy też innych działań, jakie podejmują, a które mogą skutkować zmniejszeniem zobowiązań podatkowych w Polsce, a tym samym mieć negatywny wpływ na równowagę budżetową.

Podobne do projektowanego rozwiązania zostały zidentyfikowane w systemach prawnych dwóch innych państw. W Australii określone podmioty mogą ujawniać na swoich stronach internetowych informacje podatkowe, według wytycznych zawartych w dokumencie The Tax Transparency Code (TTC)¹⁵.

Podobne rozwiązanie występuje również w Wielkiej Brytanii, a upublicznianie strategii podatkowej (tax strategy) w przypadku dużych podatników jest tam obowiązkowe. W ustawie

¹⁵<https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Tax-transparency/Voluntary-Tax-Transparency-Code/>

określono minimalne wymogi, które powinny znaleźć się w przygotowywanych dokumentach. Za niedopełnienie przewidzianych ustawą obowiązków przewidziano kary pieniężne¹⁶.

Proponowany w projektowanej ustawie mechanizm to kolejny instrument mający się przyczynić do rozwiązania globalnego problemu unikania opodatkowania i erozji bazy podatkowej państw, w których dany dochód jest generowany. Projektowane przepisy stanowią rozwinięcie regulacji wprowadzonych do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁷, które zobowiązują ministra właściwego do spraw finansów publicznych do podawania do publicznej wiadomości w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej swojego urzędu indywidualnych danych z zeznań podatników podatku dochodowego od osób prawnych, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro oraz podatników tego podatku będących podatkowymi grupami kapitałowymi (PGK).

Powyższy obowiązek upubliczniania indywidualnych danych podatników podatku dochodowego od osób prawnych wraz z projektowanymi przepisami ma przyczynić się do wzmocnienia skłonności podatników do prawidłowego wypełniania ich zobowiązań podatkowych poprzez zwiększenie ich transparentności w tym obszarze oraz kontroli społecznej podejmowanych działań.

Przedstawiony w tym zakresie projekt wpisuje się również w trend zwiększania świadomości obywatelskiej w zakresie finansowych podstaw działania państwa, jak również w aktywności podejmowane przez gremia międzynarodowe. Wpłynie również pozytywnie na społeczną odpowiedzialność biznesu.

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych proponuje się m.in. modyfikację zwolnienia dla dochodów marynarzy pływających na statkach morskich, której celem jest zrównanie sytuacji prawnopodatkowej marynarzy będących obywatelami państw członkowskich należących do Unii Europejskiej lub państw należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, niezależnie od bandery statku, pod którą pływają.

Obecnie art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy o PIT zwalnia z podatku dochody marynarzy, którzy są obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, z tytułu pracy na statkach morskich podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej, jeżeli była ona w danym roku podatkowym wykonywana łącznie przez 183 dni, z wyjątkiem pracy wykonywanej na:

- a) holownikach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez holownik w ciągu roku stanowił przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską,
- b) pogłębiarkach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez pogłębiarkę w ciągu roku stanowił przewóz wydobytego materiału drogą morską.

¹⁶ <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy>

¹⁷ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 2369).

Przepis w tym brzmieniu został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2020 r. i realizuje „Wytoczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego” (Dz. Urz. UE C 13 z 17.01.2004, s. 3), zwane dalej „Wytocznymi”. Zmiana ta spowodowała wydanie pozytywnej decyzji o zgodności pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym przez Komisję Europejską i dołączenie Polski do grona większości państw członkowskich stosujących „Wytoczne”, co nastąpiło w dniu 16 grudnia 2019 r. W tym dniu bowiem Komisja Europejska zatwierdziła, jako zgodny z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE, przygotowany przez Ministerstwo Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej, środek pomocy państwa, polegający na zwolnieniu z podatku dochodowego dochodów marynarzy.

Jednakże zwolnienie to jest ograniczone jedynie do statków morskich pływających pod banderą państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Stąd też nie wszyscy marynarze mogą korzystać z tego zwolnienia przedmiotowego.

Celem projektowanych działań o charakterze uszczelniającym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych jest ograniczenie stosowania ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT. Istotą ulgi abolicyjnej jest zniesienie skutku metody proporcjonalnego odliczenia w stosunku do wybranych źródeł przychodów i zrównanie ich efektywnego opodatkowania ze skutkiem jaki powoduje metoda wyłączenia z progresją.

Od czasu wprowadzenia ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego, uwarunkowania stanowiące uzasadnienie jej obowiązywania uległy zasadniczym zmianom. Po pierwsze, wzrosła świadomość podatników uzyskujących dochody za granicą w zakresie konsekwencji podatkowych osiągania dochodów w drugim państwie. Po drugie, zauważono negatywne konsekwencje związane z wykorzystywaniem ulgi do agresywnej polityki podatkowej, przy wykorzystaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W związku z tym, wystąpiła potrzeba zmiany zasad funkcjonowania ulgi abolicyjnej, tak aby miała ona zastosowanie wyłącznie do tych podatników, którzy osiągają najniższe dochody, a zatem najbardziej potrzebują wsparcia państwa w zmniejszeniu obciążeń podatkowych.

AD B)

Zmiany w ustawie o ryczałcie mają na celu zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać. Polegają na: podniesieniu limitu przychodów warunkującego wybór ryczału od przychodów ewidencjonowanych oraz limitu przychodów uprawniającego do kwartalnych wpłat ryczału, likwidacji większości przypadków, w których określona działalność wyłącza z opodatkowania ryczałem od przychodów ewidencjonowanych, w tym poprzez zmianę definicji wolnych zawodów, obniżeniu niektórych stawek ryczału od przychodów ewidencjonowanych, ujednoliceniu wysokości ryczału dla większości usług najmu oraz usług związanych z zakwaterowaniem, dostosowaniu ustawy o ryczałcie do brzmienia przepisów ustawy PIT, doprecyzowaniu przepisów w zakresie obliczania ryczału wpłacanego kwartalnie, likwidacji wyłączenia z opodatkowania kartą podatkową w przypadku prowadzenia takiej samej działalności przez małżonka oraz dopuszczeniu czasowego zwiększenia stanu zatrudnienia przez przedsiębiorców opłacających kartę podatkową.

AD C)

Zmiany w zakresie cen transferowych dotyczą transakcji z podmiotami z tzw. „rajów podatkowych”. Przedmiotowe zmiany polegają w szczególności na rozszerzeniu zakresu transakcji podlegających weryfikacji pod kątem zgodności z zasadą ceny rynkowej, w szczególności w przypadku gdy rzeczywisty właściciel (*beneficial owner*) ma siedzibę w tzw. „raju podatkowym”. Jednocześnie zmiany obejmują rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych związanych z przedmiotowymi transakcjami. Ponadto zaproponowano wprowadzenie dla tych transakcji tzw. testu korzyści. Nowe brzmienie przepisów jest wyrazem polityki zaostrzania przepisów ukierunkowanych na zwalczanie przerzucania dochodów do tzw. rajów podatkowych. Zawarta w projekcie propozycja stanowi realizację zapowiedzi z expose Pana Premiera oraz wyrażonej na posiedzeniu Rady UE ds. Ekonomicznych i Finansowych (ECOFIN) konieczności podjęcia wspólnych działań skoncentrowanych na walce z rajami podatkowymi.

Zasadniczym celem wprowadzenia zmian jest także zmniejszenie obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym dla przedsiębiorców w zakresie cen transferowych w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii w związku z COVID-19. Taki charakter zmian przyczyni się do ułatwienia wypełniania obowiązków podatkowych w szczególnie trudnym okresie wyjścia z kryzysu powstałego w wyniku epidemii COVID-19.

Główne zmiany wprowadzane niniejszym projektem ustawy w zakresie cen transferowych obejmują:

[szacowanie wartości transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych] W projekcie przewidziano rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji w szczególności na transakcje inne niż kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (*beneficial owner*) ma rezydencję podatkową w tzw. raju podatkowym, przy czym odesłano do definicji ustawowej rzeczywistego właściciela.

[rozszerzenie zakresu dokumentowania transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych] Projekt przewiduje rozszerzenie zakresu transakcji wymagających dokumentowania, w szczególności na:

- niekontrolowane transakcje sprzedażowe, w wyniku których otrzymywana jest zapłata należności od tzw. podmiotu rajowego;
- transakcje kontrolowane lub transakcje inne niż kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (*beneficial owner*) ma rezydencję podatkową w tzw. raju podatkowym, przy czym odesłano do definicji ustawowej rzeczywistego właściciela.

Rezygnacja z niezdefiniowanego pojęcia dokonywania „bezpośrednio lub pośrednio” zapłaty należności na rzecz tzw. podmiotu rajowego eliminuje wątpliwości interpretacyjne związane w szczególności z rozumieniem frazy „pośrednio”.

[zmiany w zakresie dokumentowania transakcji z podmiotami z rajów podatkowych] Projekt przewiduje rozszerzenie zakresu elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji

podatkowej transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych m.in. o uzasadnienie gospodarcze, w tym tzw. test korzyści (opis spodziewanych korzyści ekonomicznych).

1) Zmiany w art. 1 dotyczące ustawy o PIT

Art. 1 pkt 1 projektu ustawy – dotyczy zmiany w art. 3 ust. 2b w pkt 6 ustawy o PIT

Doprecyzowanie pojęcia co się uważa za dochód uzyskany ze spółki nieruchomościowej, zmiana o charakterze dostosowawczym do rozwiązań przyjętych w ustawie o CIT.

Art. 1 pkt 2 i 3 projektu ustawy – dotyczy zmian w art. 5a w pkt 28-32, 33d i w art. 17 ust. 1d oraz dodanego w art. 5a pkt 49 ustawy o PIT

Art. 5a ustawy o PIT stanowi słowniczek w którym są zdefiniowane pojęcia używane dla celów tej ustawy. Proponowane zmiany w słowniczku do ustawy o PIT dotyczą uzupełnienia definicji spółki – pkt 28, udziału (akcji) – pkt 29, kapitału zakładowego – pkt 30, udziału w zyskach osób prawnych – pkt 31 oraz objęcia udziału (akcji) – pkt 32, o spółkę komandytową i spółkę jawną, które uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Także wprowadzono zmianę w art. 17 ust. 1d ustawy o PIT, mającą charakter porządkowy, która ma związek z rozszerzeniem normy określonej w tym przepisie także na przypadki wkładów niepieniężnych do spółek komandytowych oraz spółek jawnych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Zmiana w słowniczku w art. 5a pkt 33d dotyczy definicji rzeczywistego właściciela i polega na wyeliminowaniu z treści przepisu słów „prawnie lub faktycznie”, które mogły powodować pewne trudności interpretacyjne w złożonych stanach faktycznych. Zmiana ta nie powinna wpływać na interpretację pojęcia rzeczywistego właściciela. Motywy doprecyzowania terminu rzeczywistego właściciela, co nastąpiło ustawą z 23 października 2018 r., zostały w rozbudowany sposób przedstawione w uzasadnieniu do ówczesnego przedłożenia rządowego i wyrażone tam intencje – zob.:

<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>.

Zmieniana treść warunku w definicji rzeczywistego właściciela odnosi się do cechy weryfikacji faktu bycia pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi. W sytuacji, w której na etapie weryfikacji okoliczności faktyczne będą przeczyć spełnieniu przez odbiorcę należności tego warunku, podmiot taki nie będzie mógł być uznany za rzeczywistego właściciela.

Ponadto wprowadzono definicję spółki nieruchomościowej (pkt 49)

Art. 1 pkt 4 projektu ustawy – dotyczy zmian w art. 21 ustawy o PIT:

a) zmiany brzmienia pkt 23c w ust. 1

Proponowana zmiana polega na wykreśleniu wyrażenia „podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru

Gospodarczego”, i skutkuje zrównaniem sytuacji prawnopodatkowej marynarzy, będących polskimi obywatelami jak również obywatelami innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, bez względu na banderę statku morskiego, pod którą pływają.

b) dodanych: pkt 51a w ust. 1 oraz ust. 40

Zgodnie z wprowadzanymi do ustawy o CIT zmianami polegającymi na nadaniu spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski statusu „podatnika podatku dochodowego”, uzyskiwane z udziału w zyskach takiej spółki przychody wspólników takiej spółki, w tym komandytariuszy, podlegać będą opodatkowaniu podatkiem dochodowym analogicznie, jak przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Wynika to z definicji przyjętych na gruncie ustawy o CIT, a w szczególności przepisów art. 4a pkt 14, 16, 18, 19 i 21 tej ustawy.

Celem uniknięcia zwiększenia obciążeń podatkowych takich komandytariuszy, w szczególności uzyskujących na relatywnie nie wysokim poziomie przychody z udziału w zyskach spółki komandytowej będącej małym podatnikiem, wprowadza się w art. 21 ust. 1 pkt 51a ustawy PIT zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza, uzyskanych z udziału w spółce komandytowej. Zgodnie z tymi przepisami zwolnieniu takiemu podlegałoby 50% uzyskanych przez komandytariusza przychodów z tego tytułu, nie więcej jednak niż wartość 60.000 zł takiego przychodu rocznie.

Zwolnienie takie nie miałoby jednak zastosowania w przypadkach, kiedy istniejące między komplementariuszami spółki komandytowej powiązania lub sposób kierowania spółką wskazywałyby na „optymalizacyjny cel” założenia takiej spółki przez jej wspólników (proponowany art. 21 ust. 40 ustawy PIT).

Wprowadzenie zwolnienia dochodów będzie obligowało płatnika – spółkę komandytową do prawidłowego obliczania, poboru i odprowadzenia należnych kwot zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych komandytariuszom przychodów z udziału w zyskach tej spółki (art. 41 ust. 4 ustawy PIT). Biorąc pod uwagę, że ograniczenie zwolnienia do kwoty 60 000 zł rocznie dotyczy przychodów z każdej spółki, w której podatnik jest komandytariuszem, dla prawidłowego wykonywania przez płatnika obowiązków w tym zakresie nie zachodzi potrzeba dokonywania zmian w przepisach regulujących takie obowiązki.

Art. 1 pkt 5 projektu ustawy – dotyczy dodanego w art. 22i ust. 8 ustawy o PIT

Proponowana zmiana ogranicza, w okresie korzystania przez podatnika ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym, możliwość stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody podlegają takiemu zwolnieniu. Dotyczy to również sytuacji, w której środki trwałe były wykorzystywane przez podatników w działalności w okresie opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, podatku tonażowego lub zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji, o którym mowa w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych. –

w okresie opodatkowania tymi formami opodatkowania. Uzasadnienie tej zmiany jest analogiczne jak przedstawione do dodawanego ust. 8 w art. 16i ustawy o CIT.

