Projekt z dnia 26 lipca 2021 r.

UZASADNIENIE

CZĘŚĆ OGÓLNA / POTRZEBA I CEL UCHWALENIA USTAWY

Celem projektowanej ustawy jest stworzenie przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego, który pozwoli Polsce na zajęcie dominującej pozycji w wyścigu o inwestycje, będącego efektem procesu zmiany globalnych łańcuchów dostaw.

Kryzys związany z pandemią COVID-19 przekłada się nie tylko na zmniejszenie wpływów budżetowych, ale także na zwiększone wydatki, w tym na obsługę zadłużenia i świadczenia społeczne. Z tego względu Państwo zmuszone jest do szukania nowych rozwiązań, wspierających wzrost oraz stabilizację nadwyrężonych wpływów budżetowych.

Jest to konieczne ze względu na coraz większe wyzwania, jakie przynosi zarówno przedłużająca się walka z Pandemią Covid-19 oraz jej długofalowymi, dotkliwymi dla społeczeństwa skutkami.

W tym celu proponuje się projekt Podatkowego Restartu Gospodarki, którego ważną częścią będzie przeprowadzenie szerokiego programu repatriacji kapitału, finansowego i ludzkiego. Zaproszenie do Polski inwestorów ze środkami pozwalającymi na szybkie dobicie gospodarcze oraz Polaków żyjących i pracujących za granicami krajum z ich know-how, wiedzą, doświadczeniem oraz nową perspektywą na rozwój kraju i jego gospodarki.

Stąd ważnym elementem pakietu będzie szeroki wybór zachęt podatkowych adresowanych do osób, które zdecydują się osiedlić w Polsce - powrócić z emigracji zarobkowej, przenieść tu swoją rezydencję podatkową, inwestować posiadane środki finansowe a także wspierać kraj oraz jego obywateli. To propozycja dla 20 mln mieszkających za granicą kraju osób polskiego pochodzenia, które zostaną zachęcone do wybrania Polski jako swojego centrum życia, prywatnego i zawodowego.

Podatkowy restart gospodarki to również zmiana nastawienia systemu podatkowego do przedsiębiorcy, zarówno małego, jak i większego oraz wsparcie inwestycji.

Podatki powinny być sprawiedliwie rozłożone i jak najprostsze w rozliczeniu dla wszystkich podatników.

Na pakiet rozwiązań restartowych składa się, obok regulacji o charakterze preferencji podatkowych, również szereg działań uszczelniających system.

Zaproponowane rozwiązania realizują rządowy program „Polskiego Ładu" w zakresie rozwiązań podatkowych, który został zapowiedziany 15 maja 2021 r., a którego celem jest

stworzenie – oczekiwanego przez większość społeczeństwa – sprawiedliwego systemu podatkowego.

Celem projektu jest również konieczność zniesienia szkodliwości podatkowej wynikającej z oceny dokonanej przez Grupę Roboczą ds. Kodeksu Postępowania (Opodatkowanie Działalności Gospodarczej), zwanej dalej: „CoCG", w dokumencie z 25 listopada 2019 r., nr. 14114/19 ADD 3.

Przedłożony projekt ustawy wprowadza zmiany w ustawach z dnia:

1) 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.), dalej: „**ustawa PIT**",

2) 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.), dalej: „**ustawa CIT**",

3) 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1427, z późn. zm.),

4) 29 września 1994 o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217)

5) 20 października 1994 r o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1670), dalej: „**ustawa o SSE**".

6) 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2019 r. poz. 1171, z późn. zm.),

7) 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.),

8) 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 423, z późn. zm.),

9) 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U z 2020 r. poz. 1905, z późn. zm.), dalej: „**ustawa o ryczałcie**",

10) 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, z późn. zm.), 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 815),

12) 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.), dalej: **„ustawa o VAT"**,

13) 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1398, z późn. zm.), dalej: **„ustawa o NFZ"**,

14) 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. poz. 722, z późn. zm.),

15) 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz. U. 2020 r. poz. 287),

16) 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 422, z późn. zm.),

17) 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626),

18) 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162),

19) 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. z 2020 r. poz. 2296),

20) 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752), dalej: „**ustawa o WNI**",

21) 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200),

22) 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz. U. poz. 321).

Poniżej przedstawiono omówienie projektowanych regulacji, w ujęciu tematycznym, wskazującym cel wprowadzanych rozwiązań.

ZAMIANY W USTAWACH O PODATKACH DOCHODOWYCH

Realizacja programu „Polsk Ład" w zakresie rozwiązań podatkowych

„Polski Ład" to kompleksowy program społeczno-gospodarczy. Jednym z jego komponentów są zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych, które polegają w szczególności na:

– podwyższeniu do 30 000 zł „kwoty wolnej" od podatku dla ogółu podatników obliczających podatek według skali podatkowej,

– podwyższeniu do 120 000 zł progu dochodów, po przekroczeniu którego ma zastosowanie 32% stawka podatku,

– wprowadzeniu ulgi dla klasy średniej,

– ujednoliceniu stawki składki zdrowotnej do wysokości 9% dla wszystkich podatników, w tym likwidacji możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego od osób fizycznych,

– zmianie wysokość kosztów podatkowych od przychodów otrzymywanych przez osoby pełniące obowiązki społeczne lub obywatelskie.

Celem tych zmian jest stworzenie w Polsce sprawiedliwego systemu podatkowego, w którym podatki płacone są przez obywateli według zasad *fair play*, w wysokości adekwatnej do ich możliwości, w duchu sprawiedliwości społecznej. Jest to zgodne z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r. sygn. akt K 21/14. Z jego uzasadnienia wynika między innymi, że *„podczas kształtowania prawa podatkowego podstawowy jest wymóg*

dostosowania wymiaru podatku do zdolności podatkowej podatnika. Chodzi o to, by kształtując system podatkowy, wyznaczyć zobowiązania podatkowe według indywidualnych możliwości poniesienia świadczenia podatkowego". Według obecnego stanu prawnego różnica w opodatkowaniu osób zarabiających najmniej i najwięcej jest jedną z najniższych w UE. Na tle innych państw w Polsce wysoko opodatkowane są niskie płace, a nisko płace wysokie.

Szacuje się, że dla 24 mln Polaków zmiany podatkowe będą korzystne lub neutralne (90% podatników). Reforma będzie neutralna dla zatrudnionych na umowę o pracę przy zarobkach 6-11 tys. zł miesięcznie. Osoby zarabiające na umowie o pracę 13 tys. zł zapłacą miesięcznie jedynie 13 zł więcej.

Projektowane rozwiązania stanowią kontynuację działań podjętych w 2019 r. na rzecz wzrostu płac oraz wzrostu zatrudnienia, w tym polegających na wprowadzeniu zerowego PIT dla osób młodych do 26. roku życia, podwyższenia kosztów uzyskania przychodów dla pracowników oraz powszechnej obniżce podatku PIT w związku obniżeniem stawki podatku z 18% na 17%. Wszystko po to, aby polska rodzina docelowo już wkrótce żyła na takim samym poziomie jak w bogatych rajach UE.

Rozwijając poszczególne propozycje warto zauważyć:

<u>Podwyższenie do 30 000 zł „kwoty wolnej" od podatku dla ogółu podatników obliczających podatek według skali podatkowej</u>

Po ponad dekadzie obowiązywania kwoty wolnej od podatku PIT na poziomie 3 091 zł, w 2016 r. Rząd Prawa i Sprawiedliwości zrealizował obietnicę podwyższenia jej wysokości. W 2017 r. nastąpił wzrost kwoty wolnej od podatku do poziomu 6 600 zł, a w kolejnym roku do poziomu 8 000 zł. W tej wysokości kwota wolna obowiązuje od 2018 r. wyznaczając tym samym maksymalną jej wysokość. W odniesieniu do dochodów rocznych wykraczających poza 8 000 zł kwota wolna maleje wraz ze wzrostem dochodów, w ten sposób, że dla dochodów mieszczących się w przedziale od 13 000 zł do 85 528 zł wynosi 3 091 zł, a dla dochodów powyższej 127 000 zł równa się 0 zł.

Wraz ze wzrostem kwoty wolnej od podatku wprowadzony został mechanizm corocznej weryfikacji jej wysokości przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W terminie do 15 września roku, w którym dokonano weryfikacji, minister właściwy do spraw finansów publicznych przedkłada Radzie Ministrów informację o wynikach dokonanej analizy. W przypadku istotnego wzrostu kwoty minimum egzystencji dla jednoosobowego gospodarstwa ustalonego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, minister właściwy do spraw finansów publicznych przedkłada Radzie Ministrów propozycję zmiany kwoty wolnej na rok następny poprzez zmianę wysokości kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w skali podatkowej. Należy bowiem zauważyć, że pojęcie kwoty wolnej od podatku jest pojęciem potocznym. W praktyce kwota wolna od podatku odpowiada podstawie obliczenia podatku, która nie rodzi obowiązku zapłaty podatku (podatek wynosi 0 zł). W konstrukcji podatku

dochodowego od osób fizycznych obliczanego według skali podatkowej wysokość kwoty wolnej jest konsekwencją stosowania kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w pierwszym przedziale skali podatkowej. W obecnym stanie prawnym odpowiednikiem kwoty wolnej w wysokości 8 000 zł jest kwota zmniejszająca podatek w wysokości 1 360 zł (8 000 zł x 17% minus 1 360 zł = 0 zł).

Projekt ustawy przewiduje podwyższenie kwoty wolnej od podatku dla wszystkich podatników do poziomu 30 000 zł, poprzez podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek do wysokości 5 100 zł (30 000 zł x 17% minus 5 100 zł = 0 zł). To europejski poziom porównywalny z tym osiąganym w Niemczech czy Francji. To 10 razy więcej niż jeszcze pięć lat temu.

Efektem tych zmian będzie zmniejszenie wysokości płaconego podatku lub całkowita jego likwidacja dla 18 mln pracujących Polaków i emerytów. Dzięki tej zmianie podatnicy uzyskujący wynagrodzenie lub emeryturę do 2 500 zł miesięcznie nie będą musieli płacić podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatek dochodowy stanie się bardziej progresywny, a co za tym idzie również bardziej sprawiedliwy. W większym stopniu obciążać będzie osoby najwięcej zarabiające od osób najniżej uposażonych. Teraz jest odwrotnie. To osoby najmniej zarabiające płacą relatywnie najwyższe podatki i składki. Projektowana zmiana zmierza zatem do zapewnienia społecznego podatkowego *fair play*.

Po zmianie kwota zmniejszająca podatek nie będzie już miała degresywnego charakteru (nie będzie malała wraz ze wzrostem dochodów) oraz jej wysokość dla potrzeb obliczania zaliczek na podatek oraz rocznego obliczenia podatku będzie taka sama.

Kwota wolna od podatku w wysokości 30 000 zł będzie stosowana już przy obliczaniu zaliczek na podatek poprzez odliczenie od podatku kwoty w wysokości 1/12 kwoty zmniejszającej podatek (1/12 z kwoty 5 100 zł). Dotyczy to zaliczek obliczanych w sposób narastający, czyli z uwzględnieniem dochodów uzyskanych od początku roku.

W przypadku zaliczek pobieranych przez płatników od przychodów o których mowa w art. 35 ust. pkt 1 5, 6 i 8, art. 41 ust. 1 ustawy PIT (np. z tytułu umów zlecenia, praktyk absolwenckich lub staży uczniowskich) płatnik będzie mógł nie pobierać zaliczek na podatek na pisemny wniosek podatnika. Prawo do złożenia wniosku przysługiwać będzie podatnikowi, którego roczne dochody nie przekroczą ilorazu kwoty zmniejszającej podatek i najniższej stawki podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej (czyli kwoty 30 000 zł), oraz poza dochodami od tego płatnika podatnik nie uzyskuje innych dochodów, od których zaliczki na podatek obliczane są z uwzględnieniem pomniejszenia, od których zaliczki na podatek obliczane są z uwzględnieniem pomniejszenia, o którym mowa w art. 32 ust. 3, lub są opłacane na podstawie art. 44 ust. 3. W ten sposób podatnik będzie korzystał w kwoty wolnej już w trakcie roku, a nie dopiero po jego zakończeniu i złożeniu zeznania podatkowego.

Możliwość korzystania z kwoty wolnej projekt ustawy przewiduje również w odniesieniu do podatników obowiązanych do samodzielnego opłacania zaliczek na podstawie art. 44 ust. 1a ustawy PIT. Stosowną regulacje przewidziano w art. 44 ust. 3ab ustawy PIT.

Jednocześnie po zmianie, tak jak obecnie, minister właściwy do spraw finansów publicznych nadal będzie corocznie weryfikował wysokość kwoty zmniejszającej podatek w stosunku do minimum egzystencji dla jednoosobowego gospodarstwa ustalonego przez Instytut Pracy i Polityki Społecznej. Jednak informację o wynikach dokonanej weryfikacji wraz z propozycją zmiany kwoty zmniejszającej podatek na rok następny minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie przedkładał Radzie Ministrów jedynie w roku, w którym kwota minimum egzystencji dla jednoosobowego gospodarstwa ustalonego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych będzie wyższa od „miesięcznej" kwoty wolnej czyli od 2 500 zł obliczonej jako 1/12 ilorazu kwoty zmniejszającej podatek oraz najniższej stawki podatku, o których mowa w pierwszym przedziale skali podatkowej (1/2 z 5 100 zł ÷ 0,17 = 2 500 zł).