Art. 1 pkt 6 projektu ustawy – dotyczy zmian w art. 22j w ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT

Zmiana dotyczy przepisu regulującego możliwość ustalania przez podatnika indywidualnych stawek amortyzacyjnych m.in. dla używanych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika. Zmiany dotyczą definicji środków trwałych uznawanych za używane. Istota zmiany polega na tym, że za używane będą uznawane środki trwałe, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez inne niż podatnik podmioty. Uzasadnienie tej zmiany jest analogiczne jak przedstawione do art. 16j ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT.

Art. 1 pkt 7 projektu ustawy – dotyczy zmiany art. 23u ustawy o PIT

Zmiana ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego i zapobieganie przerzucaniu dochodów do tzw. rajów podatkowych poprzez rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji. Projektowany przepis zakłada wprowadzenie możliwości szacowania wartości:

- transakcji innych niż transakcje kontrolowane z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym;
- transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (beneficial owner) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym.

Art. 1 pkt 8 projektu ustawy – dotyczy w art. 23w dodanego ust. 2a oraz zmiany w ust. 4 ustawy o PIT

lit. a (dodanie do art. 23w ust. 2a ustawy o PIT)

Określono wprost wysokość progu dokumentacyjnego w przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

lit. b (zmiana dotycząca art. 23w ust. 4 ustawy o PIT)

Zmiana ma na celu dostosowanie odesłania do zmienionych przepisów.

Art. 1 pkt 9 projektu ustawy – dotyczy w art. 23za zmiany w ust. 1 oraz dodanych ust.1a i 1b ustawy o PIT

W aktualnym stanie prawnym w wielu przypadkach transakcje z podmiotami z krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową nie podlegają obowiązkowi sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Zmiana obecnie obowiązującego przepisu spowoduje, iż dodatkowo transakcje, w wyniku których polski podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną otrzymuje zapłatę od podmiotu z kraju lub terytorium stosującego szkodliwą konkurencję podatkową, będą objęte obowiązkiem sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych. Odwołanie się w ust. 1 do ustawowo zdefiniowanego pojęcia „transakcje kontrolowane” zapewnia spójność terminologiczną,

jednocześnie eliminuje potrzebę odrębnego wskazania umów spółek niebędących osobami prawnymi, umów wspólnego przedsięwzięcia i innych umów o podobnym charakterze. W odniesieniu do tzw. kontrolowanych i niekontrolowanych transakcji rajowych obowiązuje jednolity próg dokumentacyjny wynoszący 100.000 zł.

Jednocześnie zaproponowano wprowadzenie nowego ust. 1a, w którym rozszerzono obowiązki dokumentacyjne na transakcje kontrolowane lub transakcje inne niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel w rozumieniu przepisów ustawy ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym.

W obecnie obowiązującym brzmieniu przepisu art. 23za ustawy posłużono się pojęciem podatnika. Nie ma uzasadnienia brak obowiązku dokumentacyjnego w odniesieniu do tzw. transakcji rajowych dokonywanych przez spółki niebędące osobami prawnymi.

Zrezygnowano z niezdefiniowanego pojęcia dokonywania „bezpośrednio lub pośrednio” zapłaty należności na rzecz tzw. podmiotu rajowego, które budziło wątpliwości interpretacyjne. Użycie pojęcia „rzeczywisty właściciel” (beneficial owner) zdefiniowanego ustawowo oraz mającego oparcie w bogatym dorobku doktryny będzie rozwiązaniem mniej wątpliwym interpretacyjnie.

W ustępie 1b wprowadzono domniemanie, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym, w sytuacji gdy kontrahent podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym. Ustalenia tych okoliczności podatek lub spółka niebędąca osobą prawną powinny zostać dokonane z zachowaniem zasad należytej staranności.

Art. 1 pkt 10 projektu ustawy – dotyczy dodanego w art. 23zc ust. 1a ustawy o PIT

Dodany przepis przewiduje rozszerzenie zakresu elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych dot. transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych o uzasadnienie gospodarcze. Uzasadnienie to ma na celu wyjaśnienia przez podatnika przyczyn gospodarczych zawarcia transakcji z podmiotem z tzw. raju podatkowego. Informacje te powinny umożliwić ocenę czy tzw. podmiot rajowy prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. Ważnym elementem tego uzasadnienia jest również test korzyści (benefit test), tj. opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych. Korzyść ekonomiczna może przejawiać się w poprawie konkurencyjności, pozyskaniu nowej technologii itp. Należy zatem ocenić w szczególności, czy podmiot powiązany, działając racjonalnie ekonomicznie, zdecydowałby się nabyć świadczenie od podmiotu rajowego.

Art. 1 pkt 11 projektu ustawy – dotyczy zmian w art. 24 ust. 5 pkt 1a, 1b, 9 i ust. 5e ustawy o PIT

Zmieniane przepisy dotyczą określenia dochodu (przychodu) z udziału w zyskach osób prawnych, w tym także dochodu ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce m. in. komandytowo–akcyjnej (ust. 5 pkt 1a), dochodu z wystąpienia wspólnika ze spółki m. in. komandytowo–akcyjnej (ust. 5 pkt 1b), odsetek od udziału kapitałowego wypłacanych na rzecz wspólnika przez spółkę m. in. komandytowo–akcyjną (ust. 5 pkt 9). Zmieniany przepis art. 24

ust. 5e określa sposób ustalenia dochodu ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce, o którym mowa w ust. 5 pkt 1a oraz z wystąpienia wspólnika ze spółki, o którym mowa w ust. 5 pkt 1b ustawy o PIT.

Proponowane w projekcie ustawy zmiany dostosowują te regulacje do spółki komandytowej i spółki jawnej, które uzyskają status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. W konsekwencji tych zmian dochodem z udziału w zyskach osób prawnych będzie również, analogicznie jak ma to miejsce w odniesieniu spółki komandytowo-akcyjnej, dochód faktycznie uzyskany z udziału w spółce komandytowej, np. w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego lub w związku z wystąpieniem wspólnika ze spółki komandytowej.

Art. 1 pkt 12 projektu ustawy – dotyczy zmiany w art. 27g ust. 2 ustawy o PIT

Ulga abolicyjna, o której mowa w art. 27g ustawy o PIT została wprowadzona do systemu podatku dochodowego od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium RP (Dz. U. Nr 143, poz. 894).

Istotą ulgi abolicyjnej jest zniesienie skutku metody proporcjonalnego odliczenia w stosunku do wybranych źródeł przychodów i zrównanie ich efektywnego opodatkowania ze skutkiem jaki powoduje metoda wyłączenia z progresją.

Obecnie z ulgi abolicyjnej mogą skorzystać podatnicy osiągający przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z następujących źródeł:

- 1) o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub
- 2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi.

Ulga abolicyjna znajduje zatem obecnie zastosowanie do szeroko określonych źródeł przychodów uzyskiwanych za granicą: z pracy najemnej, działalności wykonywanej osobiście, praw majątkowych i pozarolniczej działalności gospodarczej. Ulgę abolicyjną mogą stosować podatnicy bez względu na wysokość przychodów osiąganych ze źródeł objętych tą ulgą.

Od czasu wprowadzenia ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego, uwarunkowania stanowiące uzasadnienie jej obowiązywania uległy zasadniczym zmianom. Wprowadzenie ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego wychodziło naprzeciw potrzebom Polaków, którzy po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej w 2004 r. na masową skalę wyjeżdżali za granicę w celu poszukiwania pracy oraz innych, nowych źródeł dochodów. Polscy podatnicy nie byli świadomi konieczności rozliczenia się z podatku dochodowego w Polsce od dochodów osiąganych za granicą. Konsekwencje zarobkowania za granicą były różne w zależności od państwa, w którym były osiągane dochody. W przypadku państw, z którymi została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidująca metodę wyłączenia z progresją, fakt osiągania wyłącznie dochodów zagranicznych nie powodował

obowiązku rozliczenia się z tych dochodów w Rzeczypospolitej Polskiej. Natomiast w przypadku państw, z którymi łączyła Rzeczpospolitą Polską umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidująca metodę proporcjonalnego odliczenia, dochody zagraniczne podlegały zadeklarowaniu i rozliczeniu z podatku dochodowego w kraju, nawet jeżeli były to jedyne dochody podatnika. Brak świadomości polskiej emigracji o konieczności rozliczenia się dochodów zagranicznych w kraju był często przyczyną dużych zaległości podatkowych, które w ostateczności skłaniały polskich podatników do przymusowej emigracji w obawie przed podatkowymi konsekwencjami powrotu do kraju. Wychodząc naprzeciw trudnościom polskich podatników osiągających dochody zagranicą, do polskiego systemu podatkowego została wprowadzona ulga abolicyjna, która zrównała obciążenia podatkowe osób rozliczających się według metody proporcjonalnego odliczenia z osobami rozliczającymi się na zasadach metody wyłączenia z progresją. Bez względu zatem na rodzaj umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania łączącej Rzeczpospolitą Polską z państwem zarobkowania, każdy podatnik miał równe obciążenia podatkowe.

Od chwili wprowadzenia do systemu podatkowego ulgi abolicyjnej w 2008 r., uwarunkowania stanowiące uzasadnienie do wprowadzenia tej ulgi uległy zmianom.

- wzrost świadomości podatników

W pierwszej kolejności należy wskazać, że wzrosła świadomość podatników uzyskujących dochody za granicą, w zakresie konsekwencji podatkowych osiągania dochodów w drugim państwie. Obecnie powszechnie znane są różnice w zasadach rozliczania się z zagranicznych dochodów według metody proporcjonalnego odliczenia oraz metody wyłączenia z progresją. Podatnicy mają swobodę kreowania swojej sytuacji podatkowej poprzez wybór państwa, w którym będą osiągane dochody, do których będzie miała zastosowanie odpowiednia metoda.

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

Od czasu rozpoczęcia obowiązywania ulgi abolicyjnej, nastąpiły zmiany szeregu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie stosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania, w szczególności w odniesieniu do państw członkowskich UE. Zgodnie z realizowaną przez Ministerstwo Finansów polityką w zakresie zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w ramach relacji z państwami UE następowało stopniowe ujednolicanie przepisów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania, w kierunku stosowania metody wyłączenia z progresją jako podstawowej metody unikania podwójnego opodatkowania, mającej zastosowanie do większości kategorii przychodów. W 2008 r., w którym ulga abolicyjna zaczęła obowiązywać, metodę proporcjonalnego odliczenia przewidywały umowy z 5 państwami członkowskimi UE (Austria, Belgia, Dania, Finlandia i Holandia). Następnie, do końca 2018.r., w grupie państw unijnych, metodę proporcjonalnego odliczenia przewidywały tylko umowy z Belgią i Holandią. Oznaczało to, że w relacjach z państwami członkowskimi UE zaczęła obowiązywać metoda wyłączenia z progresją jako podstawowa metoda unikania podwójnego opodatkowania. Czyniło to w dużej mierze niepotrzebnym korzystanie z ulgi abolicyjnej i już na tym etapie świadczyło o wypełnieniu przypisanej jej funkcji w systemie polskiego prawa podatkowego.

Jednocześnie stosowana w polskich umowach metoda wyłączenia z progresją była wyrazem polityki wielu państw w tym obszarze zmierzającym do wyłączenia z opodatkowania w państwie rezydencji przychodów osiąganych za granicą. Takie cele przyświecały również wprowadzeniu instytucji ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego, która pełni rolę uzupełniającą do metody wyłączenia z progresją poprzez niwelację skutku podatkowego metody proporcjonalnego odliczenia.

Następnie polityka podatkowa realizowana przez środowisko międzynarodowe w tym zakresie uległa zmianie. W czasach obecnych Polska realizuje politykę podatkową w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w oparciu o rozwiązania o charakterze międzynarodowym przyjęte na forum Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). W ramach realizowanego przez OECD projektu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), którego celem jest identyfikacja i przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i przerzucaniu zysków, wskazano, iż metoda wyłączenia z progresją, która polega na zwolnieniu z opodatkowania dochodu w państwie rezydencji, w sytuacji gdy dochód korzysta w drugim państwie ze zwolnienia z opodatkowania wynikającego z prawa krajowego tego państwa, może powodować podwójne nieopodatkowanie dochodów (w państwie uzyskania dochodu ze względu na zwolnienia wynikające z prawa państwa źródła oraz w państwie rezydencji, ze względu na przewidzianą w umowie metodę wyłączenia z progresją). Takim nadużyciom zapobiega metoda proporcjonalnego odliczenia, zgodnie z którą dochód, który może być opodatkowany w drugim państwie, powinien zostać rozliczony również w państwie rezydencji, przy czym podatek zapłacony za granicą podlega proporcjonalnemu odliczeniu od podatku w państwie rezydencji.

W wyniku podjętych działań na forum OECD, w dniu 7 czerwca 2017 r. została podpisana Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (Konwencja MLI). Konwencja ta została ratyfikowana przez Polskę w dniu 4 stycznia 2018 r.

Konwencja MLI postuluje wprowadzenie w dwustronnych umowach podatkowych, metody odliczenia proporcjonalnego jako podstawowej i najbardziej skutecznej metody unikania podwójnego opodatkowania. Ratyfikując Konwencję MLI, Polska zadeklarowała, że będzie dążyć do ujednolicenia sposobu eliminacji podwójnego opodatkowania, poprzez wprowadzenie w umowach podatkowych metody odliczenia proporcjonalnego oraz zastąpienie nią dotychczas stosowanej metody wyłączenia z progresją w obowiązujących umowach.

Należy również wskazać, że metoda proporcjonalnego odliczenia stanowi podstawowy mechanizm unikania podwójnego opodatkowania w tzw. sytuacji bezumownej, czyli w relacjach z państwami, z którymi Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Aktualne założenia polityki realizowanej przez Ministerstwo Finansów w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują zatem ujednolicenie przepisów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania, w kierunku stosowania metody odliczenia proporcjonalnego jako podstawowej metody unikania podwójnego opodatkowania.

Należy podkreślić, że Konwencja MLI, której stroną jest Rzeczpospolita Polska stanowiła konsensus środowiska międzynarodowego w zakresie sposobu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w sytuacjach transgranicznych i metoda proporcjonalnego odliczenia została zaakceptowana jako najskuteczniejszy mechanizm zapobiegania zjawisku podwójnego opodatkowania, zarówno z punktu widzenia podatników i jak z punktu widzenia zabezpieczenia interesów podatkowych budżetu państwa.

W konsekwencji zmian wynikających z polityki podatkowej w obszarze umów oraz w związku z wejściem w życie Konwencji MLI obecnie metodę odliczenia proporcjonalnego przewidują umowy zawarte m.in. z: Austrią, Finlandią, Holandią, Irlandią, Izraelem, Japonią, Kazachstanem, Litwą, Nową Zelandią, Rosją, Słowacją, Słowenią, Stanami Zjednoczonymi oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną. Kolejne umowy będą objęte tymi zmianami w niedalekiej przyszłości.

Niezależnie od powyższego, zgodnie z przyjętą przez Rzeczpospolitą Polską polityką w zakresie zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania, we wszystkich pozostałych umowach, w których nie doszło do wprowadzenia metody proporcjonalnego odliczenia wskutek ratyfikacji Konwencji MLI, Rzeczpospolita Polska podejmuje starania do wprowadzenia zmian w tym zakresie na skutek renegeacji bilateralnych.

Pomimo konsekwentnej polityki międzynarodowej realizowanej przez państwo polskie w obszarze umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, skutek podatkowy metody proporcjonalnego odliczenia ulega systematycznemu zniesieniu w wyniku dalszego obowiązywania ulgi abolicyjnej. Pomimo zatem działań podejmowanych przez Rzeczpospolitą Polską w celu respektowania międzynarodowych wytycznych w obszarze zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu oraz uchylaniu się od opodatkowania, efekt podatkowy jest wciąż identyczny, jakby wyżej opisane zmiany nie nastąpiły i wciąż obowiązywałaby metoda wyłączenia z progresją. Stosowanie ulgi abolicyjnej w pełnej wysokości, bez określenia limitów ograniczających jej stosowanie niweluje zatem skutek polskiej polityki międzynarodowej w obszarze umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na przestrzeni ostatnich lat.

W związku z tym, że wolą polskiego ustawodawcy jest zamiana w tych umowach, w których jest to możliwe, metody unikania podwójnego opodatkowania z metody wyłączenia na metodę proporcjonalnego odliczenia należy zauważyć, że w takiej sytuacji stosowanie ulgi abolicyjnej na niezmiennych zasadach które zakładają „premiowanie” stosowania metody wyłączenia w stosunku do wszystkich podatników osiągających dochody za granicą, bez względu na ich wysokość, przestaje być uzasadnione.

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

Kolejnym zjawiskiem nasilającym się w ostatnich latach jest praktyka wykorzystywania ulgi abolicyjnej do celów agresywnego planowania podatkowego, skutkującego podwójnym nieopodatkowaniem dochodów.

Należy podkreślić, że podwójne nieopodatkowanie dochodów jest zjawiskiem niepożądanym, skutkującym uszczupleniem przychodów budżetowych, zwalczanym przez administracje podatkowe na całym świecie.

Przykładem ilustrującym praktyki agresywnego planowania podatkowego, wykorzystującego metody unikania podwójnego opodatkowania oraz ulgę abolicyjną, jest prowadzenie działalności gospodarczej przez polskiego rezydenta za pomocą spółki osobowej położonej w państwie, w którym traktowana jest w całości lub częściowo jako podmiot „transparenty podatkowo”, tj. przychód spółki opodatkowany jest na poziomie jej wspólników (np. udział polskiego rezydenta w transparentnej podatkowo spółce komandytowo-akcyjnej). Dochody z tytułu tej działalności, jako dochody zakładu, podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym spółka osobowa jest położona, przy czym często korzystają z różnego rodzaju zwolnień z opodatkowania przewidzianych w prawie krajowym tego państwa. Jednocześnie Rzeczpospolita Polska, jako państwo rezydencji podatnika, obowiązana jest zastosować metodę unikania podwójnego opodatkowania wynikającą z umowy, tj. metodę proporcjonalnego odliczenia. Jednakże, skutek tej metody w stosunku do dochodów z działalności gospodarczej zostaje zniwelowany poprzez działanie ulgi abolicyjnej, która zezwala osobom fizycznym uzyskującym dochody z działalności gospodarczej za granicą, do których ma zastosowanie metoda proporcjonalnego odliczenia, rozliczyć się na zasadach zrównanych z metodą wyłączenia z progresją. W tym przypadku skutek zastosowania ulgi abolicyjnej jest niezgodny z jej pierwotnym założeniem, gdyż bez względu na wysokość dochodów osiągniętych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, ulga powoduje podwójne nieopodatkowanie wszystkich, nawet bardzo wysokich dochodów zarówno w państwie ich uzyskania jak i w państwie rezydencji.

- Zasada powszechności opodatkowania

Każde państwo, chcąc realizować różnorodne cele i zadania, musi posiadać na to środki finansowe. Poprzez podatki sięga zatem do dochodów swoich obywateli. Jedną z podstawowych zasad wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP jest zasada sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania. Zasada sprawiedliwości podatkowej stanowi uszczegółowienie zasady sprawiedliwości społecznej w kontekście sprawiedliwości obciążeń fiskalnych obywateli, przy czym nie oznacza ona przyznania równych praw i obowiązków wszystkim obywatelom¹⁸.

Podstawową zasadą, na jakiej oparto ustawę o PIT, jest powszechność opodatkowania. Zgodnie z tą zasadą opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wprost wymienionych przez ustawodawcę jako wolne od podatku bądź dochodów, od których Minister Finansów zaniechał poboru podatku.

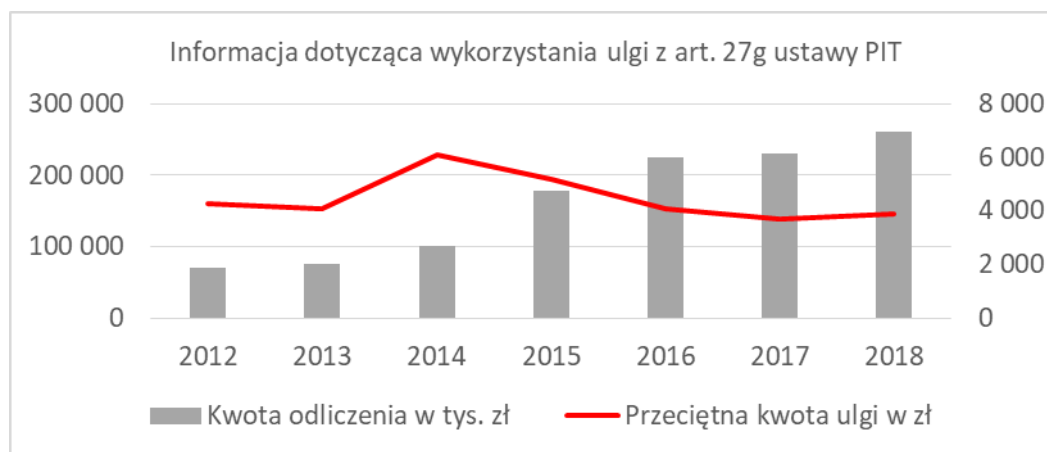
Wyrażona w ustawie o PIT zasada powszechności opodatkowania w pełni odzwierciedla wspomniany już art. 84 Konstytucji RP, który zobowiązuje każdego polskiego obywatela do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatku, określonych w ustawie. Pomimo, że podstawową funkcją ustawy podatkowej jest funkcja fiskalna, czyli gromadzenie dochodów budżetowych, to przez niektóre rozwiązania podatkowe (ulgi i zwolnienia

¹⁸ Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., Sygn. Akt. K.22/95, OTK 1996/3/21.

przedmiotowe) ustawa o PIT stanowi jeden z elementów polityki społecznej państwa, gdyż wspiera pożądane społecznie cele. Istnieją w tej ustawie regulacje, które uwzględniają sytuację osób znajdujących się w trudnej sytuacji życiowej, rodzinnej, zdrowotnej lub materialnej. Wiele regulacji adresowanych do obywateli żyjących w trudnej sytuacji zdrowotnej i materialnej zawiera określony w art. 21 ust. 1 ustawy o PIT katalog zwolnień przedmiotowych.

Szczególnie w tym kontekście przedłużenie obowiązywania ulgi abolicyjnej nie znajduje obecnie „systemowego” uzasadnienia. Odmiennie bowiem niż w momencie wprowadzenia ulgi do polskiego systemu podatkowego, adresatami ulgi nie są osoby znajdujące się w trudnej sytuacji życiowej czy materialnej, bądź osoby nieświadome ciążyących na nich obowiązków podatkowych.

Analiza zeznań podatkowych z podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie ulgi abolicyjnej wykazała, że ilość osób korzystających z ulgi systematycznie wzrasta (za 2012 r. - 17 tys. podatników, za 2018 r. 67 tys. podatników).

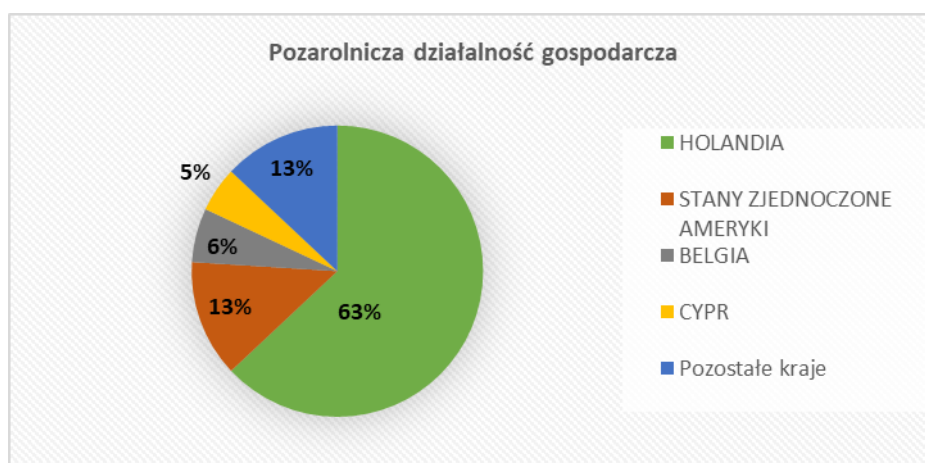
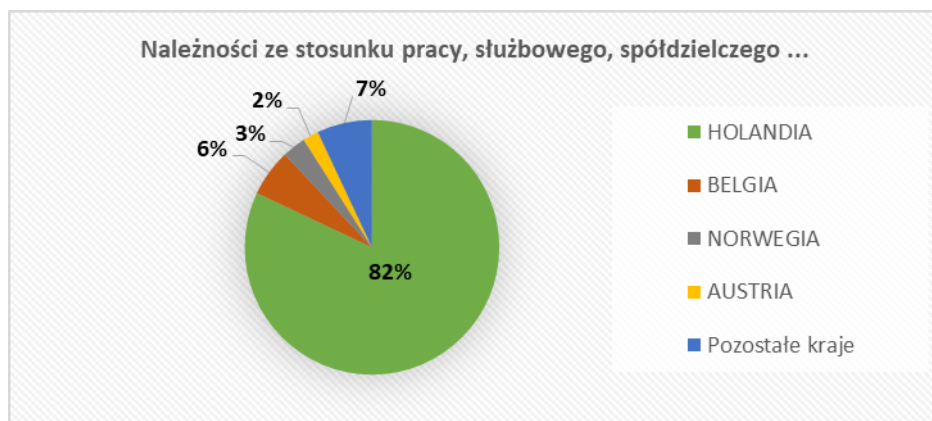


W rozliczeniu podatku dochodowego za 2018 r. łączna wartość odliczonej od podatku przez podatników ulgi abolicyjnej wyniosła 261 mln zł. W tej grupie 39% podatników (ok. 26 tys.) odliczyło z tytułu ulgi kwotę przekraczającą 1360 zł, czyli w ich przypadku odliczenie przekroczyło wysokość kwoty zmniejszającej podatek przewidzianej przepisami ustawy dla najniższej podstawy obliczenia podatku (do wysokości 8000 zł).

W sposób następujący kształtują się dochody, o których mowa w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy o PIT za 2018 r., podlegające uldze abolicyjnej, według państwa ich uzyskania (osiągnięte z dwóch głównych źródeł przychodów):

- należności ze stosunku pracy, służbowego, spółdzielczego i z pracy nakładczej, a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, wypłaconych przez zakład pracy,
- pozarolniczej działalności gospodarczej¹⁹

¹⁹ Według danych z Informacji o wysokości dochodów/przychodów z zagranicy i zapłaconym podatku PIT/ZG za 2018 r.



W związku z powyższym, w 2018 r. głównym państwem osiągnięcia przychodów z zagranicy, które mogą skorzystać z ulgi abolicyjnej z tytułu pracy najemnej była Holandia. Spośród państw, do których ma zastosowanie metoda proporcjonalnego odliczenia, również Holandia była głównym miejscem osiągnięcia przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą.

Natomiast wysokość przychodów osiągniętych za granicą, które mogły być objęte ulgą abolicyjną, zadeklarowanych przez podatników w rozliczeniu podatku dochodowego za 2018 r. kształtowała się następująco:

Źródło przychodu	Przeciętny dochód z art. 27 ust. 9 i 9a ustawy PIT
opodatkowanie przy zastosowaniu skali podatkowej	
Należności ze stosunku pracy	49 781 zł
Pozarolnicza działalność gospodarcza	95 816 zł
Działalność wykonywana osobiście, o której mowa w art. 13 (w tym umowy o dzieło i zlecenia)	40 082 zł

Prawa autorskie i inne praw, o których mowa w art. 18 ustawy	41 850 zł
opodatkowanie wg 19% stawki podatku	
Pozarolnicza działalność gospodarcza	338 243 zł

Dane z Informacji o wysokości dochodów/przychodów z zagranicy i zapłaconym podatku PIT/ZG za 2018 r.

Oznacza to zarobki kształtujące się na poziomie zbliżonym do przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w 2018 r, które wyniosło 4003,88 zł²⁰, natomiast w przypadku niektórych źródeł przychodów, np. przychodów osiągniętych z pozarolniczej działalności gospodarczej, przychody znacznie przekroczyły wysokość przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w tym okresie.