Do zmian w zakresie wysokości oraz zasad stosowania kwoty wolnej (odpowiednio kwoty zmniejszającej podatek) w projekcie ustawy dostosowywane zostały przepisy dotyczące obliczania podatku przez podatników oraz płatników.

Podwyższenie do 120 000 zł progu dochodów, po przekroczeniu którego ma zastosowanie 32% stawka podatku

Pierwszy raz od 12 lat zmianie ulegnie próg dochodów, o którym mowa w skali podatkowej (wzrost z 85 528 zł na 120 000 zł rocznego dochodu). Próg dochodów dostosowywany będzie do nowej rzeczywistości, w której na przestrzeni lat wynagrodzenia w Polsce podwoiły się.

Tymczasem stawka podatku w wysokości 32%, utrzymuje się na niezmiennym poziomie 85 528 zł od 2009 roku. Przeprowadzonym w 2016 i 2017 r. zmianom w zakresie wzrostu kwoty wolnej od podatku nie towarzyszyły zmiany polegające na podwyższeniu progu dochodów, o którym mowa w skali podatkowej. Co prawda z dniem 1 października 2019 r. weszła w życie nowelizacja ustawy PIT, która zmniejszyła o 1 pkt proc. najniższą stawkę podatku, o której mowa w skali podatkowej (z 18% na 17%) - na czym skorzystali również podatnicy o dochodach rocznych powyżej 85 528 zł – niemniej jednak sam próg dochodów nie uległ zmianie. Niniejszy projekt zmienia ten stan.

Po zmianie, do podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej 120 000 zł stosowana będzie stawka podatku w wysokości 17%. Dopiero do nadwyżki ponad tę kwotę podatek będzie obliczany według stawki 32%. W ten sposób przed nadmierną podwyżką klina podatkowego chroniona będzie klasa średnia.

Ulga dla klasy średniej

W celu ochrony klasy średniej projekt nie tylko przewiduje podwyższenie progu dochodów, ale również ulgę podatkową dla pracowników.

Adresatami tego rozwiązania są podatnicy zatrudniani na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy. Ulga polega na odliczeniu od dochodu pewnej kwoty, której wysokość uzależniona jest od poziomu rocznych przychodów. Przy czym nie chodzi o każdy rodzaj przychodów, a wyłącznie o przychody podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ustawy PIT, czyli podlegające opodatkowaniu przy zastosowaniu skali podatkowej, tj. z wyłączeniem przychodów wolnych od podatku.

Prawo do ulgi będą mieli podatnicy, którzy w roku podatkowym uzyskają ww. przychody kwalifikowane do przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy w wysokości mieszącej się w przedziale od 68 412 zł do 133 692 zł (odpowiednio miesięcznie – dla celów obliczania miesięcznych zaliczek na podatek – w wysokości od 5 701 zł do 11 141 zł). W kwocie tych przychodów nie będą uwzględniane przychody pomniejszane o 50% koszty uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych lub rozporządzania przez nich tymi prawami, określone w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT. Uwzględniane będą wyłącznie te przychody z art. 12 ust. 1 ustawy PIT, które będą pomniejszane o zryczałtowane koszty kwotowe, o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy PIT lub koszty faktycznie poniesione określone zgodnie z art. 22 ust. 10 (w części dotyczącej przekroczenia 50% normy) i ust. 11 ustawy PIT.

Wysokość ulgi dla pracowników będzie ustalana według dwóch odrębnych wzorów. Wybór właściwego algorytmu uzależniony będzie od wysokości rocznych przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy.

W przypadku podatników, których – podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ustawy PIT – roczne przychody z pracy, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy PIT (z wyjątkiem przychodów, do których mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów, o których mowa art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT) mieszczą się w przedziale od 68 412 zł do 102 588 zł, kwota obniżki korygującej wynosi:

$$\frac{(\text{przychody z pracy} \times 0{,}06684549) - 4\,572 \text{ zł}}{0{,}17}$$

W przypadku podatników, których – podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ustawy PIT – roczne przychody z pracy, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy PIT (z wyjątkiem przychodów, do których mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów, o których mowa art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT) są wyższe od 102 588 zł i nie przekraczają kwoty 133 692 zł, kwota ulgi wynosi:

$$\frac{-(\text{przychody z pracy} \times 0{,}07346090) + 9821{,}75 \text{ zł}}{0{,}17}$$

Ulga dla pracowników stosowana będzie w rozliczeniu rocznym oraz przy obliczaniu zaliczek na podatek między innymi przez zakłady pracy, które będą stosować ulgę za miesiące, w których podatnik uzyska od tego zakładu pracy przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy (podlegające opodatkowaniu zgodnie z art. 27 ustawy, z wyłączeniem przychodów, do których mają zastosowanie koszty uzyskania przychodów, o których mowa art. 22 ust. 9 pkt 3) w wysokości od 5 701 zł do 11 141 zł.

Jeżeli warunek wysokości i rodzajów przychodów będzie spełniony, zakład pracy pomniejszy dochód o kwotę ulgi dla pracowników w wysokości obliczonej według jednego z wzorów:

$$\frac{(A \times 0{,}06684549) - 381 \text{ zł}}{0{,}17}$$

gdzie A oznacza przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy (które podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 27 ustawy, z wyłączeniem przychodów, do których mają zastosowanie koszty uzyskania przychodów, o których mowa art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy) w wysokości wyższej od 5 701 zł i nieprzekraczającej kwoty 8 549 zł miesięcznie,

albo

$$\frac{-(A \times 0{,}07346090) + 818{,}48 \text{ zł}}{0{,}17}$$

- gdzie A oznacza uzyskane przez podatnika w roku podatkowym przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy (które podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 27 ustawy, z wyłączeniem przychodów, do których mają zastosowanie koszty uzyskania przychodów, o których mowa art. 22 ust. 9 pkt 3) w wysokości wyższej od 8 549 zł i nieprzekraczającej kwoty 11 141 zł miesięcznie.

Możliwość stosowania ulgi dla pracowników będą mieli również podatnicy, którzy sami – na podstawie art. 44 ust. 1a pkt 1 ustawy PIT – są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku zaliczki na podatek według zasad określonych w art. 44 ust. 3a ustawy PIT.

Zmiana podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz likwidacja możliwości jej odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Od 1998 r. obowiązuje w Polsce obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne. Jest to system powszechny obejmujący większość Polaków. Jego zasady określają przepisy ustawy o NFZ. Zgodnie z art. 79 tej ustawy składka na ubezpieczenie zdrowotne wynosi 9% podstawy wymiaru składki (co do zasady). Składka jest miesięczna i niepodzielna.

Podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne w 2021 r. dla: (1) osób, które prowadzą pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie przepisów o działalności gospodarczej lub innych przepisów szczególnych, (2) osób, które prowadzą działalność w zakresie wolnego

zawodu w rozumieniu przepisów ustawy o ryczałcie, a także osób prowadzących działalność, (3) w zakresie wolnego zawodu, z której przychody są przychodami z działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, (4) wspólnika jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz wspólników spółki jawnej, komandytowej lub partnerskiej, (5) osób, które korzystają z ulg w składkach na ubezpieczenia społeczne (ulga na start, preferencyjne składki, mały ZUS plus), (6) osób współpracujących z osobami prowadzącymi pozarolniczą działalność lub korzystającymi z ulg, stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa niż 4 242,38 zł (75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia). Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku, w czwartym kwartale 2020 r. wyniosło 5 656,51 zł. Składka na ubezpieczenie zdrowotne w 2021 r. nie może być zatem niższa od kwoty 381,81 zł (tj. 9% podstawy wymiaru składki)[1].

Kwota składki opłaconej w roku podatkowym bezpośrednio przez podatnika zgodnie z przepisami ustawy o NFZ, lub pobrana w roku podatkowym przez płatnika zgodnie z tymi przepisami, podlega odliczeniu od podatku na zasadach określonych w art. 27b ustawy PIT. Odliczenie realizowane jest już na etapie obliczania zaliczek na podatek. Dotyczy to zarówno zaliczek obliczanych samodzielnie przez podatników, jak i pobieranych przez płatników, np. zakłady pracy, organy rentowe.

W przypadku gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika, o którym mowa w art. 85 ust. 1-13 ustawy o NFZ, zgodnie z przepisami art. 79 i 81 ustawy o NFZ, jest wyższa od zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczonej przez tego płatnika zgodnie z przepisami ustawy PIT, składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości tej zaliczki.

Projekt wprowadza zmiany w zakresie wysokości składki zdrowotnej opłacanej przez przedsiębiorców. Projekt zakłada, że podstawą wymiaru tej daniny będą rzeczywiste dochody przedsiębiorcy w miejsce stałej opłaty ryczałtowej.

W ten sposób ujednolicona zostanie wysokość składki zdrowotnej oraz sposób jej naliczania. Zarówno pracownicy, ale i przedsiębiorcy będą ją płacić według stawki 9%, w wskutek czego wypychanie pracowników na umowy śmieciowe i oferowanie im umów cywilno-prawnych będzie mniej korzystne.

Projekt zakłada, że podstawą wymiaru będą rzeczywiste dochody osiągane z prowadzonej działalności w miejsce stałej opłaty ryczałtowej. Dochód będzie podstawą wymiary składki dla osób opłacających podatek dochodowy na zasadach określonych według skali podatkowej (art. 27 ustawy PIT), według 19% stawki podatku (art. 30c ustawy PIT) i opłacających podatek dochodowy z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (art. 30ca ustawy PIT). Dochód

[1] Źródło: https://www.zus.pl/o-zus/komunikaty/-/publisher/komunikat/1/wysokosc-skladki-na-ubezpieczenie-zdrowotne-w-2021-r_/3812614

ten, za rok kalendarzowy, będzie ustalany jako różnica między osiągniętymi przychodami, w rozumieniu ustawy PIT, a poniesionymi kosztami uzyskania tych przychodów, w rozumieniu tej ustawy, pomniejszony o kwotę opłaconych w tym roku składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Roczna podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne nie będzie mogła być niższa od kwoty stanowiącej iloczyn liczby miesięcy w roku kalendarzowym podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu i minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w dniu pierwszego stycznia danego roku.

W trakcie roku składka na ubezpieczenie zdrowotne będzie wpłacana od dochodu ustalonego narastająco jako różnica między przychodem a kosztami uzyskania przychodów. Tak ustalony dochód będzie pomniejszany o sumę dochodów ustalonych za miesiące poprzedzające i o różnicę między sumą składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe, zapłaconych od początku roku, a sumą składek odliczonych w poprzednich miesiącach. Dochód nie będzie pomniejszany o składki, które zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Podstawa wymiaru składki za dany miesiąc nie będzie mogła być niższa od kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w dniu pierwszego stycznia danego roku.

Roczne rozliczenie składki na ubezpieczenie zdrowotne nastąpi po zakończeniu roku. W przypadku, gdy suma wpłaconych za poszczególne miesiące roku kalendarzowego składek na ubezpieczenie zdrowotne przez ubezpieczonego będzie wyższa od rocznej składki na ubezpieczenie zdrowotne ustalonej od rocznej podstawy, to ubezpieczonemu będzie przysługiwał zwrot kwoty stanowiącej różnicę między sumą wpłaconych za poszczególne miesiące roku kalendarzowego składek na ubezpieczenie zdrowotne a roczną składką na ubezpieczenie zdrowotne ustaloną od rocznej podstawy. Zwrot będzie następował na wniosek ubezpieczonego.

Osoby opłacające ryczałt od przychodów ewidencjonowanych będą opłacać miesięcznie składkę od przychodu. W tym przypadku składka będzie obliczana w wysokości 1/3 stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zastosowanej przy opodatkowaniu tych przychodów.

Dla pozostałych osób prowadzących działalność pozarolniczą, w tym dla osób współpracujących z osobami prowadzącymi działalność pozarolniczą, podstawą wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne będzie kwota przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Projekt zakłada również likwidację przepisów, które w obecnym stanie prawnym stanowią podstawę odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 7,75% podstawy jej wymiaru.

Uchylenie tych regulacji skutkuje koniecznością dostosowania przepisów określających zasady obliczania zaliczek na podatek zarówno przez płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatników tego podatku.

Zmiany wysokości kosztów podatkowych od przychodów otrzymywanych przez osoby pełniące obowiązki społeczne lub obywatelskie

W odniesieniu do przychodów otrzymywanych przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powołania tych osób, oraz nie wyłączając odszkodowania za utracony zarobek, koszty podatkowe wynoszą 250 zł miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 3 000 zł. Jeżeli podatnik ww. przychody uzyskuje od więcej niż jednego podmiotu, ich wysokość nie może przekroczyć za rok podatkowy 4 500 zł.

Inaczej jest w przypadku działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 ustawy PIT (np. z umów zlecenia). W odniesieniu do tej działalności koszty podatkowe określane są według normy procentowej (20%).

Projekt przewiduje zmianę polegającą na objęciu 20% kosztami również przychodów otrzymywanych przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich.

Zmiana regulacji normujących prawo do wspólnego opodatkowania dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci

Co do zasady małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiąganych przez siebie dochodów (art. 6 ust. 1 ustawy PIT).

Jednakże małżonkowie podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (tj. będący rezydentami Polski), między którymi istnieje wspólność majątkowa przez cały rok podatkowy, pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, mogą być, na wniosek wyrażony we wspólnym zeznaniu podatkowym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot podlegających odliczeniu od dochodu. W tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków (art. 6 ust. 2 ustawy PIT).