W tym kontekście, nie można zatem uznać systemowej zasadności obowiązywania ulgi abolicyjnej w stosunku do wszystkich dochodów osiągniętych za granicą przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

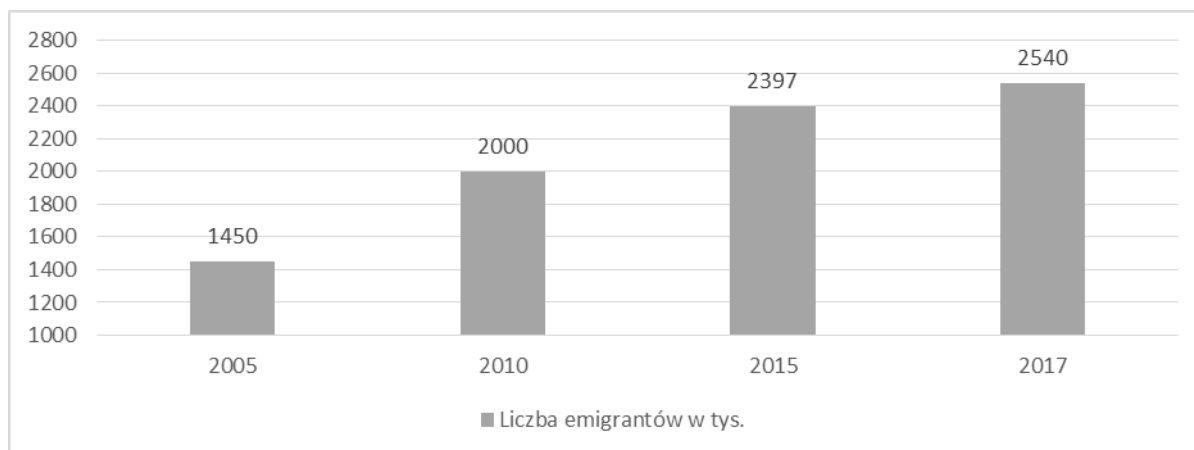
Należy także zwrócić uwagę na nieuzasadnione uprzywilejowanie sytuacji osób osiągających wysokie dochody za granicą w stosunku do osób osiągających przychody na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ta ostatnia grupa podatników w rozliczeniu podatku dochodowego może korzystać wyłącznie z ulg i zwolnień podatkowych przewidzianych w ustawie podatkowej, które również mają zastosowanie do przychodów osiągniętych zagranicą. Jednak dodatkowo przychody zagraniczne w wyniku objęcia ulgą abolicyjną korzystają z kolejnego pomniejszenia obciążenia podatkowego, co powoduje nieuzasadnione uprzywilejowanie tej grupy podatników zarabkujących za granicą.

- Funkcja behawioralna prawa podatkowego

Ulgą abolicyjną stanowi zachętę do podejmowania aktywności ekonomicznej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co często stanowi pierwszy etap procesu stałej relokacji miejsca zamieszkania za granicę. Przybliżoną skalę tego zjawiska pokazują dane dotyczące emigracji czasowej cyklicznie publikowane przez Główny Urząd Statystyczny.²¹

²⁰ <https://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/lista-komunikatow-i-obwieszczen/obwieszczenie-w-sprawie-przecietnego-wynagrodzenia-miesiecznego-w-gospodarce-narodowej-w-2018-r-i-w-drugim-polroczu-2018-r-276,6.html>

²¹ Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004-2017, s. 2. <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/migracje-zagraniczne-ludnosci/informacja-o-rozmiarach-i-kierunkach-czasowej-emigracji-z-polski-w-latach-2004-2017,2,11.html>



Emigracja powoduje szereg ujemnych skutków, do których można zaliczyć m.in.: starzenie się społeczeństwa, nieefektywną alokację nieodpłatnych świadczeń społecznych (tzw. pasażerowie na gapę) oraz przede wszystkim negatywne oddziaływanie na rozwój gospodarczy kraju²².

Wyżej wymienione skutki dodatkowo pogłębia okoliczność, że duży odsetek emigrantów stanowią wysoko wykwalifikowane osoby fizyczne, których obecność w kraju ponadprzeciętnie przyczyniłaby się do dynamicznego rozwoju gospodarczego naszego państwa (tzw. drenaż mózgów)²³.

Konsekwencje tego niepokojącego zjawiska obrazuje raport „Migration and Brain Drain” opracowany przez World Bank Group²⁴. Zgodnie z nim w Rzeczypospolitej Polskiej nastąpił ostry spadek liczby ludności aktywnej zawodowo (o około 0,35 mln osób od 2015). Pomimo rosnącego wynagrodzenia za pracę oraz większej ilości pracowników zagranicznych, niedobory siły roboczej wpływają na rynek działalności gospodarczej, m.in. wskaźnik wolnych miejsc pracy wzrósł w ostatnim czasie o 0,2 pp do 1,2 proc. Z przedstawionych w raporcie prognoz wynika, iż w końcu nastąpi niedobór siły roboczej w dużym stopniu obciążający potencjalny wzrost PKB. Polska jest na zaawansowanym etapie przemian demograficznych: liczba ludności w wieku produkcyjnym już się zmniejsza i przewiduje się dalszy jej spadek w nadchodzących latach. Jednoczesne starzenie się i kurczenie się siły roboczej może negatywnie wpłynąć na zdolność produkcyjną i inwestycje w Rzeczypospolitej Polskiej²⁵.

Ze względu na powyższe, konieczne jest przemodelowanie polskiego systemu podatkowego w zakresie regulacji związanych z podejmowaniem przez osoby fizyczne aktywności ekonomicznej poza granicami kraju. Nowe podejście wymaga stopniowej eliminacji rozwiązań sprzyjających relokacji miejsca zamieszkania lub miejsca osiągania dochodów poza granice kraju (np. ulga abolicyjna) oraz jednoczesnego tworzenia mechanizmów zachęcających do

²² Przykładowo zob. Elżbieta M. Kacperska, Międzynarodowe przepływy siły roboczej, Zeszyty Naukowe SGGW Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 116/2016, s. 27, http://sj.wne.sggw.pl/article-EIOGZ_2016_n116_s21/

²³ „Drenaż mózgów” czyli migracje potencjału intelektualnego <https://www.parp.gov.pl/component/publications/publication/drenaz-mozgow-czyli-migracje-potencjalu-intelektualnego>

²⁴ <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/657051570692065211/world-bank-eca-economic-update-fall-2019>

²⁵ tamże

pozostania w kraju (np. zerowy PIT dla młodych podatników), a także powrotu do kraju osób, które w poprzednim latach wyemigrowały (np. ulga na powrót).

W tym kontekście należy również zwrócić uwagę, że w dużej mierze zastosowanie ulgi abolicyjnej pokrywa się z głównymi kierunkami emigracji na pobyt czasowy Polaków (m.in. Wielka Brytania, Holandia i Irlandia)²⁶. W konsekwencji można oczekiwać, że ograniczenie stosowania ulgi w stosunku do najlepiej zarabiających Polaków przynajmniej częściowo osłabi negatywne skutki omawianego zjawiska.

Końcowo podkreślenia wymaga, że metoda odliczenia proporcjonalnego, która w wyniku ograniczenia stosowania ulgi abolicyjnej będzie mogła być w pełni stosowana, gwarantuje pełniejszą kontrolę nad dochodami osiągniętymi za granicą, przy czym jednocześnie usuwa możliwe niekorzystne podwójne opodatkowanie dochodów. Stosowanie metody proporcjonalnego odliczenia zabezpiecza zatem interesy podatkowe zarówno podatników jak i budżetu państwa.

Z powyższych względów, omawiany projekt przewiduje zmianę art. 27g ustawy o PIT poprzez ustanowienie limitu wysokości ulgi abolicyjnej. W art. 27g ust. 2 ustawy o PIT, dodaje się drugie zdanie, zgodnie z którym podatnicy będą mogli dokonać odliczenia od podatku dochodowego kwoty ulgi, jednak w wysokości nieprzekraczającej kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy o PIT. Zgodnie z tym przepisem, dla podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej kwoty 8000 zł, kwota zmniejszająca podatek wynosi 1360 zł. Wszyscy podatnicy będą zatem mogli dalej korzystać z ulgi abolicyjnej, przy czym kwota odliczenia od podatku dochodowego z tego tytułu nie będzie mogła przekroczyć kwoty 1360 zł. W ten sposób utrzymany będzie dotychczasowy cel ulgi abolicyjnej, zmierzający do zmniejszenia obciążeń podatkowych grupy podatników najbardziej tego potrzebującej, przy jednoczesnym wyeliminowaniu nadużyć występujących przy korzystaniu z ulgi abolicyjnej przez podatników osiągających wysokie dochody zagraniczne.

Art. 1 pkt 13 projektu ustawy – dotyczy zmiany w art. 30f ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT

Zmiana dotyczy przepisów regulujących opodatkowanie dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika objętego nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Zmiana dotyczy przepisu określającego zagraniczną jednostkę kontrolowaną. W obecnym brzmieniu art. 30f ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT, zagraniczną jednostką kontrolowaną jest zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy o PIT. Zmiana polega na objęciu tą definicją również zagranicznej jednostki mającej siedzibę lub zarząd lub zarejestrowaną lub położoną na terytorium lub w kraju wymienionym w aktualnym obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydawanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej.

²⁶ Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004-2017, s. 2.

Na podstawie art. 86a § 10 ustawy – Ordynacja podatkowa, minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”:

1) listę krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,

2) dzień przyjęcia wykazu, o którym mowa w pkt 1, przez Radę Unii Europejskiej

– w terminie 7 dni od dnia przyjęcia tego wykazu.

Przepis art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej wszedł w życie 1 lipca 2020 r. i został wprowadzony ustawą z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106).

Art. 1 pkt 14 dotyczy dodawanych w art. 41 ust. 4f – 4h w ustawie o PIT

Przedmiotowa regulacja zmienia zasady rozliczania dochodów ze zbycia udziałów w tzw. spółkach nieruchomościowych analogicznie jak w dodawanym w ustawie o CIT art. 26aa (szczegółowy opis do art. 2 pkt 22 projektu ustawy).

Art. 1 pkt 15 projektu ustawy – dotyczy zmiany w art. 52pa ustawy o PIT

W podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadza się rozwiązanie uprawniające podatników do skorzystania ze zwolnienia z podatku od przychodów z budynków także w przypadku, gdyby po dniu 31 grudnia 2020 r. (koniec terminu obecnie obowiązującego zwolnienia), nadal obowiązywał w Rzeczypospolitej Polskiej stan epidemii związany z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-21. Zgodnie z projektem, we wskazanych okolicznościach zwolnienie od podatku znajdzie zastosowanie również po dacie 31 grudnia 2020 r.

2) Zmiany w art. 2 dotyczące ustawy o CIT

Art. 2 pkt 1 projektu ustawy - dotyczy art. 1 ust. 3 pkt 1, 1a oraz dodanie ust. 4-7

Celem zmian w art. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa CIT”) jest uszczelnienie systemu podatkowego oraz odpowiedź na tworzone przez podatników struktury optymalizacyjne z wykorzystaniem spółek komandytowych, w których komplementariuszem jest spółka z o.o., zaś komandytariuszem – zwykle wspólnik lub wspólnicy będący osobami fizycznymi. Należy przypomnieć, iż w przypadku takiej spółki komandytowej komplementariusz za zobowiązania spółki odpowiada całym swoim majątkiem, zaś odpowiedzialność komandytariusza jest kwotowo ograniczona do sumy komandytowej.

W praktyce zatem sytuacja prawna oraz odpowiedzialność komandytariusza w spółce komandytowej jest zbliżona do sytuacji prawnej oraz odpowiedzialności wspólników spółki kapitałowej (np. spółki z o.o.).

Uznając zatem, iż brak jest racjonalnego uzasadnienia dla dalszego podatkowego różnicowania zasad opodatkowania komandytariusza w spółce komandytowej z zasadami dotyczącymi wspólników spółki kapitałowej proponuje się nadanie spółce komandytowej statusu podatnika podatku dochodowego.

W takim przypadku do komplementariusza takiej spółki znajdować będą zastosowanie przepisy art. 22 ust. 1a-1e ustawy CIT oraz art. 30a ust. 6a-6e ustawy PIT pozwalające na odliczenie przez ten podmiot od podatku dochodowego wyliczonego od dochodu z udziału w zyskach spółki komandytowej, kwoty podatku zapłaconej przez tę spółkę, proporcjonalnie obciążającej zysk komplementariusza uzyskany z udziału w takiej spółce. W konsekwencji komplementariusz spółki komandytowej podlegać będzie podobnym obciążeniom podatkowym jak wspólnicy spółek podatkowo transparentnych (spółek niebędących podatnikami podatku dochodowego).

Jednocześnie, w przypadku spółek komandytowych, w których powiązania między wspólnikami nie wskazują na „optymalizacyjny cel” ich utworzenia, przewiduje się wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów komandytariuszy takich spółek, skutkiem którego efektywne opodatkowanie dochodów takich komandytariuszy z udziału w zyskach spółki komandytowej – w godziwej wysokości - pozostanie na porównywalnym poziomie, do efektywnego opodatkowania takich komandytariuszy wynikającego z ustawy CIT i ustawy PIT w ich brzmieniu obowiązującym do końca 2020 r.

W ramach uszczelniania systemu podatkowego projekt przewiduje szczególne rozwiązania w zakresie podatkowej kwalifikacji spółki jawnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Założeniem proponowanych regulacji nie jest jednak nałożenie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym na spółki jawne poprzez generalne nadanie im statusu „podatnika podatku dochodowego”, lecz zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku wspólników takich spółek (bezpośrednich i pośrednich).

W sytuacji, gdy zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi, wspólnicy/podatnicy takich podmiotów – zarówno zagraniczni jak i krajowi – w sposób zgodny z obowiązującymi przepisami regulują swoje zobowiązania podatkowe, z tytułu udziału w zyskach mającej siedzibę na terytorium Polski spółki jawnej, proponowane zmiany nie nałożą na tych wspólników/podatników żadnych dodatkowych obciążeń podatkowych, pod warunkiem, że spółka przekaże do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na jej siedzibę oraz właściwego dla wspólnika informację o podatnikach uzyskujących dochody z udziału w jej zyskach oraz o wielkości posiadanych przez każdego z nich prawach do takiego udziału.

Identyfikacja takich wspólników/podatników następować będzie zatem na podstawie informacji przesyłanej przez spółkę niemającą osobowości prawnej do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na jej siedzibę oraz urzędowi skarbowym właściwym ze względu na siedzibę/miejsce zamieszkania wskazanego w informacji wspólnika/podatnika krajowego lub zagranicznego oraz ewentualnie organom podatkowym wspólnika/podatnika

zagranicznego, jeżeli umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczypospolita Polska, przewidują przekazywanie takich informacji.

Należy przy tym dodać, że jeżeli wspólnikami takiej spółki niemającej osobowości prawnej, mającej siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, są krajowi podatnicy podatku dochodowego (w tym osoby prawne i osoby fizyczne), to wypracowane przez spółkę dochody podlegają „przypisaniu” do tych podatników i samoopodatkowaniu przez te podmioty w Polsce (zgodnie z zasadą nieograniczonego obowiązku podatkowego). Podobnie, w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wspólnicy takiej spółki będący rezydentami podatkowymi innego państwa. W takim bowiem przypadku przyjąć co do zasady należy (z nielicznymi wyjątkami), iż nierezydent posiada w Polsce tzw. „zagraniczny zakład”, a w konsekwencji, dochody nierezydenta wypracowane poprzez ten zakład również podlegają w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym (zgodnie z zasadą ograniczonego obowiązku podatkowego).

Jeżeli jednak spółka jawna (spółka niemająca osobowości prawnej) nie ujawniłaby organom podatkowym tożsamości wszystkich wspólników/podatników posiadających bezpośrednio lub pośrednio prawa do jej zysków (w wartości odpowiadającej 100% udziału w zysku), to na mocy proponowanego nowego przepisu art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT stawałaby się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i zobowiązana byłaby w takim przypadku określić uzyskany przez nią dochód i należny od niego podatek dochodowy oraz odprowadzić ten podatek do urzędu skarbowego właściwego ze względu na jej siedzibę.

Podstawowym celem wprowadzenia tych przepisów jest zatem uszczelnienie polskiego systemu podatkowego poprzez skuteczniejsze egzekwowanie już istniejącego i wynikającego z aktualnych przepisów obowiązku podatkowego, oraz faktyczna realizacja akceptowanej również przez inne ustawodawstwa podatkowe zasady, iż dochody powinny podlegać opodatkowaniu w miejscu/w kraju, w którym były rzeczywiście wypracowane.

Wskazać należy, iż zmienione regulacje odnoszące się do spółki jawnej nie obejmowałyby spółek jawnych, których jedynymi wspólnikami byłyby osoby fizyczne, których tożsamość wynika z innych dokumentów składanych przez spółkę.

Art. 2 pkt 2 projektu ustawy - dotyczy art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT

Zmiana ma celu dostosowanie krajowych regulacji dotyczących źródeł dochodów osiągniętych przez nierezydentów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do standardów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zmienianych w drodze MLI. Konwencja MLI Konwencja wprowadza określony przedział czasowy (365 dni) poprzedzający zbycie posiadanych udziałów, jak również rozszerza definicję pojęcia dochodu z udziałów/akcji o dochód z innych, porównywalnych praw udziałowych w jednostce. W przypadku braku przyjęcia odpowiednich zmian w ustawie o CIT, Polsce przysługiwałoby prawo do opodatkowania dochodów ze sprzedaży udziałów w spółkach nieruchomościowych na mocy stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jednakże opodatkowanie nierezydenta w Polsce mogłoby wiązać się z trudnościami ze względu na brak harmonizacji pomiędzy postanowienia UPO zmienionej przez MLI a ustawodawstwem krajowym. Należy bowiem podkreślić, iż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowią samodzielnej podstawy do powstania obowiązku

podatkowego w prawie krajowym, lecz jedynie rozgraniczają uprawnienia poszczególnych państw-stron UPO do opodatkowania danej kategorii dochodu.

Art. 2 pkt 3 projektu ustawy - dotyczy art. 4a ustawy o CIT

Zmiana ma na celu dostosowanie definicji „spółki” do rozszerzonego zakresu podmiotowego ustawy o CIT.

W art. 4a wprowadza się również definicję spółki nieruchomościowej, co związane jest z wprowadzeniem szczególnych regulacji w tym zakresie, dostosowujących przepisy krajowe do przepisów UPO, z uwagi na nieefektywność egzekwowania zobowiązań podatkowych od współników spółek nieruchomościowych.

Art. 2 pkt 4 projektu ustawy - dotyczy art. 7 ustawy o CIT

Zmiana treści art. 7 ustawy CIT ma na celu ograniczenie zjawiska wykorzystywania przez podatnika strat podatkowych innego podmiotu celem obniżenia własnych zobowiązań podatkowych. Aktualnie obowiązujące przepisy ustawy o CIT przewidują, iż poniesiona przez podatnika strata podatkowa obniżać może dochód tego podatnika w kolejnych latach podatkowych (przez maksymalnie 5 lat podatkowych) oraz, że przy określaniu dochodu oraz straty nie podlegają uwzględnieniu straty przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców. Jedynym wyjątkiem od tej zasady jest przypadek przekształcenia spółki będącej podatnikiem w inną spółkę również będącą takim podatnikiem (np. przekształcenia spółki z o.o. w spółkę akcyjną). W tym bowiem przypadku zachowana zostaje tożsamość przekształcanego podmiotu; podatnik po przekształceniu jest tym samym podatnikiem co podmiot przed przekształceniem.

Przyjęta na gruncie ustawy CIT zasada, iż podatnik może rozliczać straty, które sam poniósł, może jednak być nadużywana poprzez różnego rodzaju operacje restrukturyzacyjne, których celem jest to, aby strata poniesiona przez podatnika pomniejszyła dochody uzyskiwane przez inne przedsiębiorstwo. W szczególności podmiot ponoszący straty, którego działalność nie rokuje możliwości uzyskiwania w kolejnych latach dochodów i rozliczenia wykazanych strat z tymi dochodami może dokonać przejęcia lub zakupu innego przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części), po to tylko, aby o wartość poniesionych w przeszłości strat obniżyć podatkowe dochody tego innego przedsiębiorstwa.

W tym celu proponuje się ograniczenie możliwości rozliczania strat w sytuacji w której podatnik przejął inny podmiot lub do podatnika wniesiony został wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub wkład pieniężny za który podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Uwzględniając jednak fakt, iż powyższe działania (przejęcie innego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, uzyskanie wkładu pieniężnego za który podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa) mogą być przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych służących przywróceniu możliwości generowania przez takiego podatnika dochodów, ograniczenie możliwości uwzględniania strat przez podatnika uzależnione zostało od wystąpienia dodatkowych warunków, wskazujących na to, iż

głównym celem tych działań było nieuzasadnione skorzystanie z możliwości pomniejszenia dochodu (powiększenia straty) innego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części innego przedsiębiorstwa, to jest:

- przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości lub w części był inny, niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub
- co najmniej 25% praw do udziału w zysku podatnika – w wyniku opisanych operacji restrukturyzacyjnych – uzyskał podmiot lub podmioty, które wcześniej praw takich nie posiadały.

Dodany ust. 7 przewiduje, iż podatnik, który w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (zgodnie z przepisami rozdziału 6b), osiągnął stratę podatkową i nabył prawo do jej odliczenia traci co do zasady prawo do tego odliczenia. Jeżeli jednak podatnik zakończy opodatkowanie ryczałtem przed upływem 4 lat, strata ta będzie mogła zostać odliczona po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem, jeżeli została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym poprzedzającym ostatni rok stosowania tego opodatkowania.

Art. 2 pkt 5 (zmiana w art. 8 polegająca na dodaniu ust. 2c)

Zmiana doprecyzująca, wskazująca, iż w przypadku nabycia przez spółkę jawną statusu podatnika pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka nabyła ten status do końca przyjątego przez tę spółkę roku obrotowego.

Art. 2 pkt 6 (zmiana w art. 9 polegająca na dodaniu ust. 2e)

Zmiana związana z możliwością uzyskania przez spółkę jawną statusu podatnika CIT. W takim przypadku spółka ta zobowiązana będzie:

- 1) zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości na dzień poprzedzający dzień nabycia tego statusu, oraz
- 2) wydzielić na kapitale podstawowym zyski wypracowane w okresie, w którym spółka ta nie posiadała statusu podatnika, jeżeli zyski te nie zostały podzielone między wspólników tej spółki.

Art. 2 pkt 7 (zmiana w art. 11i ustawy o CIT)

Zmiana ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego i zapobieganie przerzucaniu dochodów do tzw. rajów podatkowych poprzez rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji. Projektowany przepis zakłada wprowadzenie możliwości szacowania wartości:

- transakcji innych niż transakcje kontrolowane z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych;
- transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (beneficial owner) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych.

Art. 2 pkt 8

lit. a (dodanie art. 11k ust. 2a ustawy o CIT)

Określono wprost wysokość progu dokumentacyjnego w przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

lit. b (zmiana dotycząca art. 11k ust. 4 ustawy o CIT)

Zmiana ma na celu dostosowanie odesłania do zmienionych przepisów.

Art. 2 pkt 9 (zmiana w art. 11o ust. 1 oraz dodanie ust. 1a i 1b ustawy o CIT)

W aktualnym stanie prawnym w wielu przypadkach transakcje z podmiotami z krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową nie podlegają obowiązkowi sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Zmiana obecnie obowiązującego przepisu spowoduje, iż dodatkowo transakcje, w wyniku których polski podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną otrzymuje zapłatę od podmiotu z kraju lub terytorium stosującego szkodliwą konkurencję podatkową, będą objęte obowiązkiem sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych. Odwołanie się w ust. 1 do ustawowo zdefiniowanego pojęcia „transakcje kontrolowane” zapewnia spójność terminologiczną, jednocześnie eliminuje potrzebę odrębnego wskazania umów spółek niebędących osobami prawnymi, umów wspólnego przedsięwzięcia i innych umów o podobnym charakterze. W odniesieniu do tzw. kontrolowanych i niekontrolowanych transakcji rajowych obowiązuje jednolity próg dokumentacyjny wynoszący 100.000 zł.

Jednocześnie zaproponowano wprowadzenie nowego ust. 1a, w którym rozszerzono obowiązki dokumentacyjne na transakcje kontrolowane lub transakcje inne niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel w rozumieniu przepisów ustawy ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym.

W obecnie obowiązującym brzmieniu przepisu art. 11o ustawy posłużono się pojęciem podatnika. Nie ma uzasadnienia brak obowiązku dokumentacyjnego w odniesieniu do tzw. transakcji rajowych dokonywanych przez spółki niebędące osobami prawnymi.

Zrezygnowano z niezdefiniowanego pojęcia dokonywania „bezpośrednio lub pośrednio” zapłaty należności na rzecz tzw. podmiotu rajowego, które budziło wątpliwości interpretacyjne. Użycie pojęcia „rzeczywisty właściciel” (beneficial owner) zdefiniowanego ustawowo oraz mającego oparcie w bogatym dorobku doktryny będzie rozwiązaniem mniej wątpliwym interpretacyjnie.

W ustępie 1b wprowadzono domniemanie, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym, w sytuacji gdy kontrahent podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym. Ustalenia tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną powinny zostać dokonane z zachowaniem zasad należytej staranności.

Art. 2 pkt 10 (dodanie w art. 11q ust. 1a ustawy o CIT)

Dodany przepis przewiduje rozszerzenie zakresu elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych dot. transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych o uzasadnienie gospodarcze. Uzasadnienie to ma na celu wyjaśnienia przez podatnika przyczyn gospodarczych zawarcia transakcji z podmiotem z tzw. raju podatkowego. Informacje te powinny umożliwić ocenę czy tzw. podmiot rajowy prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. Ważnym elementem tego uzasadnienia jest również test korzyści (benefit test), tj. opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych. Korzyść ekonomiczna może przejawiać się w poprawie konkurencyjności, pozyskaniu nowej technologii itp. Należy zatem ocenić w szczególności, czy podmiot powiązany, działając racjonalnie ekonomicznie, zdecydowałby się nabyć świadczenie od podmiotu rajowego.

Art. 2 pkt 11 projektu ustawy - dotyczy brzmienia art. 14a ustawy o CIT

Art. 14a w aktualnie obowiązującym brzmieniu wprowadzony został do ustawy CIT ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1328). W uzasadnieniu do projektu tej ustawy (druk sejmowy nr 2330) ustawodawca tak uzasadniał potrzebę wprowadzenia tego przepisu:

„Przyczyną podjęcia kwestii ustalania wartości przychodów i kosztów świadczeń w naturze jest niejednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych w sprawach dotyczących m.in. skutków podatkowych występujących po stronie spółki w związku z regulowaniem w formie rzeczowej zobowiązań wobec wspólnika z tytułu należnej dywidendy, umorzenia udziałów, likwidacji spółki. W części orzeczeń sądy administracyjne przyjmują, iż w przypadku wypłaty dywidendy forma wypłacanej dywidendy (pieniężna lub niepieniężna) pozostaje bez wpływu na skutki podatkowe, jakie po stronie spółki wypłacającej wystąpią w następstwie przekazania tych świadczeń. Oznacza to, że zarówno w przypadku dywidendy wypłacanej w formie pieniężnej, jak i niepieniężnej, nie można zdaniem sądów uznać, że po stronie spółki wypłacającej dywidendę powstanie jakiekolwiek przysporzenie, a rozróżnianie skutków podatkowych w zależności od formy wypłaty świadczenia jest nieuprawnione.

Tak uznał m.in. WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 7 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Po 98/11, w którym stwierdził, że „(...) Nie można podzielić w ocenie Sądu stanowiska organu, że powstanie obowiązku podatkowego z dywidendy po stronie spółki wypłacającej uzależnione będzie od formy wypłaconej dywidendy (...) podkreślić należy, że przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest dochód, czyli określone przysporzenie. Dywidenda ze swej istoty generuje dochód po stronie wspólnika, ponieważ to wspólnik uzyskuje poprzez wypłatę dywidendy określone przysporzenie i prawo wprost reguluje kwestię opodatkowania dochodu z dywidendy po stronie wspólnika. Sąd nie dopatruje się podstaw do przyjęcia (...), że poprzez wypłatę dywidendy w formie niepieniężnej (rzeczy ruchomych bądź nieruchomości) spółka uzyska dochód z odpłatnego zbycia rzeczy. Ustawodawca co prawda przyjął na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych otwarty katalog źródeł przychodów, stanowiąc w art. 12 ust. 1 u.p.d.p., że przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności wartości wymienione w punktach 1–10, nie oznacza to jednak, że

tym katalogiem objęto również wypłatę dywidendy w postaci nieruchomości bądź rzeczy ruchomych”.

Podobne stanowisko zajęły sądy orzekające m. in. w wyrokach: WSA w Kielcach z dnia 25 marca 2010 r. sygn. akt I SA/Ke 120/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1384/10), WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Wa 374/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 14 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1673/10), WSA we Wrocławiu z dnia 23 lutego 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 1461/10, WSA w Poznaniu z dnia 3 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Po 912/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 1260/11) czy WSA w Gliwicach z dnia 20 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/GL 1171/11.