Zasada ta ma zastosowanie również, jeżeli jeden z małżonków w roku podatkowym nie uzyskał przychodów, lub osiągnął dochody w wysokości nie powodującej obowiązku uiszczenia podatku – art. 6 ust. 3 ustawy PIT.

Wniosek o wspólne opodatkowanie dochodów może być wyrażony przez jednego z małżonków. Wyrażenie wniosku przez jednego z małżonków traktuje się na równi ze złożeniem

przez niego oświadczenia o upoważnieniu go przez jego współmałżonka do złożenia wniosku o łączne opodatkowanie ich dochodów; oświadczenie to składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (art. 6 ust. 2a ustawy PIT).

W sposób preferencyjny nie mogą być opodatkowani małżonkowie pozostający w separacji, gdyż z chwilą jej orzeczenia małżonków nie łączy już wspólność majątkowa.

Te preferencyjne zasady mają zastosowanie również do:

1) małżonków, mających miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej,

2) małżonków, z których jeden podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Rzeczypospolitej Polskiej a drugi ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej,

- jeżeli osiągnęli podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej łącznie co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego przez oboje małżonków w danym roku podatkowym i udokumentowali certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych (art. 6 ust. 3a ustawy PIT).

Preferencyjny sposób opodatkowania małżonków ma również zastosowanie w sytuacji, gdy jeden z małżonków zmarł w roku podatkowym albo po upływie roku podatkowego, przed złożeniem zeznania za rok ubiegły (uprawnienie to reguluje art. 6a ustawy PIT).

Art. 6 ust. 4 ustawy PIT normuje z kolei preferencyjne opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących. W odniesieniu do dochodów rodzica lub opiekuna prawnego, podlegającego w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, będącego panną, kawalerem, wdową, wdowcem, rozwódką, rozwodnikiem albo osobą, w stosunku do której orzeczono separację w rozumieniu odrębnych przepisów, lub osobą pozostającą w związku małżeńskim, jeżeli jej małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności, jeżeli ten rodzic lub opiekun w roku podatkowym samotnie wychowuje:

1) dzieci małoletnie,

2) dzieci bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,

3) dzieci do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących

system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu według skali podatkowej lub art. 30b (tzw. dochody kapitałowe m. in. z tytułu obrotu papierami wartościowymi) lub uzyskały przychody, o których nowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 (tzw. ulga dla młodych) w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek określonej w art. 27 ust. 1b pkt 1 oraz stawki podatku, określonej w pierwszym przedziale skali, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy, z wyjątkiem renty rodzinnej.

– podatek może być określony, na wniosek wyrażony w rocznym zeznaniu podatkowym, w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy dochodów osoby samotnie wychowującej dzieci; z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w tej ustawie.

Powyższe zasady i sposób opodatkowania, mają zastosowanie również do osób, podlegających w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (tzw. nierezydentów Polski), samotnie wychowujących w roku podatkowym dzieci, jeżeli łącznie spełniają następujące warunki (art. 6 ust. 4a ustawy PIT):

1) mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej,

2) osiągnęły podlegające opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody w wysokości stanowiącej co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego w danym roku podatkowym,

3) udokumentowały certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych.

Jednakże wspólne opodatkowanie dochodów małżonków lub preferencyjny sposób opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci nie może mieć jednak zastosowania w sytuacji, gdy chociażby do jednego z małżonków lub osoby samotnie wychowującej dzieci lub do jej dziecka, mają zastosowanie przepisy: (1) art. 30c ustawy PIT (opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej i z działów specjalnych produkcji rolnej przy zastosowaniu 19% stawki podatkowej), (2) ustawy o ryczałcie, (3) ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, (4) ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych.

Z preferencyjnego opodatkowania mogą jednak korzystać podatnicy w przypadku uzyskiwania dochodów z najmu, podnajmu i dzierżawy opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem dochodowym, pod warunkiem niekorzystania jednocześnie z opodatkowania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej według stawki 19%, na zasadach określonych w ustawie o ryczałcie lub ustawy z dnia 24 sierpnia 2006

r. o podatku tonażowym albo ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych.

W zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci projekt ustawy przewiduje w szczególności:

- przyznanie prawa do złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie dochodów małżonków również za rok, w którym został zawarty związek małżeński pod warunkiem, że małżeństwo i wspólność majątkowa trwało/istniała do końca roku podatkowego (zmiana ust. 2 w art. 6 w ustawie PIT),
- zmianę w art. 6 ust. 4 ustawy PIT polegającą na zastąpieniu wyrazów „Od dochodów rodzica" wyrazami „Od dochodów jednego rodzica", czyli na doprecyzowaniu, że z preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci może skorzystać tylko jeden rodzic (opiekun prawny).

  Dookreślenie przepis art. 6 ust. 4 ustawy PIT ma na celu w celu wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych, jakie pojawiły się po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15, i które prowadzą do nadużyć w stosowaniu tej preferencji.

  W wyroku tym Sąd podjął precedensowe rozstrzygniecie, uznając, że w sytuacji gdy rozwiedzeni rodzice na przemian wychowują wspólne dzieci, to każdemu z nich przysługuje prawo opodatkowania dochodów na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci. W konsekwencji każdy rodzic ma prawo do obliczenia podatku w podwójnej wysokości od połowy swoich dochodów. W ocenie Sądu, taka wykładnia zgodna jest z literalnym brzmieniem art. 6 ust. 4 ustawy PIT, które zostało wprowadzone nowelizacją z dnia 25 listopada 2010 r.[2)] i obowiązuje od 1 stycznia 2011 r. Jak zauważył bowiem Sąd nowelą tą „*ustawodawca zrezygnował z wcześniejszego zapisu (zawartego w uchylonym nowelą ust. 5 art. 6), że za osobę samotnie wychowującą dzieci uważa się "jednego z rodziców." Tym samym należy przyjąć, że zamierzony zabieg ustawodawcy doprowadził do takiego stanu prawnego, w którym status osoby "samotnie wychowującej dzieci" od 1 stycznia 2011 r. może mieć każde z rodziców spełniających pozostałe kryteria określone w art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f.*"

  Należy zatem zauważyć, że wnioski płynące z ww. wyroku Sądu nie są tożsame z intencją ustawodawcy. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji z dnia 25 listopada 2010 r., uchwalonej w oparciu o projekt zawarty w druku 3366 Sejmu VI Kadencji nr 3366 wskazano, że wobec rozbieżności interpretacji przepisów dotychczasowych preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci zmiana

[2)] Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 1478).

przepisów ustawy PIT w tym zakresie zmierza „*do doprecyzowania pojęcia "osoby samotnie wychowującej dzieci" w taki sposób, aby nie budziło wątpliwości, że prawo do preferencyjnego opodatkowania dochodów nie przysługuje wszystkim osobom stanu wolnego posiadającym dzieci własne lub przysposobione, o których mowa w art. 6 ust. 4, a wyłącznie tym, które samotnie wychowują te dzieci*". Przy czym samotnie – zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego – oznacza „bez udziału drugiego rodzica".

Tym samym – wbrew opinii Sądu wyrażonej w wyroku z dnia 5 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 573/15 oraz w kolejnych orzeczeniach np. w wyroku z dnia 16 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/Wr 1234/17, z dnia 28 sierpnia 2019 r. sygn. akt I SA/Po 347/19, z dnia 12 września 2019 r. sygn. akt III SA/Wa 2835/16, z dnia 20 maja 2020 r. sygn. akt II FSK 383/20 – z samotnym wychowywaniem dziecka nie mamy do czynienia w sytuacji gdy oboje rodzice, w równym stopniu (choć naprzemiennie), są zaangażowani w wychowywanie dziecka, niezależnie od stanu cywilnego w którym pozostają. Osobą samotnie wychowującą dziecko nie jest bowiem rodzic, który naprzemiennie z drugim rodzicem sprawuje zgodną opiekę nad dzieckiem. W takim przypadku nie można mówić o samotnym wychowywaniu dziecka, lecz o zaangażowaniu w proces wychowawczy obojga rodziców. Jak zauważył bowiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi z dnia 22 października 2019 r. sygn. akt I SA/Łd 475/19, „*naprzemienne przebywanie dzieci raz u jednego, raz u drugiego z rodziców wynika z prawa rodziców do kontaktowania się ze swymi dziećmi. Tego faktu w żadnym przypadku nie można utożsamiać z samotnym wychowywaniem dzieci. Dzieci wychowywane są wspólnie przez dwoje rodziców. Jest to tryb naprzemiennej pieczy nad dziećmi*.".

Z tych te względów proponuje się zmianę w zakresie art. 6 ust. 4 ustawy PIT. Projekt dookreśla – tak jak miało to miejsce w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2011 r. – że prawo do preferencyjnego opodatkowania dochodów na zasadach określonych w art. 6 ust. 4 ustawy PIT, przysługuje wyłącznie jednemu rodzicowi (opiekunowi prawnemu).

Wdrożenie tej zmiany powinno wyeliminować wątpliwości interpretacyjne oraz przywrócić stosowanie art. 6 ust. 4 ustawy PIT zgodnie z pierwotnym celem tej regulacji.

- zmianę techniczną polegająca na uporządkowaniu redakcji pkt 3 w art. 6 ust. 4 ustawy PIT oraz zmianę, której celem jest utrzymanie kryterium dochodowego na obecnym poziomie, czyli w kwicie 3 089 zł; korzyść osoby samotnie wychowującej dzieci będzie wynikała ze wzrostu kwoty zmniejszającej podatek, która wzrasta blisko dziesięciokrotnie,
- poszerzenie prawa do wspólnego opodatkowania dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci w odniesieniu do tych podatników, do których zastosowanie mają

przepisy art. 30c ustawy PIT lub przepisy ustawy o ryczałcie, w zakresie opodatkowania przychodów innych niż z tytułu tzw. najmu prywatnego i którzy przez cały rok podatkowy nie osiągnęli przychodów, ani nie ponieśli kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w tych przepisach, nie są również obowiązani lub nie korzystają z uprawnienia na podstawie tych przepisów do zwiększania lub pomniejszenia podstawy opodatkowania albo przychodów, ani nie są obowiązani albo nie korzystają z uprawnienia na podstawie tych przepisów do dokonywania innych doliczeń lub odliczeń, tj. podatników, którzy złożą „zerowy" PIT-36L lub PIT-28 (art. 6 ust. ust. 2 i 4 ustawy PIT), poprzez zmianę ust. 8 w art. 6 ustawy PIT,

– przyznanie prawa do złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie dochodów małżonków za rok, w którym został zawarty związek małżeński również w przypadku śmierci jednego z małżonków w roku zawarcia związku małżeńskim lub w roku następnym zanim złożono zeznanie podatkowe za ten rok podatkowy (ust. 1 w art. 6a).

Nowelizacja przepisów normujących źródła z zakresie działalności wykonywanej osobiście – art. 13 ustawy PIT

Projekt przewiduje ujęcie w przychodach określonych do pkt 2 w art. 13 ustawy PIT również przychodów z tytułu udziału w badaniach i eksperymentach prowadzonych przez podmioty działające na podstawie ustawy z dnia z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2021 r. poz. 478 z późn. zm.). Nowelizacja w zaproponowanym kierunku ma pozwolić na objęcie, zazwyczaj niewielkich wypłat, 17% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy PIT. Wykluczy to zobowiązanie podatników do wykazywania tych przychodów w rocznych zeznaniach podatkowych, jak również wystawiania przez płatników (uczelnie wyższe), wobec tych niskich przychodów, rocznych informacji PIT-11.

Nowelizacja katalogu zwolnień przedmiotowych w ustawie PIT

Podstawową zasadą podatku dochodowego od osób fizycznych jest zasada powszechności opodatkowania, wynikająca z postanowień art. 9 ust. 1 ustawy PIT. Przepis ten stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Ustawa PIT przewiduje około 150 tytułów zwolnień przedmiotowych. Są to zwolnienia obejmujące przede wszystkim świadczenia o charakterze odszkodowawczym, rodzinnym, edukacyjnym, pomocy społecznej. Niektóre zwolnienia wynikają także z racjonalności

ustawodawcy, gdyż opodatkowanie niektórych świadczeń stanowiłoby przejaw nadmiernego fiskalizmu i budziłoby kontrowersje.

Przykładowo, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT, wolne od opodatkowania są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, oraz otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z postanowień układów zbiorowych pracy, innych opartych na ustawie porozumień zbiorowych, regulaminów lub statutów, o których mowa w art. 9 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 2020 r. poz. 1320), z wyjątkiem:

a) określonych w prawie pracy odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,

b) odpraw pieniężnych wypłacanych na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników,

c) odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym,

d) odszkodowań przyznanych na podstawie przepisów o zakazie konkurencji,

e) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą,

f) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochody są opodatkowane według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, lub na zasadach, o których mowa w art. 30c,

g) odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód innych niż ugody sądowe.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 39-39d, pkt 40 i 40b zwolnione są stypendia. Zwolnieniem objęte są praktycznie wszystkie stypendia i zapomogi otrzymywane na podstawie ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2020 r. poz. 85, z późn. zm.), jak również stypendia otrzymywane w ramach programów lub przedsięwzięć, o których mowa w tej ustawie (art. 21 ust. 1 pkt 39). Zwolnione od podatku są także: stypendia i inne środki finansowe, o których mowa w ustawie o Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej (art. 21 ust. 1 pkt 39a), stypendia przyznawane przez instytuty naukowe PAN oraz instytuty badawcze, z ich funduszy stypendialnych (art. 21 ust. 1 pkt 39b), stypendia, o których mowa w ustawie o PAN, przyznane przez Prezesa PAN na prowadzenie badań naukowych lub prac rozwojowych w pomocniczej jednostce naukowej PAN przez naukowca z zagranicznej uczelni lub instytucji naukowej (art. 21 ust. 1 pkt 39c), stypendia i inne świadczenia przyznane w ramach programu wymiany stypendialnej Polsko-Amerykańskiej Komisji Fulbrighta (art. 21 ust. 1 pkt 39d).

Wolne od podatku są również świadczenia pomocy materialnej dla uczniów i osób uczestniczących w innych formach kształcenia, pochodzące z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz ze środków własnych szkół przyznane na podstawie przepisów o systemie oświaty oraz inne stypendia za wyniki w nauce, których zasady przyznawania zatwierdził minister właściwy do spraw oświaty i wychowania (art. 21 ust. 1 pkt 40).

Ze zwolnienia od podatku korzystają także stypendia dla uczniów i studentów, których wysokość i zasady udzielania określono w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego oraz stypendia dla uczniów i studentów przyznane przez organizacje pozarządowe, na podstawie regulaminów zatwierdzonych przez organy statutowe udostępnianych do publicznej wiadomości – do wysokości 3 800 zł rocznie.

Dochody uzyskane z tytułu dostaw towarów i usług lub budowy infrastruktury na rzecz sił zbrojnych USA w związku z realizacją umowy zawartej między Rządem RP a Rządem USA o wzmocnionej współpracy obronnej, podpisanej w Warszawie dnia 15 sierpnia 2020 r. (Dz. U. poz. 2153 i 2154), obecnie objęte są zaniechaniem poboru podatku dochodowego na mocy rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 grudnia 2020 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od dochodów (przychodów) osiąganych przez wykonawców kontraktowych z tytułu dostarczania towarów i usług siłom zbrojnym USA lub budowy infrastruktury dla sił zbrojnych USA (Dz. U. z 2020 r. poz. 2395).

Obowiązujące zaniechanie poboru podatku dochodowego na mocy rozporządzenia ma zastosowanie do dochodów (przychodów) osiągniętych do 31 grudnia 2021 r. Z uwagi na to, iż wykonawcy kontraktowi będący nierezydentami w sposób bezterminowy korzystają ze zwolnienia od opodatkowania dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu dostarczania towarów i usług siłom zbrojnym USA lub budowy infrastruktury dla tych sił na mocy wyżej wskazanej polsko-amerykańskiej umowy o wzmocnionej współpracy obronnej, wskazane jest włączenie dochodów (przychodów) wykonawców kontraktowych sił zbrojnych USA do katalogu zwolnień przedmiotowych w ustawie PIT.

Analogiczne zwolnienie od podatku dla dochodów osiąganych przez wykonawców kontraktowych sił zbrojnych USA wprowadzone zostanie w ustawie CIT i w ustawie o ryczałcie.

Ponadto na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 95 ustawy PIT ze zwolnienia z opodatkowania korzystają wyłącznie odsetki otrzymane w związku z opóźnieniem wypłaty należności z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, pracy nakładczej, emerytury lub renty.

Przepisem art. 21 ust. 1 w pkt 105a ustawy o PIT wprowadzone zostało zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów uzyskanych przez osoby fizyczne z odpłatnego zbycia akcji nabytych lub objętych w pierwszej ofercie publicznej

przez podatnika lub jego spadkodawcę. Zwolnienie to przysługuje tylko w przypadku, gdy dochód ten zostanie uzyskany po upływie trzech lat licząc od dnia, w którym akcje te zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym albo wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi. Zwolnienie to stosuje się także, gdy zbywane będą akcje nabyte w drodze spadku. Zwolnienie nie ma zastosowania, w przypadku odpłatnego zbycia akcji spółki, która była z podatnikiem lub spadkodawcą podatnika podmiotem powiązanym, w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT, w okresie dwóch lat poprzedzających dzień objęcia lub nabycia tych akcji odpowiednio przez podatnika lub spadkodawcę. Na mocy przepisu przejściowego zwolnienie to dotyczy tylko przychodów z odpłatnego zbycia akcji nabytych w pierwszej ofercie publicznej po dniu 31 grudnia 2021 r., czyli planowanym wejścia w życie zwolnienia.

Ponadto w art. 9 ust. 3a pkt 4 ustawy o PIT dopuszczona została możliwość rozliczania strat w przypadku odpłatnego zbycia akcji nabytych w ramach pierwszej oferty publicznej, jeśli zbycie to nastąpiło po upływie trzech lat licząc od dnia, w którym akcje te zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym albo wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi., na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 105a ustawy o PIT.

Na mocy przepisu przejściowego zwolnienie to dotyczy tylko przychodów z odpłatnego zbycia akcji nabytych w pierwszej ofercie publicznej po dniu 31 grudnia 2021 r. (wejścia w życie zwolnienia).

Należy także dodać, że na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 111 ustawy PIT wolne od opodatkowania są odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowanie zwrotu różnicy podatku VAT.

Opodatkowanie tego rodzaju odsetek stanowiłoby przykład nadmiernego fiskalizmu i nieracjonalności ustawodawcy. Celem ostatniego z wymienionych zwolnień jest zachowanie zasady neutralności podatkowej, w sytuacji gdy państwo nie wywiązuje się z ustawowych obowiązków.

W katalogu zwolnień znajduje się również tzw. ulga mieszkaniowa. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy PIT stanowi, iż wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli uzyskane przychody z tego tytułu przeznaczone zostaną na własne cele mieszkaniowe.

Kwota zwolnienia jest limitowana i zależy od tego, w jakiej części uzyskany przychód zostanie wydatkowany na cele mieszkaniowe, tzn. zwolniony od podatku jest dochód w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Warunkiem zwolnienia jest poniesienie wydatków na własne cele mieszkaniowe w określonym terminie, tzn. począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Przepis art. 21 ust. 25 ustawy PIT określa katalog wydatków na własne cele mieszkaniowe. Do wydatków tych zalicza się m.in. wydatki na: nabycie budynku mieszkalnego, nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, na nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego, a także na budowę, adaptację czy też remont własnego budynku mieszkalnego bądź lokalu mieszkalnego.

Za wydatki na własne cele mieszkaniowe uznaje się też wydatki na spłatę kredytu wraz z odsetkami, w tym także tzw. kredytu refinansowego i konsolidacyjnego, zaciągniętych na sfinansowanie własnych potrzeb mieszkaniowych.

W zakresie uznania za wydatki na własne cele mieszkaniowe wydatków na spłatę kredytu zaciągniętego na zbywaną nieruchomość lub prawo majątkowe istnieją rozbieżności w praktyce organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądowym. Część orzeczeń kwestionuje wszystkie wydatki związane z zaciągniętym kredytem (spłata kapitału i odsetki) na nabycie zbywanej nieruchomości, gdyż nie traktuje ich jako wydatków realizujących cel mieszkaniowy.

Część natomiast uznaje wydatki związane z takim kredytem jako wydatki rozliczane w ramach ulgi mieszkaniowej, ale w części, w jakiej nie zostały już ujęte w kosztach nabycia zbywanej nieruchomości.

W zakresie zwolnień przedmiotowych projekt ustawy wprowadza zmiany polegające m.in. na:

- doprecyzowaniu pkt 3 w art. 21 ust. 1 ustawy PIT,
- dodaniu zwolnienia dotyczącego stypendiów doktorskich i innych środków finansowych otrzymanych w ramach konkursów na stypendia doktorskie organizowanych przez Narodowe Centrum Nauki oraz stypendiów naukowych otrzymanych na podstawie regulaminów przyjętych przez Radę Narodowego Centrum Nauki (art. 21 ust. 1 pkt 39e),
- dodaniu nowego zwolnienia dotyczącego przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia zabytków ruchomych, o których mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. z 2020 r. poz. 282, 782 i 1378), muzeum w rozumieniu ustawy z 26 listopada 1996 r. o muzeach (Dz. U. z 2020 r. poz. 902), będącemu instytucją kultury lub bibliotece, w rozumieniu ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (Dz. U. z 2019 r. poz. 1479),
- dodaniu nowego zwolnienia dotyczącego dochodów uzyskanych przez wykonawcę kontraktowego w rozumieniu art. 2 lit.e Umowy między RP a Rządem USA o wzmocnionej współpracy obronnej, podpisanej w Warszawie dnia 15 sierpnia 2020 r. (Dz. U. poz. 2153 i 2154) mającego miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu dostarczania towarów i usług siłom zbrojnym USA w rozumieniu art. 2

lit. a tej Umowy lub budowy infrastruktury dla tych sił zbrojnych na podstawie umowy lub umowy o podwykonawstwo zawartych z tymi siłami zbrojnymi lub na ich rzecz,

- dodaniu zwolnienia dotyczącego odsetek otrzymanych w związku z nieterminową wypłatą należności zwolnionych od podatku na podstawie ustawy PIT (pkt 95b w art. 21 ust. 1 ustawy PIT),
- dodaniu zwolnień (pkt 102a i pkt 121a ustawy PIT), których celem jest przeniesienie do ustawy PIT postanowień rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zaniechania podatku dochodowego od świadczeń otrzymanych przez podatników stanowiących instrumenty runku pracy (rozporządzenie z 23 grudnia 2019 r. opublikowane w Dz. U. pod poz. 2522, które zaniechaniem obejmuje wymienione w nim świadczenia uzyskane do końca 2021 r.). Na tej podstawie ze zwolnienia od opodatkowania będą podlegały m. im. stypendia otrzymane na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2020 r. poz. 1409, z późn. zm.).
- dodaniu zwolnienia (pkt 150 w art. 21 ust. 1 ustawy PIT) z opodatkowania dochodów (przychodów) z tytułu nagród przyznanych osobom, które przyczyniły się do szybkiej likwidacji choroby zakaźnej zwierząt, które to zwolnienie dotychczas było regulowane w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów (przychodów) z tytułu nagród za przyczynienie się do szybkiej likwidacji choroby zakaźnej zwierząt,
- wskazanie w przepisie art. 21 ust. 30a ustawy PIT, że wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe wydatków na spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego na zbywaną nieruchomość lub określone prawo majątkowe, niezależnie od tego, czy w kosztach uzyskania przychodów uwzględnione zostały już wydatki sfinansowane tym kredytem (pożyczką), dotyczące zakupu (kosztu nabycia) i nakładów na przedmiotową nieruchomość lub prawo majątkowe.

Zmiany w regulacjach normujących tzw. ulgę rehabilitacyjną w ustawie PIT

Ulga na cele rehabilitacyjne jest uregulowana w art. 26 ust. 1 pkt 6, ust. 7 pkt 4, ust. 7a-7g ustawy PIT.

Ulga przysługuje osobom niepełnosprawnym bądź podatnikom mającym na utrzymaniu osoby niepełnosprawne. Dla celów ulgi uznaje się, że osoba jest na utrzymaniu, jeżeli jej roczny dochód nie przekracza dwunastokrotności kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej, w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego. Przy czym do dochodów tych nie zalicza się alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 ustawy PIT, świadczenia uzupełniającego otrzymanego na podstawie przepisów o świadczeniu uzupełniającym dla osób niezdolnych do samodzielnej egzystencji,

zasiłku pielęgnacyjnego oraz kwoty dodatkowego rocznego świadczenia pieniężnego dla emerytów i rencistów.

Katalog wydatków, które podlegają odliczeniu zawiera art. 26 ust. 7a ustawy PIT. Są to wydatki nielimitowane i limitowane górnym, bądź dolnym limitem.

Do wydatków nielimitowanych należą wydatki poniesione na:

- adaptację i wyposażenie mieszkań oraz budynków mieszkalnych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności (pkt 1),
- przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności (pkt 2),
- zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego (pkt 3),
- zakup wydawnictw i materiałów (pomocy) szkoleniowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności (pkt 4),
- odpłatny pobyt na turnusie rehabilitacyjnym (pkt 5),
- odpłatny pobyt na leczeniu w zakładzie lecznictwa uzdrowiskowego, pobyt w zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładach opiekuńczo-leczniczych i pielęgnacyjno-opiekuńczych oraz odpłatność za zabiegi rehabilitacyjne (pkt 6),
- opiekę pielęgniarską w domu nad osobą niepełnosprawną w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się oraz usługi opiekuńcze świadczone dla osób niepełnosprawnych zaliczonych do I grupy inwalidztwa (pkt 9),
- opłacenie tłumacza języka migowego (pkt 10),
- kolonie i obozy dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osób niepełnosprawnych, które nie ukończyły 25. roku życia (pkt 11),
- odpłatny, konieczny przewóz na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne: (a) osoby niepełnosprawnej – karetką transportu sanitarnego, (b) osoby niepełnosprawnej zaliczonej do I lub II grupy inwalidztwa oraz dzieci niepełnosprawnych do lat 16, również innymi niż karetka środkami transportu,
- odpłatne przejazdy środkami transportu publicznego związane z pobytem: (a) na turnusie rehabilitacyjnym, (b) w zakładach lecznictwa uzdrowiskowego, zakładach rehabilitacji leczniczej, zakładach opiekuńczo-leczniczych i pielęgnacyjno-opiekuńczych, (c) na koloniach i obozach dla dzieci i młodzieży niepełnosprawnej oraz dzieci osób niepełnosprawnych, które nie ukończyły 25. roku życia (pkt 15).