Należy zauważyć, że akceptacja przywołanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych skutkuje brakiem opodatkowania uzyskanego przez spółkę wypłacającą dywidendę dochodu z tytułu przyrostu wartości majątku zbywanego innemu podmiotowi (tzw. ciche rezerwy) i bez uzasadnionej ekonomicznie i prawnie przyczyny różnicuje skutki podatkowe, jakie u podatników podatku dochodowego związane są z odpłatnym zbyciem posiadanych składników majątkowych. Przyjęcie przez sąd stanowiska prezentowanego przez podatników skutkuje tym, iż przekazanie dywidendy w formie rzeczowej stało się dogodnym instrumentem optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania dochodów uzyskiwanych z tytułu zbywania składników majątkowych.”.

Jak wynika z powyższej treści uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. wprowadzenie od 1 stycznia 2015 r. do ustawy CIT nowego art. 14a miało na celu m.in. usunięcie wątpliwości związanych ze skutkami podatkowymi związanymi z regulowaniem przez spółki ich zobowiązań wobec wspólników, w tym zobowiązań korporacyjnych, takich jak wypłata dywidendy, wynagrodzenie za umorzone udziały, wynagrodzenie za udziały zbyte celem umorzenia, czy też przekazanie wspólnikowi w formie rzeczowej majątku likwidowanej spółki.

Warto przy tym nadmienić, iż spółka w stanie likwidacji nadal pozostaje podatnikiem podatku dochodowego. Jednocześnie, jak wynika z przepisów art. 282 § 1 oraz 468 § 1 Kodeksu spółek handlowych, majątek takiej spółki powinien – w ramach czynności likwidacyjnych – zostać upłynniony (co wiąże się z wystąpieniem skutków w podatku dochodowym w postaci przychodów i kosztów z tytułu odpłatnego zbycia składników majątku), a dopiero po takim upłynnieniu i zaspokojeniu wszystkich wierzycieli (w tym Skarbu Państwa) rozdzielony pomiędzy wspólników spółki.

Wskazać należy, iż w treści otwartego katalogu czynności prawnych objętych normą obowiązującego art. 14a ustawy CIT podział majątku likwidowanej spółki wprost nie został wymieniony. Jednocześnie, pomimo że wymienione w tym przepisie przypadki w których znajdzie on zastosowanie mają jedynie charakter przykładowy, w orzecznictwie sądowo-administracyjnym ugruntował się – odmienny od prezentowanego przez organy podatkowe i jednolity pogląd – iż czynność podziału majątku likwidowanej spółki nie jest objęta normą art. 14a ustawy CIT.

Tym niemniej wskazać należy, iż brak jest uzasadnienia prawnego, aby różnicować skutki podatkowe w przypadku spółki, która – zgodnie z wyżej przywołanymi przepisami K.s.h. - upłynni majątek, a uzyskane z takiego upłynnienia majątku kwoty, po uregulowaniu zobowiązań w podatku dochodowym, przekaze wspólnikom (akcjonariuszom) oraz spółki, która bez upłynniania takiego majątku i bez regulowania zobowiązań podatkowych z tytułu przyrostu wartości przekazywanego majątku, przekaze go w formie rzeczowej swoim wspólnikom (akcjonariuszom).

Uwzględniając zatem fakt, iż linia orzecznicza sądów administracyjnych – wbrew jednoznaczemu, wynikającemu z uzasadnienia do ustawy, celowi wprowadzenia do ustawy CIT przepisu art. 14a – ogranicza zakres przypadków, w których przepis ten znajduje zastosowanie, zasadnym stało się wskazanie wprost w tym przepisie, iż obejmuje on swoją normą również przeniesienie przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników (akcjonariuszy, członków spółdzielni) tytułem podziału majątku likwidowanej osoby prawnej.

Art. 2 pkt 12 projektu ustawy - dotyczy art. 16i ustawy o CIT

Zgodnie z przepisami ustawy CIT ponoszone przez podatników tego podatku wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – co do zasady – nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. W przypadku bowiem tego rodzaju składników majątkowych poniesiony wydatek nie powoduje trwałego uszczuplenia majątku podatnika ale „zamianę” jednego aktywu (pieniędzy) na inny aktyw majątku podatnika (środek trwały lub wartość niematerialną lub prawną). Takim jednak trwałym uszczupleniem majątku podatnika, które może zostać uwzględnione w podatkowych kosztach, jest utrata wartości początkowej wskazanego składnika majątku, spowodowana jego fizycznym lub moralnym zużyciem, wyrażona poprzez dokonywane od takiego składnika majątku odpisy amortyzacyjne.

Procentową wartość takiej utraty wartości określonego rodzaju środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz okres całkowitej utraty ich wartości, a w konsekwencji – maksymalną roczną wysokość odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych - ustawodawca określił w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych stanowiącym Załącznik nr 1 do ustawy CIT oraz w przepisach art. 16m ustawy CIT.

Z kolei w przepisach art. 16i ustawy CIT określone zostało prawo podatnika do obniżania lub do podwyższania w określonych przypadkach stawek amortyzacyjnych stosowanych w stosunku do poszczególnych środków trwałych.

Jak jednak wskazują doświadczenia administracji podatkowej częstokroć korzystanie z prawa do obniżenia lub podwyższania stawki amortyzacyjnej poszczególnych środków trwałych nie było podyktowane mniejszym/większym od nominalnego zużyciem środków trwałych lecz u wielu podatników – szczególnie korzystających ze zwolnień okresowych – stało się instrumentem wykorzystywanym w celu optymalizowania ich obciążeń podatkowych. Podatnicy tacy – w okresie korzystania ze zwolnienia – maksymalnie bowiem obniżali stawkę amortyzacyjną środków trwałych wykorzystywanych w działalności z której dochody

korzystały ze zwolnienia, po to aby maksymalnie obciążyć kosztami amortyzacyjnymi dochody uzyskiwane po okresie zwolnienia.

Z tego względu proponuje się wprowadzenie w art. 16i ustawy CIT zmiany poprzez dodanie nowego ust. 8, która ograniczałaby – w okresie korzystania przez podatnika z takiego zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym - możliwość stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody podlegają takiemu zwolnieniu – w okresie takiego zwolnienia.

Art. 2 pkt 13 projektu ustawy - dotyczy art. 16j ustawy o CIT

Przepis art. 16j określa prawo podatnika do ustalania indywidualnych stawek podatkowych w określonych w tym przepisie sytuacjach. W szczególności, zgodnie z jego treścią, podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, przy czym stawki te są wyższe niż w przypadku stawek amortyzacyjnych obowiązujących podatników nabywających nowe środki trwałe, które następnie są wykorzystywane przez tych podatników w prowadzonej działalności.

Celem zapobieżenia działaniom optymalizacyjnym, w których podatnik początkowo leasinguje jako korzystający nowy środek trwały (np. nieruchomości), po to aby uzyskać on status „używanego” w świetle ww. przepisu, a następnie wykupuje z firmy leasingowej i amortyzuje go już przy wykorzystaniu wyższej stawki amortyzacyjnej, albo wręcz nabyty nowy środek trwały – przed jego wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych – odsprzedaży firmie leasingowej, a następnie ponownie go nabywa (tzw. „leasing zwrotny”) po okresie kwalifikującym dany środek trwały do uznania go za używany, proponuje się doprecyzowanie wskazanego przepisu, iż za używany środek trwały będzie można uznać środek trwały tylko wówczas, kiedy będzie on przed pierwszym jego wprowadzeniem do ewidencji danego podatnika używany przez wskazany w ustawie okres przez inne niż podatnik podmioty.

W przypadku zatem podatnika, który korzysta z nowego środka trwałego na podstawie umowy leasingowej, a następnie - np. po upływie 6 miesięcy – środek ten wykupuje i wprowadza do prowadzonej przez siebie ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podatnik taki nie będzie uprawniony do stosowania podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do tego środka trwałego.

Art. 2 pkt 14 projektu ustawy – dotyczy art. 19 ustawy o CIT

Zawarta w projekcie propozycja stanowi realizację zapowiedzi z expose Pana Premiera Mateusza Morawieckiego polegającej na podwyższeniu limitu przychodów uprawniających do stosowania przez podatników 9% stawki podatku CIT.

Aktualnie z preferencyjnej stawki opodatkowania korzystają podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności oraz podatnicy posiadający status małego podatnika.

Przy czym, dla celów określenia statusu małego podatnika bierze się pod uwagę przychody z poprzedniego roku podatkowego, których limit wynosi obecnie 2 mln euro. Natomiast przychody z roku podatkowego, w którym podatnik stosuje stawkę podatku (9% lub 19%) wynoszą obecnie 1,2 mln euro. Zaproponowana zmiana polegająca na zwiększeniu limitu

przychodów z roku podatkowego do 2 mln euro oznacza zrównanie tych dwóch (niejednorodnych) wartości (limitów).

Proponowane rozwiązanie dotyczy zastąpienia (podwyższenia) limitu przychodów osiąganych w roku podatkowych z obowiązujących obecnie 1,2 mln euro na 2 mln euro. Po zmianie podatek według stawki 9% będą płacić podatnicy, których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczą wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 mln euro.

Art. 2 pkt 15 projektu ustawy - dotyczy art. 22 ustawy o CIT

Zgodnie z wprowadzanymi do ustawy CIT zmianami polegającymi na nadaniu spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski statusu „podatnika podatku dochodowego”, uzyskiwane z udziału w zyskach takiej spółki przychody wspólników takiej spółki, w tym komandytariuszy, podlegać będą opodatkowaniu podatkiem dochodowym analogicznie, jak przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Wynika to z definicji przyjętych na gruncie ustawy CIT, a w szczególności przepisów art. 4a pkt 14, 16, 18, 19 i 21 tej ustawy.

Celem uniknięcia zwiększenia obciążeń podatkowych takich komandytariuszy, w szczególności uzyskujących na relatywnie nie bardzo wysokim poziomie przychody z udziału w zyskach spółki komandytowej małym podatnikiem, wprowadza się w art. 22 ust. 4e-4g ustawy CIT zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza, uzyskanych z udziału w spółce komandytowej. Zgodnie z tymi przepisami zwolnieniu takiemu podlegałoby 50% uzyskanych przez komandytariusza przychodów z tego tytułu, nie więcej jednak niż wartość 60.000 zł takiego przychodu rocznie.

Zwolnienie takie nie miałoby jednak zastosowania w przypadkach, kiedy istniejące między wspólnikami spółki komandytowej powiązania lub sposób kierowania spółką wskazywałyby na „optymalizacyjny cel” założenia takiej spółki przez jej wspólników (proponowany art. 22 ust. 4h ustawy CIT).

Art. 2 pkt 16 projektu ustawy - dotyczy art. 24a ustawy o CIT

Zmiana analogiczna do zmiany w art. 30f ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT.

Art. 2 pkt 17 projektu ustawy – dotyczy art. 25 ustawy o CIT (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1g w art. 25 ustawy CIT)

Zmiana przepisu regulującego sposób wpłacania zaliczek odnosi się do regulacji dotyczącej stawki 9% CIT. Modyfikuje ona rozwiązanie polegające na tym, iż podatnicy uprawnieni do stosowania niższej stawki (mali podatnicy oraz rozpoczynający działalność) mogą płacić zaliczki przy uwzględnieniu tej niższej stawki, lecz jedynie do momentu, w którym ich przychody w bieżącym roku podatkowym nie przekroczą kwoty 2 mln euro (aktualnie jest to kwota 1, 2 mln euro),

Art. 2 pkt 18 projektu ustawy - dotyczy art. 26aa ustawy o CIT

Przedmiotowa regulacja zmienia zasady rozliczania dochodów ze zbycia udziałów w tzw. spółkach nieruchomościowych. Obecnie, obowiązek rozliczenia podatku spoczywa na sprzedawcy udziałów (akcji), jednakże w przypadku nierezydentów nie zawsze dochód do opodatkowania z tego tytułu jest wykazywany do opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pomimo istnienia wyraźnej podstawy prawnej w przepisach prawa krajowego. Przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z tego tytułu z sprzedawcy na spółkę nieruchomościową ma w założeniu służyć zwiększeniu efektywności poboru podatku dochodowego. Rozliczenie obowiązku odbywać się będzie na zasadzie nałożenia obowiązku płatnika podatku u źródła na spółkę nieruchomościową. Funkcje płatnika będą pełniły następujące rodzaje spółek nieruchomościowych:

- posiadające siedzibę lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo
- posiadające na terytorium Rzeczypospolitej zagraniczny zakład w rozumieniu art. 4a pkt 11.

W odniesieniu do spółek nieruchomościowych o statusie nierezydentów, obowiązek poboru może powstać nie tylko w sytuacji, gdy nieruchomość zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest zakładem podatkowym, lecz również w przypadku, gdy spółka zagraniczna w odniesieniu do nieruchomości posiadanych w Polsce jest zakładem podatkowym typu agencyjnego, tj. działa jako zależny przedstawiciel innej spółki z grupy kapitałowej. Wówczas to obowiązek poboru WHT będzie spoczywał na zagranicznej spółce w stosunku do której to, zagraniczna spółka posiadająca bezpośrednio nieruchomości w Polsce pełniąc funkcje zależnego przedstawiciela.

Obowiązek poboru WHT będzie spoczywał na spółce nieruchomościowej jeżeli jednak ze stron transakcji, w ramach której zbywany są udziały (akcje) tej spółki jest nierezydentem.

Art. 2 pkt 19 projektu ustawy - dotyczy w art. 26c ustawy o CIT

Przepis wprowadza obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego w przypadku zobowiązań ciążących na spółkach nieruchomościowych, regulując warunki i zasady w tym zakresie.

Art. 26c ust. 7 ustawy CIT zakłada, że spółki nieruchomościowe w przypadku nieustanowienia przedstawiciela podatkowego podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika w drodze decyzji, w wysokości do 1.000.000 zł. Projekt zakłada, że organem nakładającym karę pieniężną będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika. Kara będzie nakładana w drodze decyzji. Postępowanie w sprawie jej nałożenia będzie się toczyło na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 26c ust. 8). Projekt przewiduje również zgodnie z art. 27c ust. 9, że od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.

Art. 2 pkt 20 projektu ustawy - dotyczy w art. 27 ust. 1e ustawy o CIT

Przepis reguluje, iż spółki nieruchomościowe są obowiązane przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, a w przypadku braku roku podatkowego – do końca trzeciego miesiąca po

zakończeniu roku obrotowego, informację odpowiednio za rok podatkowy lub obrotowy o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tym podmiocie udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o porównywalnym charakterze.