Do wydatków limitowanych zalicza się wydatki poniesione na:

- opłacenie przewodników osób niewidomych zaliczonych do I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczonych do I grupy inwalidztwa – maksymalna kwota odliczenia w roku podatkowym wynosi 2 280 zł (pkt 7),
- utrzymanie psa asystującego, o którym mowa w ustawie o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, tj. odpowiednio wyszkolonego i specjalnie oznaczonego psa, np. psa przewodnika osoby niewidomej lub niedowidzącej czy psa asystenta osoby niepełnosprawnej ruchowo, który ułatwia osobie niepełnosprawnej aktywne uczestnictwo w życiu społecznym – maksymalna kwota odliczenia w roku podatkowym wynosi 2 280 zł (pkt 8),
- leki, jeżeli lekarz specjalista stwierdzi, że osoba niepełnosprawna powinna stosować określone leki stale lub czasowo. W tym przypadku odliczeniu podlegają wydatki w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy wydatkami faktycznie poniesionymi w danym miesiącu a kwotą 100 zł (pkt 12),
- używanie samochodu osobowego stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną albo dzieci niepełnosprawne, które nie ukończyły 16. roku życia – maksymalna kwota odliczenia w roku podatkowym wynosi 2 280 zł (pkt 14).

Odliczeniu nie podlegają wydatki (chociażby wymienione w katalogu), które w całości zostały sfinansowane ze środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, zakładowego funduszu aktywności, Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych lub ze środków Narodowego Funduszu Zdrowia, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych albo w całości zostały zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie.

Wysokość wydatków ustala się na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie. Może to być np. faktura, rachunek, dowód wpłaty na poczcie lub potwierdzenie przelewu bankowego, o ile wynika z nich kto, kiedy, komu, ile oraz za co zapłacił.

Jedynie w przypadku wydatków limitowanych związanych nie jest wymagane posiadanie dokumentów stwierdzających wysokość wydatków. Jednakże na żądanie organów podatkowych podatnik jest obowiązany przedstawić dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia, w szczególności wskazać z imienia i nazwiska osoby, które opłacono w związku z pełnieniem przez nie funkcji przewodnika, czy okazać certyfikat potwierdzający status psa asystującego.

Projekt przewiduje również zmiany w zakresie przepisów normujących ulgę rehabilitacyjną adresowaną do osób niepełnosprawnych oraz osób mających na utrzymaniu bliskie osoby niepełnosprawne polegającą na modyfikacji (doprecyzowaniu) i dodaniu nowych tytułów (wydatków) uprawniających do odliczenia (art. 26 ust. 7a i 7f ustawy PIT).

Dodanie pkt 2a w art. 26 ust. 7a ustawy PIT

Na podstawie tego przepisu odliczeniu od podstawy opodatkowania będą podlegały wydatki na zakup, naprawę lub wypożyczenie wyrobów medycznych wymienionych w wykazie stanowiącym załącznik do rozporządzenia wydanego na podstawie art. 38 ust. 4 ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o refundacji leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych (Dz. U z 2020 r. poz. 357, z późn. zm.) oraz wyposażenia umożliwiającego ich używanie zgodnie z przewidzianym zastosowaniem, z wyjątkiem pieluchomajtek, pieluch anatomicznych, chłonnych majtek, podkładów i wkładów anatomicznych, gdyż te zostaną objęte odrębnym tytułem odliczenia (dodanie pkt 3a w art. 26 ust.7a ustawy PIT).

Nadanie nowego brzmienia pkt 3 w art. 26 ust. 7a ustawy PIT

W obecnym stanie prawnym przepis stanowi podstawę prawną do odliczenia wydatków poniesionych na zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego.

Dzięki nowemu brzmieniu odliczeniu będą podlegały wydatki podatnika poniesione również na wypożyczenie takiego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych oraz wydatki na zakup, naprawę lub wypożyczenie wyposażenia umożliwiającego używanie tych przedmiotów. Przepis dotyczy sprzętu niewymienionego w wykazie obejmującym wyroby medyczne, gdyż wydatki poniesione na zakup, naprawę lub wypożyczenie wyrobów medycznych, zawartych w tym wykazie, podlegać będą odliczeniu na podstawie dodawanego pkt 2a w art. 26 ust. 7a ustawy PIT.

Dodanie pkt 3a w art. 26 ust. 7a ustawy PIT

Na podstawie dodawanego punktu odliczeniu w ramach ulgi rehabilitacyjnej będą podlegały wydatki poniesione na pieluchomajtki, pieluchy anatomiczne, chłonne majtki podkłady i wkłady anatomiczne. Odliczenie to będzie limitowe kwotą 2 280 zł, analogicznie, jak przewidują to inne tytuły odliczeń określone w art. 26 ust. 7a ustawy PIT, tj. pkt 7 (opłacenie przewodników), 8 (utrzymanie psa asystującego) i pkt 14 (używanie samochodu osobowego).

Wprowadzenie limitu odliczenia wynika z faktu, że środki wymienione w tym przepisie mogą być również stosowane przez osoby niemające statusu osoby niepełnosprawnej. Wskazany limit wykluczy zatem możliwość wykorzystania odliczenia na wydatki ponoszone na ten cel w celu wykorzystania zakupionych środków przez inne osoby (np. członków rodziny).

Należy także mieć na uwadze, że osoby ponoszące wydatki na ten cel mogą skorzystać z ich refundacji. Podstawę prawną do jej uzyskania stanowi ustawa z dnia 12 maja 2011 r. o refundacji leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 357, z późn. zm.).

Ulga podatkowa będzie stanowiła dodatkowe finansowe zabezpieczenie „na wypadek”, gdyby nie wszystkie wydatki na ten cel zostały osobie niepełnosprawnej zrefundowane.

Zmiana brzmienia pkt 6 i dodanie pkt 6a i 6b w ust. 7a w art. 26 ustawy PIT

Zmiany polegające na nadaniu nowego brzmienia pkt 6 w ust. 7a art. 26 ustawy PIT oraz dodaniu dwóch punktów 6a i 6b mają przede wszystkim charakter porządkujący.

Polegają one na wyodrębnieniu z dotychczasowego brzmienia pkt 6 odpłatności za zabiegi rehabilitacyjne i wprowadzeniu tego wydatku do odrębnego przepisu, tj. do dodanego pkt 6b w ust. 7a art. 26 ustawy PIT. W praktycznym stosowaniu obecnego brzmienia pkt 6 w ust. 7a art. 26 spotykano nieuzasadnione przypadki ograniczania prawa do odliczenia wydatków na zabiegi rehabilitacyjne jedynie w sytuacji, gdy zabiegi te były realizowane w zakładach wymienionych w pkt 6.

Umieszczenie tego odliczenia w odrębnej jednostce redakcyjnej (w pkt 6b w art. 26 ust. 7a ustawy PIT) wykluczy takie wątpliwości.

Natomiast nowy pkt 6a w ust. 7 art. 26 wprowadza nowy tytuł odliczenia umożliwiający uwzględnienie w rozliczeniu podatkowym również wydatków za pobyt opiekuna przebywającego wraz z osobą niepełnosprawną – zaliczoną do grupy inwalidztwa lub dzieci niepełnosprawnych do lat 16 – na turnusie rehabilitacyjnym lub w zakładach lecznictwa uzdrowiskowego i rehabilitacji leczniczej. Dotychczas odliczeniu podlegały jedynie wydatki poniesione na pobyt na turnusie rehabilitacyjnym i w tych zakładach jedynie osób niepełnosprawnych.

Zmiana brzmienia pkt 12 w art. 26 ust. 7a ustawy PIT

Zmiana brzmienia wyeliminuje wątpliwości co do pojęcia „lek” użytego w tym przepisie. Obecnie brak jest odwołania do przepisów ustawy – Prawo farmaceutyczne, co prowadzi do sporów podatników z organami podatkowymi. Wprowadzenie doprecyzowania, że chodzi o leki w rozumieniu ustawy – Prawo farmaceutyczne, da podatnikom pewność, co do intencji ustawodawcy i zmniejszy liczbę postępowań podatkowych w zakresie ulgi rehabilitacyjnej.

Zmiana brzmienia wstępu do wyliczenia w pkt 13 w art. 26 ust. 7a ustawy PIT

Zmiana brzmienia pozwoli na odliczenie wszelkich wydatków poniesionych na przewóz osoby niepełnosprawnej i dzieci niepełnosprawnych do lat 16, nie tylko związanych z przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne, co przewiduje obecna dyspozycja zmienianego przepisu. Zaproponowana zmiana ostatecznie porządkuje przepisy dotyczące wydatków na przejazdy osób niepełnosprawnych. Przepis dostosowuje zmienianą regulację do przepisu normującego używanie własnych samochodów osobowych przez osoby niepełnosprawne (art. 26 ust. 7a pkt 14 ustawy PIT). Po zmianie, podobnie jest to w przypadku używania własnego samochodu, odliczenie będzie możliwe bez względu na cel, któremu miał służyć przewóz osoby niepełnosprawnej.

Dodanie lit. d w pkt 15 w ust. 7a art. 26 ustawy PIT

Zmiana ma charakter dostosowawczy związany z umożliwieniem odliczenia również wydatków za pobyt opiekuna przebywającego wraz z osobą niepełnosprawną na turnusie rehabilitacyjnym lub w zakładach lecznictwa uzdrowiskowego i rehabilitacji leczniczej – dodanie pkt 6a w art. 26 ust. 7a ustawy PIT.

Proponowana zmiana – konsekwentnie do zmian zaproponowanych w dodawanym pkt 6a w art. 26 ust. 7a ustawy PIT – umożliwia odliczenie wydatków poniesionych na odpłatne przejazdy środkami transportu publicznego poniesione na rzecz opiekuna osoby niepełnosprawnej – zaliczonej do I grupy inwalidztwa lub dzieci niepełnosprawnych do lat 16 – udającego się wraz ze swoim podopiecznym na turnus rehabilitacyjny lub do zakładu lecznictwa uzdrowiskowego i do zakładu rehabilitacji leczniczej.

Nadanie nowego brzmienia zdania drugiego w ust. 7e w art. 26 ustawy PIT

Przepis ten normuje limit dochodowy dotyczący dochodu osoby niepełnosprawnej, którego nieprzekroczenie oznacza, że osoba ta pozostaje na utrzymaniu innej bliskiej osoby.

Należy dodatkowo wyjaśnić (bo norma ta była czasami mylnie odczytywana), że przepis ten nie pozbawia prawa do odliczenia wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne przez samą osobę niepełnosprawną (jeżeli takie wydatki poniosła).

Norma ta przyznaje natomiast prawo do odliczenia wydatków poniesionych przez inną osobę o ile są to wydatki na cele rehabilitacyjne na rzecz współmałżonka, dzieci własnych i przysposobionych, dzieci obcych przyjętych na wychowanie, pasierbów, rodziców, rodziców współmałżonka, rodzeństwa, ojczyma, macochy, zięciów i synowych pod tym warunkiem, że dochody osoby niepełnosprawnej nie przekraczają dwunastokrotności kwoty renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej, w wysokości obowiązującej w grudniu roku podatkowego.

Niezmiernie istotne jest również, że do dochodów tych nie zalicza się alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 ustawy PIT, świadczenia uzupełniającego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 100a ustawy PIT, zasiłku pielęgnacyjnego oraz kwoty dodatkowego rocznego świadczenia pieniężnego dla emerytów i rencistów.

Przy czym kwota dodatkowego rocznego świadczenia pieniężnego dla emerytów i rencistów nie jest zaliczana do omawianego dochodu osoby niepełnosprawnej nie na podstawie przepisów ustawy PIT (tj. ust. 7e w art. 26 ustawy PIT) ale na podstawie odrębnej regulacji, tj. art. 8 pkt 1 ustawy z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz. U. poz. 321).

Takie rozwiązanie legislacyjne było uzasadnione w przypadku, gdy ww. dodatkowe świadczenie było przyznawane jednorazowo na podstawie „incydentalnej" regulacji. Miało to miejsce w przypadku ustawy z dnia 4 kwietnia 2019 r. o jednorazowym świadczeniu

pieniężnym dla emerytów i rencistów w 2019 r. (Dz. U. poz. 743) – art. 8 pkt 1 tego aktu prawnego.

Obecnie jednak „trzynasta emerytura", na mocy powołanej ustawy z dnia 9 stycznia 2020 r., na stałe weszła do systemu prawnego. Uzasadnione jest zatem dokonanie odpowiedniej zmiany w przepisach ustawy PIT. Zasadą jest bowiem, że regulacje dotyczące podatku dochodowego powinny znajdywać się w jednym akcie prawnym dotyczącym ściśle tej kwestii, tj. w ustawie PIT.

Od razu należy zatem wskazać, że konsekwencją tej zmiany jest zawarta w projekcie norma, która w art. 8 ustawy z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym rocznym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów uchyla pkt 1.

Dodanie nowego lit. aa w pkt 1 w ust. 7f w art. 26 ustawy PIT

Na mocy obecnie obowiązującej regulacji ilekroć w przepisach ust. 7a jest mowa o osobach zaliczonych do I grupy inwalidztwa – należy przez to rozumieć odpowiednio osoby, w stosunku do których, na podstawie odrębnych przepisów orzeczoną całkowitą niezdolność do pracy oraz niezdolność do samodzielnej egzystencji.

Obecnie brzmienie przepisu budzi wątpliwości interpretacyjne że dotyczy on wyłącznie tych osób niepełnosprawnych, których obejmie ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 53, z późn. zm.). Ustawa ta w regulacjach dotyczących I grupy inwalidztwa odnosi się „dwuczłonowo" do całkowitej niezdolność do pracy oraz niezdolność do samodzielnej egzystencji.