W przypadku podatkowych grup kapitałowych obowiązek dotyczyć będzie spółek wchodzących w skład takiej grupy.

Obowiązek dotyczyć będzie również podatników posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały i prawa w spółce nieruchomościowej

Informacja składana będzie za pomocą środków komunikacji elektronicznej,

Art. 2 pkt 21 projektu ustawy - dotyczy w art. 27b ustawy o CIT

Przepis reguluje obowiązek publikacji przez Ministra Finansów indywidualnych danych dotyczących spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

Publikacja takich spółek usprawni realizację obowiązków podatkowych ciążących na wspólnikach takich spółek.

Art. 2 pkt 22 projektu ustawy - dotyczy dodania art. 27c do ustawy o CIT

Projekt zakłada dodanie do ustawy CIT art. 27c.

W przepisie art. 27c ust. 1 ustawy CIT została określona grupa podmiotów zobowiązanych do sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej za rok podatkowy. Przepis odwołuje się do kręgu podmiotów określonych w art. 27b ust. 2 ustawy CIT, tj. wymienia:

- 1) podatkowe grupy kapitałowe, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów;
- 2) podatnicy inni niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

Zgodnie z art. 27c ust. 2 ustawy CIT, sprawozdanie powinno uwzględniać charakter, rodzaj i rozmiar prowadzonej działalności w szczególności:

- 1) opis podejścia podatnika do:
 - a) procesów oraz procedur dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,
 - b) dobrowolnych form współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej;
- 2) opis podejścia podatnika do realizacji obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacjach o schematach podatkowych, o

których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej z podziałem na podatki, których dotyczą;

3) informacje o:

- a) transakcjach z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, których której wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki w tym niebędącymi polskimi rezydentami podatkowymi,
- b) planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;

4) informacje o złożonych wnioskach o wydanie:

- a) ogólnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej,
- b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b Ordynacji podatkowa,
- c) wiążącej informacji stawkowej (WIS), o której mowa w art. 42a ustawy o podatku od towarów i usług,
- d) wiążącej informacji akcyzowej (WIA), o której mowa w art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 722);

5) informacje, dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej.

Projektowany przepis zawiera otwarty katalog elementów, które powinny zostać objęte sprawozdaniem z realizacji strategii podatkowej. Podatnik może go dodatkowo uzupełnić o informacje, które z jego perspektywy są istotne z uwagi np. na charakter, rodzaj i rozmiar prowadzonej działalności. W projektowanym przepisie zawarto również, że sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej nie powinno zawierać informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego.

Projektowany przepis art. 27c ust. 3 ustawy CIT zwraca uwagę, że sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej grupy podatkowej powinna być zbudowana w taki sposób, aby znalazły się w nim wszystkie elementy sprawozdania z realizacji strategii podatkowej w odniesieniu nie tylko do całej podatkowej grupy kapitałowej, ale również do każdej ze spółek wchodzących w jej skład. Wprowadzana regulacja ma umożliwić łatwe zidentyfikowanie sprawozdania z realizacji strategii podatkowej każdej ze spółek, a nie tylko całej grupy.

W przepisach art. 27c ust. 4-5 ustawy CIT zostały określone warunki podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej podatnika. Podmiot powinien ją zamieścić na swojej stronie internetowej w terminie do końca dziewiątego miesiąca następującego po upływie terminu na złożenie zeznania rocznego, a w przypadku gdy jej nie posiada, na stronie internetowej podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy CIT. Sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej powinno zostać sporządzone w języku polskim lub przetłumaczone na język polski. Jednocześnie w terminie upublicznienia sprawozdania z realizacji strategii podatkowej, podatnik jest zobowiązany przekazać za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną naczelnikowi urzędu skarbowego informację o adresie internetowym strony na której sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej zostało zamieszczone. Wprowadzone regulacje mają pozwolić obywatelom na pełne zapoznanie się z treścią publikowanych sprawozdań z realizacji strategii podatkowych i znalezienie ich w jak najkrótszym czasie.

W art. 27c ust. 6 ustawy CIT przewidziano, że na stronie internetowej podatnika dostępne są wszystkie sporządzone i podane do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej. Zaproponowana regulacja ma powodować, że zamieszczone na stronach sprawozdania z realizacji strategii podatkowej będą zawierały zawsze aktualne informacje przy jednoczesnym dostępie do sprawozdań z realizacji strategii podatkowych sporządzonych za lata poprzednie.

Art. 27c ust. 7 ustawy CIT zakłada, że podatnicy w przypadku niedopełnienia obowiązków, o których mowa w ust. 4-6, podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika w drodze decyzji, w wysokości do 1.000.000 zł.

Projekt zakłada, że organem nakładającym karę pieniężną będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika. Kara będzie nakładana w drodze decyzji. Postępowanie w sprawie jej nałożenia będzie się toczyło na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 27c ust. 8). Projekt przewiduje również zgodnie z art. 27c ust. 9, że od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.

Zgodnie z projektowanym przepisem art. 27c ust. 10 obowiązek wprowadzenia i upublicznienia sprawozdania z realizacji strategii podatkowej, który jest określony w ust. 1, nie ma zastosowania do podatników, którzy są stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s ust. 1 Ordynacji podatkowej.

Art. 2 pkt 23 projektu ustawy - dotyczy w art. 38ha ustawy o CIT

W podatku dochodowym od osób prawnych, analogicznie jak w podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadza się rozwiązanie uprawniające podatników do skorzystania ze zwolnienia z podatku od przychodów z budynków także w przypadku, gdyby po dniu 31 grudnia 2020 r. (koniec terminu obecnie obowiązującego zwolnienia), nadal obowiązywał w Rzeczypospolitej Polskiej stan epidemii związany z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-21. Zgodnie z projektem, we wskazanych okolicznościach zwolnienie od podatku znajdzie zastosowanie również po dacie 31 grudnia 2020 r.

3) Zmiany w art. 4 dotyczące ustawy o ryczałcie

Art. 3 pkt 1 (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1a w art. 2 ustawy o ryczałcie)

Zmiana o charakterze doprecyzującym. Polega ona na wskazaniu wprost przepisu art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT, który określa źródło, z których przychody mogą być opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Do tego źródła przychodów, ustawa PIT zalicza najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą.

Art. 3 pkt 2 (dotyczy zmiany brzmienia pkt 11 w art. 4 ustawy o ryczałcie)

Zmiana dotyczy definicji „wolnych zawodów”. Polega ona na poszerzeniu katalogu zawodów o psychologów, fizjoterapeutów, adwokatów, notariuszy, radców prawnych, architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych, biegłych rewidentów, księgowych, agentów ubezpieczeniowych, agentów oferujących ubezpieczenia uzupełniające, brokerów reasekuracyjnych, brokerów ubezpieczeniowych, doradców podatkowych, doradców restrukturyzacyjnych, maklerów papierów wartościowych, doradców inwestycyjnych, agentów firm inwestycyjnych, rzeczników patentowych.

Ponadto, wolnym zawodem będzie także działalność wykonywana na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej.

W obowiązującym stanie prawnym wykonywanie działalności na rzecz tych podmiotów, wykluczało kwalifikację tej działalności jako wolny zawód.

Art. 3 pkt 3 (dotyczy zmiany brzmienia pkt 1 w ust. 4 i ust. 6 w art. 6 ustawy o ryczałcie)

Zmiana przepisów art. 6 ust. 4 pkt 1 i ust. 6 ustawy o ryczałcie polega na zastąpieniu wyrazów „250 000 euro” wyrazami „2 000 000 euro”.

Art. 3 pkt 4 (dotyczy zmiany brzmienia pkt 3 w ust. 1 w art. 8 ustawy o ryczałcie)

Nowelizowany przepis określa przypadki, w których opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie mogą stosować podatnicy osiągający w całości lub w części przychody z określonych tytułów. Należą do nich przychody z:

- a) prowadzenia aptek,
- b) działalności w zakresie udzielania pożyczek pod zastaw (prowadzenie lombardów),
- c) działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
- d) prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie wolnych zawodów innych niż określone w art. 4 ust. 1 pkt 11,

- e) świadczenia usług wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy,
- f) działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.

Zmiana tego przepisu, ogranicza te przypadki do przychodów z:

- a) prowadzenia aptek,
- b) działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
- c) działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.

Art. 3 pkt 5 lit. a (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1 w art. 12 ustawy o ryczałcie)

Przepis ten w dotychczasowym brzmieniu określał 7 stawek ryczałtu dla poszczególnych przychodów, tj. 20%, 17%, 12,5%, 8,5%, 5,5%, 3% oraz 2%.

Zmiana tego przepisu polega na obniżeniu niektórych stawek oraz przyporządkowaniu poszczególnych przychodów ze świadczenia usług, które dotychczas wyłączone były z tej formy opodatkowania, tj. w ramach wolnych zawodów innych niż wymienionych w dotychczasowej definicji wolnych zawodów oraz wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o ryczałcie.

Przepis po zmianie określał będzie 8 stawek ryczałtu.

Według stawki 17% (zamiast dotychczasowej 20%) opodatkowane będą przychody osiągnięte w zakresie wolnych zawodów.

Według stawki 15% opodatkowane będą przychody ze świadczenia usług, które dotychczas w większości opodatkowane były stawką 17% oraz ze świadczenia większości usług, które dotychczas wymienione były w załączniku nr 2 do ustawy ryczałtowej, np.: prawnych, rachunkowo-księgowych i doradztwa podatkowego (PKWiU dział 69), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów.

Według stawki 10% opodatkowane będą przychody ze świadczenia usług w zakresie kupna i sprzedaży nieruchomości na własny rachunek (PKWiU 68.10.1). Świadczenie tych usług, dotychczas wyłączało opodatkowanie ryczałtem.

Według dwóch stawek, tj. 8,5% oraz 12,5% od nadwyżki przychodów ponad 100 tys. zł, opodatkowane będą w większości przypadków przychody związane z wynajmem oraz zakwaterowaniem.

Dodatkowo, te dwie stawki przewidziane są dla przychodów ze świadczenia usług pomocy społecznej z zakwaterowaniem (PKWiU dział 87), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów oraz wykonywania usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU dział 72).

Według stawki 8,5% opodatkowane będą te same przychody, co dotychczas. Dodatkowo, do tej grupy przychodów włączone zostały wszystkie przychody ze świadczenia usług w zakresie edukacji (PKWiU dział 85), innych niż świadczone w ramach wolnych zawodów (dotychczas były to tylko przychody ze świadczenia usług wychowania przedszkolnego; pozostałe usługi z

działu 85 PKWiU były wymienione w załączniku nr 2 do ustawy ryczałtowej) oraz wszystkie przychody związane z działalnością bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałych usług w zakresie kultury (PKWiU dział 91) (dotychczas były to tylko przychody ze świadczenia usług związanych z działalnością ogrodów botanicznych i zoologicznych oraz obszarów i obiektów ochrony przyrody (PKWiU 91.04.1); pozostałe usługi z działu 91 PKWiU wymienione były w załączniku nr 2 do ustawy ryczałtowej).

Ponadto, utrzymana zostanie zasada, zgodnie z którą według stawki 8,5% opodatkowane będą przychody ze świadczenia usług, które nie zostały przyporządkowane do innych stawek ryczałtu.

W pozostałym zakresie regulacje dotyczące przychodów, które dotychczas opodatkowane były według stawki 5,5%, 3% lub 2% pozostają bez zmian. Dostosowane zostały jedynie oznaczenia norm określających te stawki do wyżej opisanych zmian. Dodatkowo, przepis

Art. 3 pkt 5 lit. b (dotyczy zmiany brzmienia ust. 3 w art. 12 ustawy o ryczałcie)

Zmiana o charakterze dostosowawczym do zmienionego brzmienia ust. 1 w art. 12 ustawy o ryczałcie.

Art. 3 pkt 5 lit. c (dotyczy zmiany brzmienia ust. 13 w art. 12 ustawy o ryczałcie)

Zmiana o charakterze dostosowawczym do zmienionego brzmienia ust. 1 w art. 12 ustawy o ryczałcie.

Art. 3 pkt 6 (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1 i dodania ust. 1a w art. 17 ustawy o ryczałcie)

Zmiana przepisu art. 17 ust. 1 ustawy o ryczałcie polega m.in. na zastąpieniu wyrazów „w art. 25”, wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 5”. Zmiana związana ze zmianami w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącymi związków gospodarczych oraz podmiotów powiązanych i ich konsekwencji dla celów podatkowych. Zmiana o charakterze dostosowawczym. Dodawany ust. 1a odsyła do stosowania przepisów art. 23m do 23v ustawy o PIT.

Art. 3 pkt 7 lit. a (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1b w art. 21 ustawy o ryczałcie)

Zmiana przepisu art. 21 ust. 1b ustawy o ryczałcie polega na zastąpieniu wyrazów „25 000 euro”, wyrazami „200 000 euro”.

Art. 3 pkt 7 lit. b (dotyczy zmiany brzmienia ust. 3 w art. 21 ustawy o ryczałcie)

Zmiana przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o ryczałcie polega na dodaniu po wyrazach „za poszczególne miesiące”, wyrazów „albo kwartały”.

Art. 3 pkt 7 lit. c (dotyczy zmiany brzmienia ust. 3f w art. 21 ustawy o ryczałcie)

Zmiana przepisu art. 21 ust. 3f ustawy o ryczałcie polega na dodaniu po wyrazach „za poszczególne miesiące”, wyrazów „albo kwartały”.

Art. 3 pkt 8 (dotyczy zmiany brzmienia pkt 5 w ust. 1 w art. 25 ustawy o ryczałcie)

Zmiana polega na dopisaniu po wyrazach „małżonek podatnika nie prowadzi działalności w tym samym zakresie”, wyrazów „z której przychody (dochody) podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach lub ryczałtem od przychodów

ewidencjonowanych”. Tym samym, nie będzie stanowiło przeszkody do opodatkowania w formie karty podatkowej prowadzenie działalności w tym samym zakresie przez współmałżonka, jeśli i on korzystał będzie z tej formy opodatkowania.

Art. 3 pkt 9 lit. a (dotyczy zmiany brzmienia ust. 4 w art. 36 ustawy o ryczałcie)

Zmiana polega na dodaniu w art. 36 w ust. 4 pkt 4 w brzmieniu: „nie więcej niż o trzech pracowników w latach 2021-2024”

Tym samym, nie będzie oznaczało przekroczenia stanu zatrudnienia w określonych przypadkach, zwiększenie stanu zatrudnienia o trzech pracowników.