Natomiast w przepisach dotyczących ubezpieczenia społecznego rolników I grupa inwalidztwa jest określana „jednoczłonowo" wyłącznie poprzez „niezdolność do samodzielnej egzystencji".

Celem omawianej normy jest uwzględnienie wprost w przepisach normujących ulgę rehabilitacyjną postanowień art. 6 pkt 11a ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz. U. z 2020 r. poz. 174, z późn. zm.). Przepis ten stanowi, że stwierdzenie na podstawie tej ustawy niezdolności do samodzielnej egzystencji oznacza zaliczenie do I grupy inwalidów.

Pozwoli to na wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych.

Wprowadzeniu preferencji dla podatników inwestujących w alternatywne spółki inwestycyjne

Preferencja ma na celu zachętę do inwestowania w przedsięwzięcia, których działanie wiąże się z dużym ryzykiem ekonomicznym.

Jest to nowa propozycja - dotychczas brak jest regulacji w tym zakresie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ulga ta polega na wprowadzeniu możliwości odliczania od podstawy opodatkowania kwoty stanowiącej 50% wydatków na nabycie (objęcie) udziałów lub akcji alternatywnej spółki inwestycyjnej, albo spółki, w której alternatywna spółka inwestycyjna posiada co najmniej 5% udziałów (akcji) pod warunkiem posiadania takich udziałów (akcji) przez okres co najmniej 2 lat. Odliczenie nie może jednak w roku podatkowym przekroczyć kwoty 250 tys. zł. Prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania będą mieli podatnicy osiągający dochody opodatkowane na ogólnych zasadach według skali (stawką 17% i 32%), oraz podatnicy osiągający dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowane jednolitą 19% stawką.

W przypadku zbycia udziałów (akcji) prze okresem 24 miesięcy, od dnia nabycia, podatnik, który dokonał odliczenia jest obowiązany doliczyć odpowiednio kwoty poprzednio odliczone do dochodu za rok podatkowy, w którym nastąpiło zbycie udziałów (akcji) w alternatywnej spółce inwestycyjnej lub w spółce kapitałowej.;

Wskazać należy, że podobne ulgi funkcjonują dla przykładu w systemach podatkowych Francji[3] i Wielkiej Brytanii[4].

Zgodnie z regulacjami francuskimi, Fundusze venture capital są zazwyczaj zakładane jako FCPI (wzajemne fundusze dla innowacji) bądź FIP (lokalne fundusze inwestycyjne). Fundusze zakładane przez indywidualnych inwestorów najczęściej przyjmują formę FPCI (profesjonalny fundusz inwestycji kapitału). Istnieją również FCPR (fundusze wzajemne spółek ryzyka) oraz SCR (towarzystwa kapitału ryzyka).

Szczególne warunki ulgi podatkowej dla podatników CIT obowiązują w odniesieniu do inwestorów-firm, które zdecydują się trzymać udziały w funduszu przez ponad 5 lat. Po 2 latach od zakupu udziałów inwestor taki jest zwolniony od podatku CIT z zysków z inwestycji, o ile zdecyduje się zakupić za nie kolejne długoterminowe udziały w funduszu. W innym przypadku stawka podatku CIT dla tych zysków inwestora wynosi 15%.

W Wielkiej Brytanii Venture Capital Trust (VCT) jest spółką, zasadniczo podobną do funduszu inwestycyjnego, który został zatwierdzony przez HMRC i który obejmuje udziały w małych przedsiębiorstwach nienotowanych na giełdzie lub pożycza im pieniądze.

VCT inwestuje w szereg małych spółek nienotowanych na giełdzie, umożliwiając inwestorom rozłożenie ryzyka, podobnie jak ma to miejsce w przypadku posiadania akcji zwykłej spółki inwestycyjnej typu trust. Osoby fizyczne dokonują inwestycji poprzez posiadanie akcji w VCT.

[3] https://www.impots.gouv.fr/portail/international-professionnel/mesures-dattractivite-fiscale
https://www.businessfrance.fr/decouvrir-la-france-article-le-capital-investissement-francais-bat-de-nouveaux-records#
https://www.globallegalinsights.com/practice-areas/fund-finance-laws-and-regulations/france.

[4] https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/venture-capital-schemes-manual/vcm50010

VCT i ich inwestorzy korzystają w ramach tego systemu z pewnych ulg podatkowych wśród których można wymienić dla przykładu:

- zwolnienie VTC z podatku CIT w odniesieniu do zysków podlegających opodatkowaniu (straty dla celów związanych z zyskami podlegającymi opodatkowaniu nie podlegają opodatkowaniu),
- zwolnienie inwestorów indywidualnych z podatku dochodowego od dywidend w odniesieniu do akcji zwykłych nabytych w ramach „dozwolonego maksimum" wynoszącego 200.000 funtów,
- zwolnienie inwestorów indywidualnych z Capital Gain Tax przy zbyciu akcji zwykłych nabytych w ramach „dozwolonego maksimum" w wysokości 200.000 funtów).

Dodatkowo w ramach tych działań w ustawie CIT proponuje się zmianę wartości procentowej posiadanych przez ASI udziałów z 10% na 5%. Obecnie, aby ASI mogło skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania dochodów uzyskanych ze zbycia udziałów winno m.in. przed zbyciem tych udziałów posiadać nie mniej niż 10% udziałów w kapitale spółki, której udziały zbywa. Po zmianie ASI skorzysta już ze zwolnienia w sytuacji posiadania 5% udziałów w kapitale spółki, której udziały zbywa.

Wprowadzenie ulg dla podatników uzyskujących przychody z działalności gospodarczej ponoszących koszty: w związku z zatrudnianiem pracowników przy działalności badawczo-rozwojowej, produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia go na rynek oraz na zwiększenie przychodów ze sprzedaży produktów.

Są to nowe propozycje (dotychczas brak regulacji w tym zakresie) dotyczące podatników uzyskujących przychody z działalności gospodarczej.

Potrzeba wsparcia polskich przedsiębiorców ze strony państwa dodatkowymi zachętami fiskalnymi związanymi z działalnością innowacyjną (obok obowiązujących: ulgi na działalność B+R oraz preferencyjnego opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej IP Box) wynika z zachodzących, nieustannych zmian w międzynarodowym otoczeniu biznesowym wymuszających wzrost nakładów na badania i rozwój, a także coraz silniejszej globalnej konkurencji, rosnących kosztów, wzrostu fuzji różnych technologii, krótszego cyklu ich życia i zwiększonego w związku z tym tempa innowacji. Należy wskazać w szczególności na mniejsze przedsiębiorstwa o ograniczonych zasobach ludzkich, które napotykają na wewnętrzne bariery związane z wielozadaniowością dotyczące przede wszystkim braku dostępu do zaplecza badawczo-rozwojowego, braku możliwości pozyskania zewnętrznego wsparcia finansowego, czy deficytu wykwalifikowanej kadry/personelu badawczego (wynikająca z tego coraz częściej współpraca z uczelniami wyższymi) - co wydłuża czas realizacji danego przedsięwzięcia innowacyjnego.

Inwestycje dokonywane przez polskich przedsiębiorców poza granicami kraju stanowią istotny czynnik mający pozytywny wpływ na rozwój rodzimych przedsiębiorstw. Zagraniczna ekspansja kapitałowa umożliwia zwiększanie rynków zbytu, a w konsekwencji także wzrost krajowej sprzedaży, co pociąga za sobą dalszy rozwój gospodarczy kraju oraz skutkuje usprawnieniem funkcjonowania gospodarki rynkowej. Obserwowany stosunkowo niski poziom polskich inwestycji bezpośrednich za granicą jest efektem ograniczonej konkurencyjności polskich przedsiębiorstw na rynku globalnym, a także uwarunkowań instytucjonalnych, które w niewielkim stopniu stymulują ekspansję zagraniczną przedsiębiorstw. Obecnie pozycja Rzeczypospolitej Polskiej jako inwestora zagranicznego jest relatywnie niska, zwłaszcza wówczas, gdy dane dotyczące polskich inwestycji zostaną porównane z danymi pochodzącymi z krajów wysoko rozwiniętych. Analogiczna sytuacja dotyczy sprzedaży produktów, w tym na rynki zagraniczne prowadzonej przez polskich przedsiębiorców.

Należy jednocześnie podkreślić, że potrzebę wprowadzenia zmian potęguje w dużej mierze aktualna sytuacja społeczno-gospodarcza stanowiąca następstwo panującej pandemii COVID-19. Statystyki obrazują bowiem konsekwencje procesów związanych z przeciwdziałaniem dalszego rozwoju pandemii. Chodzi w szczególności o utrudnienia w pozyskaniu materiałów czy surowców służących do wytwarzania towarów, utrudnienia w kontynuacji działalności podmiotów spowodowanych regulacjami o charakterze administracyjnym, surowszy reżim sanitarny oraz zmniejszony popyt. Problemy te występują także w całym łańcuchu dostaw, skutkując dodatkowo malejącym importem. W ostatnich miesiącach zmniejszyła się ilość prowadzonych inwestycji, a także odnotowano mniejszą skłonność do zakupu towarów innych niż niezbędne u konsumentów prywatnych.

Uzupełnienie odliczeń z tytułu kosztów kwalifikowanych związanych z działalnością badawczo-rozwojową.

Projekt wprowadza możliwość odliczenia przez podatnika będącego płatnikiem od zaliczek na podatek dochodowy oraz zryczałtowanego podatku dochodowego, potrącanych należności z dochodów (przychodów) osób fizycznych zatrudnionych u podatnika na podstawie umowy o pracę lub umów cywilno-prawnych, z tytułu kosztów kwalifikowanych działalności badawczo-rozwojowej, których podatnik nie odliczył ponieważ poniósł stratę albo wysokość dochodu była niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń.

Podatnik będący płatnikiem, który prowadzi działalność B+R będzie mógł odliczyć od zaliczek na podatek dochodowy oraz zryczałtowanego podatku dochodowego, potrącanych z dochodów (przychodów) osób fizycznych zatrudnionych u niego na podstawie umowy o pracę lub umów cywilno-prawnych, czy też praw autorskich, koszty kwalifikowane, których nie odliczył od swojego dochodu w zeznaniu rocznym w ramach odliczenia ulgi B+R.

Odliczenie to dotyczyć będzie dochodów (przychodów) tych osób, których czas pracy przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostający w ogólnym czasie pracy w danym miesiącu wynosi co najmniej 50 %, lub których czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu, pozostający w całości czasu przeznaczonego na wykonanie tej usługi wynosi co najmniej 50%. Proponowane rozwiązanie dotyczyć będzie tych przypadków, kiedy podatnik z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej poniósł stratę albo wysokość dochodu była niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń z tytułu kosztów kwalifikowanych związanych z działalnością badawczo-rozwojową.

W obowiązującym stanie prawnym funkcjonuje rozwiązanie zgodnie, z którym podatnikowi, który w roku rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej poniósł stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego za ten rok odliczenia określonego w przepisach dot. ulgi B+R przysługuje zwrot kwoty nieodliczonych kosztów kwalifikowanych. Z tym że rozwiązanie to jest aktualnie skierowane wyłącznie do podatników rozpoczynających prowadzenie działalności (w roku rozpoczęcia działalności) oraz w drugim roku prowadzenia działalności, jeżeli taki podatnik jest mikroprzesiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162).

Wprowadzane w projekcie odliczenie nie zawiera tego rodzaju ograniczenia. Skierowane jest do wszystkich przedsiębiorców prowadzących działalność badawczo-rozwojową i zatrudniających osoby fizyczne spełniające warunki przewidziane w przepisach.

Wysokość odliczenia została ograniczona do kwoty odpowiadającej:

1) iloczynowi najniższej stawki podatkowej określonej w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, oraz nieodliczonego na podstawie art. 26e odliczenia – w przypadku podatnika opodatkowanego według zasad określonych w art. 27 ust. 1 (ustawa o PIT) albo

2) 19% nieodliczonego na podstawie art. 26e odliczenia – w przypadku podatnika opodatkowanego według zasad określonych w art. 30c (w przypadku podatników PIT)

3) iloczynowi kwoty nieodliczonej i stawki podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym (w przypadku podatników CIT).

Możliwość skorzystania z odliczenia (pomniejszenia) dotyczy przypadków, kiedy dochody (przychody) pracowników, czy osób zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej, pochodzą z tytułu: - stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz wypłacanego przez podatnika zasiłku pieniężnego z ubezpieczenia społecznego, - wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, czy praw autorskich.

W projekcie przyjęto zasadę, że prawo do odliczenia przysługuje począwszy od następnego miesiąca po miesiącu, w którym podatnik złożył swoje zeznanie, w którym rozliczył dochody z działalności gospodarczej. Podatnik ma prawo stosować to odliczenie do końca roku podatkowego.

Z odliczenia nie mogą korzystać podatnicy korzystający z prawa do zwrotu gotówkowego uregulowanego (w uldze B+R).

Ponadto w przypadku utraty prawa do odliczenia podatnik będzie miał obowiązek dokonania zwrotu w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym utracił to prawo i doliczyć kwoty poprzednio odliczone. Dotyczy to również przypadków błędnego zastosowania odliczenia (podatnik skorzystał ze zwrotu gotówkowego z tytułu ulgi B+R, a następnie skorzystał z projektowanego odliczenia).