Art. 3 pkt 9 lit. b (dotyczy zmiany brzmienia ust. 5 w art. 36 ustawy o ryczałcie)

Zmiana o charakterze dostosowawczym do zmienionego brzmienia ust. 4 w art. 36 ustawy o ryczałcie.

Art. 3 pkt 10 (dotyczy załącznika nr 2 do ustawy o ryczałcie)

Zmiana wynikowa, związana ze zmianą brzmienia art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy ryczałtowej. Polega ona na uchyleniu załącznika nr 2 do ustawy o ryczałcie.

4) Zmiany w art. 4 dotyczące ustawy o rachunkowości

Wprowadzona zmiana doprecyzowuje terminologię i uściśla ją w kierunku jednolitego stosowania we wszystkich aktach prawnych i odnosi się do kapitału zakładowego spółek uregulowanych w Ksh odnoszącego się do kapitału akcyjnego prostej spółki akcyjnej.

5) Zmiany w art. 5 dotyczące ustawy o podatku tonażowym

Zmiany w ustawie mają charakter porządkowy, związany ze zmianami w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczącymi uznania spółki komandytowej i spółki jawnej (w określonych przypadkach) za podatników podatku CIT.

6) Zmiany w art. 6 dotyczące ustawy o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych

Zmiany w ustawie mają charakter porządkowy i są związane ze zmianami w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczącymi uznania spółki komandytowej i spółki jawnej (w określonych przypadkach) za podatników podatku CIT.

7) Zmiany w art. 7 dotyczące ustawy o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw.

Zmiany są konsekwencją nowelizacji art. 5a pkt 30 i art. 17 ust. 1d ustawy o PIT, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

Przepisy te zostały znowelizowane ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1655, z późn. zm.), poprzez

uwzględnienie w tych przepisach prostej spółki akcyjnej, z mocą obowiązującą od 1 marca 2021 r.

Konieczność zmiany art. 5a pkt 30 i art. 17 ust. 1d ustawy o PIT z mocą od 1 stycznia 2021 r. spowodowała konieczność zmiany ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw, wprowadzającej zmiany do tych przepisów z mocą od 1 marca 2021 r.

8) Zmiany w art. 8 dotyczące ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, z późn. zm.)

Celem dodania art. 31z¹ jest zmniejszenie obciążeń administracyjnych związanych z dokonywaniem korekt cen transferowych przez podmioty powiązane. W związku ze zmianą okoliczności dotyczących prowadzenia działalności gospodarczej będących wynikiem pandemii COVID-19 zasadnym jest ograniczenie administracyjnych obciążeń wynikających z obowiązków dotyczących dokonywania korekt cen transferowych. Pandemia COVID-19 spowoduje, że podmioty powiązane z wielu branż zmuszone będą do dostosowywania cen transferowych stosowanych w rozliczeniach z powiązanymi kontrahentami do nowych uwarunkowań rynkowych w celu zachowania zasady ceny rynkowej.

Przepisy art. 11e ustawy o CIT w powiązaniu z przepisami art. 12 ust. 3aa oraz art. 15 ust. 1ab tej ustawy stanowią, że możliwość dokonania korekty cen transferowych zmniejszającej przychody lub zwiększającej koszty uzyskania przychodu (tzw. korekta in minus) uzależniona jest m.in. od posiadania przez podatnika oświadczenia podmiotu powiązanego o fakcie dokonania przez ten podmiot powiązany korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik. Analogiczne regulacje zawiera ustawa o PIT.

Istotą proponowanego przepisu jest wprowadzenie zwolnienia z obowiązku posiadania przez podatnika takiego oświadczenia – jako warunku do uwzględnienia korekty cen transferowych przy ustalaniu wysokości przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Jednocześnie zwolnienie ma objąć tylko korekty dokonywane w określonym terminie, tj. w okresie trwania kryzysu wywołanego COVID-19, w związku z czym w projektowanym przepisie zastosowane zostało odwołanie do stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszone w związku z COVID-19 i obejmujące całe terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Sformułowanie „korekta dokonywana za rok podatkowy” użyte w projektowanym ust. 1 obejmuje nie tylko korekty cen transferowych roczne, ale również te dokonywane z większą częstotliwością (np. kwartalne, półroczne).

Zniesienie obowiązku posiadania oświadczenia podmiotu powiązanego będzie wywierało skutek na przepisy określające sposób ustalania wysokości przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Przepisy regulujące te kwestie w sposób bezpośredni odwołują się do warunków dokonania korekt cen transferowych. Kwestia ta została uregulowana w ust. 2, który bezpośrednio odnosi się do przepisów art. 12 ust. 3aa, art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT i art. 14 ust. 1ca, art. 22 ust. 1ab ustawy o PIT. Wyłączenie obowiązku posiadania oświadczenia podmiotu powiązanego nie będzie zatem tylko uproszczeniem o charakterze administracyjnym, ale

również wpłynie na poprawienie płynności podmiotów powiązanych dotkniętych kryzysem wywołanym COVID-19 poprzez zredukowanie wymogów dot. uwzględniania w rachunku podatkowym korekt cen transferowych zmniejszających dochodowość podatnika, , jednocześnie dokonywanych z zachowaniem zasady ceny rynkowej.

Podkreślenia wymaga, że warunkiem dokonania korekty cen transferowych pozostaje to, że podmiot powiązany, względem podatnika dokonującego przedmiotowej korekty, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem. Jednocześnie w innych przypadkach, na podstawie regulacji dot. wymiany informacji podatkowych, organy podatkowe będą nadal miały możliwość zweryfikowania, czy podmiot powiązany dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik.

Celem dodania art. 31z² jest zmniejszenie obowiązków administracyjnych związanych ze sporządzaniem lokalnej dokumentacji cen transferowych dla tych podmiotów powiązanych realizujących transakcje krajowe, u których wystąpiły negatywne efekty kryzysu gospodarczego wywołanego pandemią COVID-19. Podmioty, których przychody w roku podatkowym dotkniętym kryzysem związanym z COVID-19 spadły o co najmniej 50% w odniesieniu do łącznych przychodów uzyskanych w analogicznym okresie bezpośrednio poprzedzającym ten rok , będą mogły skorzystać ze zwolnienia z obowiązku przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji krajowych, o którym mowa w art. 23z pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 11n pkt 1 ustawy o CIT.

Oprócz zmniejszenia obciążeń o charakterze administracyjnym zwolnienie to powinno wpłynąć również na obniżenie kosztów prowadzenia działalności gospodarczej. Brak obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych spowoduje bowiem, że przedsiębiorcy nie będą ponosili kosztów związanych z jej przygotowaniem. Jednocześnie zaznacza się, że dla tej grupy podmiotów powiązanych utrzymany pozostał obowiązek przekazywania Szefowi KAS informacji o cenach transferowych, za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Celem dodania art. 31z³ jest wprowadzenie ułatwień w podpisywaniu oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych jest podpisywane przez kierownika jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, przy czym nie jest możliwe złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

Zmiana ma charakter upraszczający i ułatwiający prowadzenie działalności gospodarczej, poprzez:

- odrębne uregulowanie dot. osoby fizycznej (która może być zobowiązana do złożenia takiego oświadczenia, mimo braku obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych);
- uregulowanie dot. przedsiębiorcy zagranicznego, posiadającego oddział na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (aktualnie w tym zakresie mamy do czynienia z wątpliwościami interpretacyjnymi);
- wskazanie, że w pozostałych przypadkach jest to osoba upoważniona do reprezentacji.

Zmiany będą obowiązywać ze skutkiem od początku epidemii COVID-19 (zarówno w sytuacji, gdy oświadczenie jest składane w tym okresie, jak i gdy obejmuje ten okres).

Art. 9. – projektu ustawy

Ustawa z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1065) wprowadziła zmiany m.in. w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie przepisów, które są obecnie nowelizowane w art. 3 pkt 5 lit. a oraz pkt 10 projektu ustawy. Przepisy tej ustawy w zakresie zmian dotyczących ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, zgodnie z art. 14 wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

Podobnie, art. 3 pkt 5 lit. a oraz pkt 10 projektu ustawy ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

W związku z tym, by nie doszło do kolizji przepisów obu tych ustaw, zasadne jest uchylenie przepisów w ustawie z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

Art. 10 – 11 projektu ustawy

Przepisy regulują kwestie związane z rozliczeniami związanymi z upodmiotowieniem spółki komandytowej i spółki jawnej w czasie w którym spółki będą podatnikami podatku CIT.

Art. 12 projektu ustawy

Mając na uwadze poszanowanie zasady praw nabytych, przepis wprowadza regulację, na podstawie której proponowane zmiany w zakresie zaliczanych do kosztów odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zasady podwyższania i obniżania stawek amortyzacyjnych oraz zasady ustalania indywidualnych stawek amortyzacyjnych będą miały zastosowanie do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzanych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po dniu 31 grudnia 2020 r.

Art. 13 projektu ustawy

Przepis przyznaje prawo do rozliczania straty z działalności gospodarczej powstałej przed dniem, od którego stosuje się przepisy ustawy związane z nadaniem spółce komandytowej podmiotowości prawno-podatkowej, komplementariuszowi tej spółki. Strata będzie podlegać odliczeniu od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych

latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów, o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z ogólnymi zasadami rozliczania strat z działalności gospodarczej. Na analogicznych zasadach będzie rozliczana strata przez komplementariusza spółki komandytowej będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy przed tym dniem ponieśli straty z działów specjalnych produkcji rolnej.

W przypadku strat poniesionych przed dniem, od którego stosuje się przepisy ustawy związane z nadaniem spółce komandytowej podmiotowości prawno-podatkowej, okres pięciu lat przewidziany na rozliczanie strat będzie liczony począwszy od roku następującego po roku, w którym poniesiono stratę, a nie począwszy od dnia wejścia w życie ustawy.

Art. 14 projektu ustawy

Przepis wyłącza z zakresu stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania korzyści podatkowe osiągnięte przez wspólnika spółki komandytowej będącego osobą fizyczną polegające na jednokrotnym opodatkowaniu dochodu. Jednocześnie zastrzeżono, że dochody takiego wspólnika powinny pochodzić z działalności operacyjnej spółki komandytowej, która nie jest sztuczna. O sztuczności działania podatnika, można mówić w szczególności w następujących sytuacjach:

- podwyższenie wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych lub ich ujawnienie dla celów amortyzacji podatkowej poprzez wniesienie ich aportem do spółki komandytowej, lub
- wyzbycie się przez własności wartości niematerialnej i prawnej przez jej pierwotnego właściciela poprzez dokonanie aportu do spółki komandytowej z jednoczesnym dalszym korzystaniem z takiego prawa na podstawie stosownej umowy najmu, użyczenia, leasingu czy innej umowy nienazwanej.

Wyłączenie stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczy korzyści podatkowych uzyskanych do dnia 31 grudnia 2020 r. Projektowana regulacja jest związana z planowanym nadaniem spółkom komandytowym statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od 1 stycznia 2021.

Przepisy dodawane w ramach niniejszej ustawy nie znajdą zastosowania do postępowań wszczętych i niezakończonych do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 15 projektu ustawy

Przepis stanowi, iż podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy o CIT, w brzmieniu dotychczasowym, tj. sprzed zmiany.

Art. 16 projektu ustawy

Przepis wprowadza ograniczenie w stosowaniu regulacji dotyczącej obniżonej, 9%, stawki podatku, w stosunku do podatników powstałych (utworzonych) w wyniku, wskazanych w tym przepisie, działań restrukturyzacyjnych, w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu

(dzień następujący po dniu ogłoszenia) a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (1 stycznia 2021 r.). Podatnicy utworzeni we wskazanym okresie na skutek działań określonych w pkt 1–5 tego przepisu nie będą zatem mogli stosować 9% stawki podatku CIT także w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2020 r., tj. w ich drugim roku podatkowym, nawet gdy posiadaliby w tymże roku status małego podatnika. W takim przypadku stosowanie przez tych podatników niższej stawki podatku CIT (nowych regulacji) będzie możliwe dopiero – przy spełnieniu warunku bycia „małym podatnikiem” – począwszy od ich trzeciego roku podatkowego.

Art. 17

Przepis wprowadza ograniczenie w stosowaniu regulacji dotyczącej obniżonej, 9%, stawki podatku, w stosunku do podatników kontynuujących prowadzenie działalności po, wskazanych w tym przepisie, działań restrukturyzacyjnych, w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu (dzień następujący po dniu ogłoszenia) a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (1 stycznia 2021 r.). Wskazani w przepisie podatnicy nie będą mogli stosować 9% stawki podatku CIT w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2020 r., nawet jeżeli będą spełniać warunki wynikające z przepisów art. 19 ustawy o CIT. W takim przypadku stosowanie przez tych podatników niższej stawki podatku CIT (nowych regulacji) będzie możliwe dopiero – przy spełnieniu warunków ustawowych począwszy od roku podatkowego następującego bezpośrednio po roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2020 r.

Art. 18

Przepis dedykowany jest podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych o innym roku podatkowym niż rok kalendarzowy w kontekście wprowadzenia podwyższonego limitu przychodów dla celów stosowania 9% stawki podatku CIT. Podatnicy z rokiem podatkowym innym niż kalendarzowy, których przychody osiągnięte od początku roku podatkowego do 31 grudnia 2020 r. nie przekroczyły kwoty 2 000 000 euro, będą mogli stosować stawkę podatku określoną w art. 19 ust. 1 pkt 2 do miesiąca, w którym ich przychody osiągnięte od początku roku podatkowego nie przekroczą tej kwoty.

Art. 19 projektu ustawy

Przepis ten stanowi, iż pierwsze zawiadomienie o którym mowa w art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, dotyczące roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2020 r., spółki jawne zobowiązane będą złożyć nie później niż do dnia 31 stycznia 2021 r.

Art. 20. projektu ustawy

Przepis ten stanowi, iż do transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy zmienianej w art. 1, oraz w art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy zmienianej w art. 2, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2021 r., w zakresie tej części transakcji kontrolowanych, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosuje się przepisy w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 21 projektu ustawy

Przepis ten stanowi, iż do postępowań wszczętych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy i niezakończonych przed tym dniem stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 22 projektu ustawy

Przepis stanowi o terminie wejścia przepisów ustawy w życie.

Przepisy projektowanej ustawy będą miały wpływ na sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw w związku z wprowadzeniem alternatywnych dla tych podmiotów zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zapewni to zwiększone możliwości finansowania działalności tych podmiotów, co w konsekwencji pozytywnie wpłynie na ich rozwój i poziom wzrostu gospodarczego kraju.

Projektowane regulacje nie stoją w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.