Zmiany w przepisach dotyczących ulgi na działalność badawczo-rozwojową polegające na zwiększeniu kwoty przysługującego odliczenia

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy posiadający status centrum badawczo-rozwojowego mogą w ramach ulgi na działalność badawczo-rozwojową (w odróżnieniu od pozostałych podatników - tu 100%), odliczać od podstawy opodatkowania 150% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na działalność B+R - kwalifikowanych kosztów określonych w katalogu ustawowym. Wyjątek stanowią koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego poniesione przez podatników posiadających status CBR niebędących mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców[5]. Tym podatnikom przysługuje kwota odliczenia w wysokości 100% tych kosztów.

Projektowane rozwiązanie wprowadza dla CBR możliwość odliczenia w ramach ulgi B+R kosztów kwalifikowanych wymienionych w ustawach podatkowych w wysokości 200%, również kosztów kwalifikowanych dotyczących uzyskania i utrzymania patentu, o których mowa powyżej.

Ponadto projekt przewiduje wprowadzenie zmian w wysokości odliczania przez podatników prowadzących działalność badawczo-rozwojową kosztów kwalifikowanych związanych z zatrudnieniem pracowników, którzy realizują działalność badawczo-rozwojową. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami ustaw o podatkach dochodowych za koszty kwalifikowane uznaje się m.in.:

– poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz

[5] Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców.

sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu, oraz

– poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu.

Podatnicy nieposiadający statusu CBR mogą odliczyć te koszty kwalifikowane od podstawy opodatkowania w wysokości 100%. Projektowane rozwiązanie wprowadza możliwość odliczenia powyższych kosztów w wysokości 200% dla wszystkich podatników.

W związku z projektowanymi zmianami modyfikacji ulegną przepisy dotyczące pomocy publicznej dotyczącej podatników posiadających status CBR w przypadku odliczania przez nich kosztów w zwiększonej wysokości względem innych podatników (200% zamiast 100%).

Możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia takiego produktu na rynek.

Odliczenie skierowane jest zarówno do przedsiębiorców osób fizycznych, jak i do osób prawnych. W przypadku tej propozycji konieczne było stworzenie katalogu kosztów przez które rozumie się „koszty produkcji próbnej", jak i „koszty wprowadzenia na rynek nowego produktu". Zasadne było stworzenie definicji dotyczących rozumienia takich pojęć jak „produkcja próbna nowego produktu" i „wprowadzenie na rynek nowego produktu". Przyjęto założenie, że powyższe koszty będą wykazywane w zeznaniu rocznym, składanym przez podatnika za rok podatkowych, w którym koszty te zostały poniesione, z możliwością odliczenia ich również w kolejnych dwóch latach następujących bezpośrednio po roku, w którym zostały poniesione.

Rozwiązanie to skierowane jest to tych podatników, którzy w wyniku prowadzonych prac badawczo-rozwojowych wytworzyli nowy produkt i obejmie koszty ponoszone na etapie produkcji próbnej takiego produktu, a także koszty wprowadzenia w celu sprzedaży na rynek nowego produktu.

Ulga podobna do proponowanej w projekcie obowiązuje dla przykładu w systemie podatkowym Francji. W szczególności, w ramach systemu prawa francuskiego, ulga dostępna jest dla małych i średnich przedsiębiorstw. Objęte są nią wydatki związane z wdrożeniem

produkcji próbnej nowego produktu, które nie są uwzględniane przez podatnika w kalkulacji ulgi na działalność badawczo-rozwojową.

Przy czym, propozycja ulgi zawarta w projekcie różni się od przedstawionego rozwiązania francuskiego w szczególności tym, że jej adresatem są wszyscy przedsiębiorcy, którzy ponoszą omawiane wydatki. Ponadto zgodnie z regulacjami francuskimi koszty kwalifikowane są odliczane od należnego podatku dochodowego za rok, w którym zostały poniesione. Natomiast projektowana ulga wprowadza odliczenie kosztów od podstawy opodatkowania.

Zakłada się, że proponowane odliczenie powinno wywołać pożądane skutki w postaci unowocześnienia i zróżnicowania asortymentu produktów dostępnych na rynku w postaci oferowania przez przedsiębiorców nowych produktów powstałych w wyniku prowadzonych przez podatnika prac badawczo-rozwojowych.

Ulga wspierająca koszty produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu przysługiwać będzie podatnikom uzyskującym przychody z działalności gospodarczej i polegać będzie na odliczeniu od podstawy obliczenia podatku określonych w przepisach kosztów produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu. Przy czym zakłada się, że wartość odliczenia nie będzie mogła przekroczyć 30% poniesionych kosztów, nie więcej jednak niż 10% dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Projektowane przepisy wskazują co należy rozumieć przez pojęcie „produkcja próbna nowego produktu". Zgodnie z brzmieniem proponowanych przepisów jest to etap rozruchu technologicznego produkcji, w trakcie którego nie są wymagane dalsze prace projektowo-konstrukcyjne czy inżynieryjnie, którego celem jest wykonanie prób i testów przed uruchomieniem procesu produkcji nowego produktu, powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych. Etap ten obejmuje okres od momentu poniesienia pierwszego kosztu związanego z tym etapem do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu.

Produkcja próbna nowego produktu obejmuje więc działania niezbędne do przygotowania produkcji nowego produktu (który powstał w wyniku prowadzonych przez podatnika prac badawczo-rozwojowych), przy czym jest to taki etap przygotowania do produkcji nowego produktu, który nie wymaga już prowadzenia prac projektowo-konstrukcyjnych i inżynieryjnych. Zakłada się, że odliczane będą koszty poniesione w okresie od rozpoczęcia fazy rozruchu technologicznego do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu.

Projekt określa pojęcie „wprowadzenia na rynek nowego produktu". Dla celów omawianej ulgi należy poprzez nie rozumieć działania podejmowane w celu uzyskania niezbędnej dokumentacji umożliwiającej uzyskanie certyfikatów i zezwoleń dotyczących produktu, który powstał w wyniku prowadzonych przez podatnika prac B+R, które to certyfikaty i zezwolenia umożliwiają sprzedaż produktu.

W ramach ulgi nie będą więc uwzględniane wszystkie działania, których celem jest uzyskanie certyfikatów i zezwoleń. Wsparciem objęte będą te działania, które zmierzają do uzyskania przez podatnika tylko tych certyfikatów i zezwoleń, bez których zgodnie z prawem nie jest możliwa sprzedaż nowego produktu. Natomiast te certyfikaty i zezwolenia, bez których istnieje możliwość sprzedaży nowego produktu, ale podatnik stara się o ich uzyskanie w celu, np. uatrakcyjnienia swojej oferty lub wyróżnienia się na tle konkurencji, nie będą mogły być objęte zakresem ulgi.

Projektowane przepisy wskazują ponadto co należy rozumieć pod pojęciem produktu tj. wskazują, że „produktami", o których mowa w przepisie są produkty w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości (stanowiące, zgodnie z wymienioną regulacją, rzeczowe aktywa obrotowe w postaci wytworzonych lub przetworzonych przez jednostkę produktów gotowych (wyrobów i usług) zdatnych do sprzedaży lub w toku produkcji)), jednak na potrzeby projektowanej ulgi - z wyłączeniem usługi. Oznacza to, że wsparciem w ramach ulgi objęta będzie produkcja towarów, z wyłączeniem usług. Proponuje się objęcie zakresem wsparcia tylko produkcji nowych towarów.

Projekt ponadto wprowadza katalog kosztów rozliczanych w ramach ulgi.

Jako koszty produkcji próbnej przyjmuje się wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie fabrycznie nowego środka trwałego zaliczonego do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, niezbędnego do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu. Przy czym przez te wydatki rozumie się odpowiednio cenę nabycia takiego środka trwałego, lub koszt wytworzenia.

Celem tego przepisu jest objęcie zakresem ulgi tych wydatków ponoszonych przez podatnika na nabycie lub wytworzenie środka trwałego, które podlegają rozliczeniu poprzez odpisy amortyzacyjne, dokonywane od takiego środka trwałego.

Kolejną grupą kosztów rozliczanych w ramach tej ulgi są koszty ulepszenia środka trwałego zaliczonego do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji, jeżeli zostały poniesione w celu dostosowania takiego składnika majątku do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu.

W ramach tej ulgi rozliczane będą także koszty nabycia materiałów i surowców bezpośrednio związanych z produkcją próbną nowego produktu. Jeżeli zatem zostały one nabyte w celu wyprodukowania w ramach produkcji próbnej nowego produktu, wówczas zostaną objęte zakresem ulgi. Koszty nabycia materiałów i surowców, które nie są bezpośrednio związane z taką produkcją lub nie zostały wykorzystane w produkcji próbnej, nie będą mogły być rozliczane w ramach przedmiotowej ulgi.

W ramach katalogu kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu, znalazły się następujące kategorie:

- koszty badań, ekspertyz, przygotowania dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu, homologacji, znaku CE, znaku bezpieczeństwa, uzyskania lub utrzymania zezwolenia na obrót lub innych obowiązkowych dokumentów lub oznakowań związanych z dopuszczeniem do obrotu lub użytkowania oraz koszty opłat pobieranych w celu ich uzyskania, odnowienia lub przedłużenia,
- koszty badania cyklu życia produktu,
- koszty weryfikacji technologii środowiskowej ETV.

Należy wskazać, iż koszty badania cyklu życia produktu, tzw. LCA (life cycle assessment) jest metodą służącą do określania śladu środowiskowego (czyli oddziaływania na środowisko) produktów i organizacji. LCA polega na identyfikacji i ujęciu ilościowym tzw. wejść (surowce mineralne, energia, woda, etc.) i wyjść (produkt, odpady, emisje do wody/powietrza/gleby, etc.) do i z systemu produktu (lub organizacji), a następnie na ocenie wpływu na środowisko tych wejść i wyjść w wybranych kategoriach (np. zubożenie wody, zasolenie gleby, użytkowanie i przekształcenie ziemi, globalne ocieplenie, zubożenie warstwy ozonowej, zakwaszenie, eutrofizacja, ekotoksyczność, promieniowanie jonizujące, smog, etc.).

Na system produktu składają się procesy jednostkowe na poszczególnych etapach jego cyklu życia (etapie pozyskania surowców, ich przetwórstwa, produkcji, procesów transportu i dystrybucji, fazy użytkowania, czy etapie utylizacji produktu).To, jakie konkretnie procesy jednostkowe (a tym samym które etapy cyklu życia) są uwzględniane w LCA, zależy od przyjętych granic systemu.

LCA bazuje na wielu założeniach, których musi dokonać osoba stosująca tę metodę (w tym m.in. na wyborze granic systemu, który jest zależny m.in. od celu badania). Powoduje to problemy z porównywalnością wyników badań LCA dokonanych przez różnych ekspertów. Między innymi z tego powodu Komisja Europejska podjęła się harmonizacji zasad stosowania LCA dla wybranych kategorii produktów/organizacji.

Definicja LCA zawarta jest w Komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady COM(2013) 196 final Tworzenie jednolitego rynku dla produktów ekologicznych. Poprawa sposobu informowania o efektywności środowiskowej produktów i organizacji. Ocena cyklu życia produktów (LCA) to sprawdzone narzędzie metodyczne, w którym myślenie w kategoriach cyklu życia stosuje się w sposób ilościowy w analizie środowiskowej działań związanych z procesami lub produktami. Główną cechą oceny cyklu życia jest całościowa analiza produktów lub procesów i ich funkcji, z uwzględnieniem działań na wcześniejszych i późniejszych etapach produkcji. Na przykład LCA produktu obejmuje wszystkie procesy produkcyjne i usługi związane z produktem w jego cyklu życia, począwszy od wydobycia surowców poprzez produkcję materiałów, które są wykorzystywane w procesie wytwarzania produktu, oraz użytkowanie produktu, po jego recykling i/lub ostatecznego usunięcie

niektórych jego części składowych. Taki pełny cykl życia jest często określany również jako okres „cradle to grave" („od kołyski po grób").

Z kolei Weryfikacja technologii środowiskowych (ETV – Environmental Technology Verification) to system wspierający komercjalizację i upowszechnianie innowacyjnych technologii środowiskowych, który polega na bezstronnym i wiarygodnym potwierdzeniu, że deklaracja wytwórcy technologii dotycząca jej efektu działania i korzyści z jej zastosowania jest rzetelna, kompletna i oparta na wiarygodnych wynikach badań. Należy wskazać, iż ETV wspomniane jest w ustawie Prawo o ochronie środowiska w art. 400a ust. 1 pkt 41a, stosownie do którego finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej obejmuje m.in. przedsięwzięcia związane z wdrażaniem i funkcjonowaniem systemu weryfikacji technologii środowiskowych (ETV).

W ramach projektowanej ulgi będą odliczane poniesione przez podatnika koszty po pomniejszeniu ich o podatek VAT. Przy czym, pomniejszenie takie nie będzie stosowane w przypadku, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami, podatek VAT nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (ust. 7). Rozwiązanie to powoduje, iż dla celów ulgi generalnie będą uwzględniane poniesione koszty bez podatku VAT. Jedynie w określonych przypadkach, tj. w sytuacji gdy dla celów podatku od towarów i usług, podatnik nie może rozliczyć tego podatku uwzględnionego w cenie nabywanych towarów (usług), wówczas podatek VAT będzie wchodził w zakres ulgi.

Projekt wprowadza rozwiązanie na podstawie którego, podatnicy którzy w ramach przedmiotowej ulgi rozliczać będą koszty poniesione na nabycie (wytworzenie) środków trwałych, nie będą stosować ograniczeń w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, jeżeli koszty nabycia (wytworzenia) zostały przez podatnika m.in. odliczone od podstawy opodatkowania.

Podatnik będzie miał możliwość odliczenia kosztów kwalifikowanych jeżeli:

- w roku podatkowym, za który dokonywane jest odliczenie, koszty te zostały faktycznie poniesione (nie chodzi jednak o poniesienie w rozumieniu wyłącznie zarachowania - dla skorzystania z ulgi podatnik musi, dla przykładu, zapłacić za środek trwały),
- nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Projekt zakłada analogicznie jak w obowiązującej aktualnie uldze B+R, iż w przypadku, gdy podatnik w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych dla dochodów uzyskanych w związku z działalnością prowadzoną w specjalnej strefie ekonomicznej (dochody uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu), wówczas prawo do odliczenia przysługuje w odniesieniu do tych kosztów podlegających odliczeniu w ramach przedmiotowej

ulgi, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie właściwych przepisów wskazanych w niniejszym ustępie.

Podatnik będzie dokonywał odliczenia składając zeznanie za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty. W przypadku gdy podatnik za ten rok poniesie stratę lub dochody niższe niż przysługujące mu odliczenie, będzie miał prawo do skorzystania ze stosownego odliczenia, w całości lub części, w zeznaniu składanym w dwóch kolejnych następujących po sobie latach podatkowych. Przy czym muszą to być lata, które następują bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Ponadto podatnicy chcący skorzystać z projektowanego rozwiązania będą mieli obowiązek wykazania poniesionych kosztów odliczanych w ramach tej ulgi, w zeznaniu podatkowym.

Wprowadzenie narzędzia podatkowego wsparcia przedsiębiorców w działalności ukierunkowanej na zwiększenie przychodów ze sprzedaży produktów, w tym na rynki zagraniczne, które ma stanowić zachętę do rozszerzania skali tego sektora działalności.

Proponowana ulga skierowana jest zarówno do przedsiębiorców osób fizycznych, jak i do osób prawnych. Zakłada odliczenie od podstawy opodatkowania wydatków, będących kosztami podatkowymi w rozumieniu ustawy, poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów (w tym nieoferowanych dotychczas przez podatnika do sprzedaży), jak również związanych z osiągnięciem takich przychodów w przypadku produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju (rynku zbytu). Kwota odliczenia przysługuje do wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych, nie więcej jednak niż 1 000 000 zł.

Celem wprowadzanej ulgi jest umożliwienie podwójnego uwzględniania w rozliczeniu podatkowym kosztów związanych ze zwiększeniem przychodów ze sprzedaży produktów.

Zasadność wprowadzenia projektowanej ulgi należy odczytywać również w aspekcie społeczno-ekonomicznym. Poza walorem zachęty do rozszerzania skali działalności związanej ze sprzedażą produktów, proponowane rozwiązanie może stanowić dla przedsiębiorców niewątpliwe wsparcie w obecnej trudnej sytuacji ekonomicznej związanej z pandemią COVID-19. Skorzystanie z ulgi daje bowiem w szczególności szansę do zapełnienia luki powstałej wskutek likwidacji zagranicznych przedsiębiorstw, jak również zdobycia nowych kontraktów w związku z potencjalną możliwością przenoszenia łańcuchów dostaw z państw azjatyckich do Europy. Wydaje się, że wprowadzane rozwiązanie powinno oddziaływać wspierająco szczególnie na małe podmioty podejmujące się ryzyka związanego z ekspansją na zagraniczne rynki (zarówno rozpoczynające jak i rozwijające dotychczasową działalność związaną ze sprzedażą produktów za granicę).

Projektowana ulga skierowana jest do podatników, u których w następstwie poniesienia określonych wydatków (m.in. związanych z uczestnictwem w targach, na których

prezentowane są produkty, działaniami promocyjnymi, a także przygotowaniem koniecznej dokumentacji), doszło do osiągnięcia (zwiększenia) przychodów ze sprzedaży produktów. Mogą oni odliczyć takie koszty od podstawy opodatkowania, jeżeli po skorzystaniu z ulgi wykażą stosowny wzrost przychodów ze sprzedaży produktów w okresie 2 następujących po sobie lat podatkowych, począwszy od roku, w którym poniesione zostały koszty zwiększenia tych przychodów (dokonano odliczenia).

Proponowana regulacja wskazuje sposób określenia wzrostu przychodów ze sprzedaży produktów (warunki skorzystania z ulgi), a także postępowania po stwierdzeniu przez podatnika nieuprawnionego odliczenia (w związku z niedopełnieniem wymaganych warunków).

Stworzeniu zachęty podatkowej dla podatników pragnących dokonywać ekspansji gospodarczej na rynkach krajowych i zagranicznych, poprzez nabywanie udziałów (akcji) spółek kapitałowych funkcjonujących na tych rynkach.

Projektowane regulacje stanowią odpowiedź na potrzebę dostosowania zasad i trybu wspierania nowych inwestycji do zmieniających się realiów społeczno-gospodarczych. Mają na celu ułatwienie dalszej ekspansji inwestycyjnej przedsiębiorców działających na terenie Rzeczypospolitej Polskiej poprzez wprowadzenie ulg odnoszących się do kosztów owej ekspansji, przy jednoczesnym wsparciu rozwoju w obliczu trudności związanych ze stanem globalnej gospodarki.

Przyjęte w tym zakresie założenia mają za zadanie wspierać podatnika decydującego się, zwłaszcza przy obecnym spowolnieniu gospodarczym, w dalszym, m.in. międzynarodowym rozwoju swojego przedsiębiorstwa, poprzez preferencyjne traktowanie poniesionych w związku z owym rozwojem kosztów.

Model ulgi konsolidacyjnej w podatku dochodowym od osób prawnych zbliżony do proponowanego w niniejszym projekcie obowiązuje z powodzeniem w obcych porządkach prawnych, w szczególności zaś w Finlandii.

Wprowadzenie ulgi dla podatników wspierających działalność sportową, kulturalną oraz szkolnictwo wyższe i naukę.

Jest to propozycja nowej zachęty podatkowej, mającej na celu wsparcie określonych dziedzin życia społeczno–gospodarczego. W obecnym stanie prawnym, w podatku dochodowym w ogóle nie ma takiego rozwiązania.

Wsparcie dedykowane jest podmiotom prowadzących działalność sportową, kulturalną oraz wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę.

Ulga jest skierowana do podatników PIT osiągających przychody z działalności gospodarczej, z której dochody opodatkowane na ogólnych zasadach według skali podatkowej lub według 19% stawki podatku. Ulga będzie odliczana maksymalnie do wysokości uzyskanych w roku podatkowym dochodów z działalności gospodarczej.

Będzie polegała na możliwości odliczenia od podstawy obliczenia podatku 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na określone cele. Oznacza to, że podatnik, oprócz zaliczenia poniesionych kosztów do kosztów uzyskania przychodów, w tym również poprzez odpisy amortyzacyjne, uzyska prawo do dodatkowej preferencji w podatku dochodowym poprzez odliczenie od podstawy obliczenia podatku połowy poniesionych kosztów. Ulga w podatku dochodowym przyczyni się do tego, że sponsorowanie określonych działalności stanie się bardziej atrakcyjne (przedsiębiorcy będą bardziej zainteresowani np. współpracą z klubami sportowymi czy uczelniami wyższymi), co pozwoli też pozyskać tym podmiotom (np. klubom sportowym) dodatkowe środki na prowadzoną działalność.

Odliczeniu będą podlegały koszty, które nie zostały podatnikowi zwrócone w jakikolwiek sposób lub odliczone od dochodu. Ulga będzie odliczana w zeznaniu rocznym. W zeznaniu rocznym będą również wykazywane poniesione koszty uwzględnione w uldze podatkowej.

W przypadku ulgi na działalność sportową odliczeniu będą podlegały koszty poniesione na kluby sportowe, które realizują cele określone w art. 28 ustawy o sporcie, tj. m.in. zakup sprzętu sportowego, pokrycie kosztów organizowania zawodów sportowych lub uczestnictwa w tych zawodach, pokrycie kosztów korzystania z obiektów sportowych dla celów szkolenia sportowego.

Koszty mogą dotyczyć również sfinansowania stypendium sportowego. Dla celów ulgi przez stypendium sportowe będzie rozumiane jednostronne, bezzwrotne świadczenie pieniężne, które jest przyznawane za osiągnięcie określonego wyniku sportowego lub umożliwiające przygotowanie się do imprezy sportowej, przyznawane przez jednostki samorządu terytorialnego, ministra właściwego do spraw kultury fizycznej, uczelnie wyższe, organizacje pożytku publicznego lub kluby sportowe.

W ramach realizacji ulgi koszty mogą być poniesione również na imprezę sportową niebędącą masową imprezą sportową, o której mowa w ustawie o bezpieczeństwie imprez masowych.

Na podstawie art. 3 pkt 3 ustawy o bezpieczeństwie imprez masowych, masową imprezą sportową jest impreza masowa mająca na celu współzawodnictwo sportowe lub popularyzowanie kultury fizycznej, organizowaną na:

- stadionie lub w innym obiekcie niebędącym budynkiem, na którym liczba udostępnionych przez organizatora miejsc dla osób, ustalona zgodnie z przepisami prawa budowlanego oraz przepisami dotyczącymi ochrony przeciwpożarowej, wynosi nie mniej

niż 1000, a w przypadku hali sportowej lub innego budynku umożliwiającego przeprowadzenie imprezy masowej - nie mniej niż 300,

– terenie umożliwiającym przeprowadzenie imprezy masowej, na którym liczba udostępnionych przez organizatora miejsc dla osób wynosi nie mniej niż 1000.

W przypadku ulgi na działalność kulturalną odliczeniu będą podlegały koszty poniesione na działalność kulturalną w rozumieniu ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Działalność kulturalna w rozumieniu tej ustawy polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury.

Odliczeniu będą podlegały koszty poniesione na rzecz instytucji kultury, wpisanych do rejestru instytucji kultury prowadzonego na podstawie przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, a także na finansowanie działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne.

W przypadku ulgi na działalność wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę odliczeniu będą podlegały m. in. koszty poniesione na stypendia dla studenta za wyniki w nauce albo w sporcie oraz na stypendia naukowe dla doktorantów, koszty opłat związanych z kształceniem zatrudnionego pracownika na studiach, studiach podyplomowych oraz innych formach kształcenia, koszty wynagrodzeń studentów na praktykach w zakładach pracy. Niektóre koszty, np. dotyczące wynagrodzeń studentów na praktykach w zakładach pracy, będą podlegały odliczeniu, jeżeli będą realizowane na podstawie umowy zawartej przez podatnika z uczelnią, instytutem Polskiej Akademii Nauk, międzynarodowym instytutem naukowym, Centrum Medycznego Kształcenia Podyplomowego lub instytutem badawczym. Odliczenie nie znajdzie zastosowania do podatnika będącego założycielem uczelni niepublicznej.

Analogiczne rozwiązanie przewidziane zostało w przepisach ustawy CIT.

Wprowadzenie w ustawie PIT ulgi z tytułu wydatków ponoszonych na ochronę i konserwację zabytków

Zabytki stanowią nieodłączną część naszej cywilizacji, tworzą swoisty dokument historii danej społeczności i narodu, a jednocześnie pełnią różne ważne funkcje w wymiarze jak najbardziej praktycznym. Obok spełniania ról ideowych i symbolicznych mają równoległe znaczenie turystyczne, promocyjne, czy nieraz wprost gospodarcze. Przekazanie ich przyszłym pokoleniom jest zatem obowiązkiem współczesnego społeczeństwa i państwa, aby z jednej strony nie przerwać łańcucha rozwoju cywilizacyjnego narodu, z drugiej zaś nie pozbawić naszych następców nie tylko elementów naszej wspólnej ciągłości, ale i możliwości osiągania różnorakich korzyści. Związany jest z tym wszystkim, jak to określa art. 4 Karty Weneckiej, obowiązek zapewnienia ciągłości należytego ich utrzymania. Jak potwierdza to natomiast

Konstytucja RP, zabytki są z punktu interesu ogólnospołecznego niezmiernie ważnym dobrem chronionym jako źródło tożsamości narodowej spajającej nasz naród.[6)]

Celem projektu jest dodatkowe wsparcie, poprzez system podatkowy, działań Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego określonych w ramach programu „Ochrona zabytków" i mających na celu zachowanie materialnego dziedzictwa kulturowego, realizowanego poprzez zakup, konserwację i restaurację budynków zabytkowych.

Dzięki realizacji tych działań obiekty zabytkowe będą miały szansę na zachowanie swojego pierwotnego wyglądu i przywrócenie ich dla przyszłych pokoleń.

Jak wskazano ww. programie „*Dzięki realizacji nakreślonych wyżej celów obiekty zabytkowe, zachowując status materialnych świadectw minionych wieków, pozostaną integralną, pełnoprawną częścią czasów obecnych i przyszłych.*"

Proponowane w projekcie zmiany polegają na wprowadzeniu ulgi podatkowej, zwanej dalej „ulgą na zabytki", której celem jest stworzenie w podatku dochodowym od osób fizycznych zachęty do inwestowania w ochronę zabytków.

Adresatami ulgi są podatnicy podatku PIT będący właścicielami lub współwłaścicielami zabytków nieruchomych, opłacający podatek według skali podatkowej, 19% stawki podatku oraz opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, którzy ponieśli wydatki na:

- wpłaty na fundusz remontowy wspólnoty mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej utworzony, zgodnie z odrębnymi przepisami, dla zabytkowego budynku mieszkalnego wpisanego do rejestru zabytków lub znajdującego się w wojewódzkiej lub gminnej ewidencji zabytków;
- prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków lub znajdującym się w ewidencji zabytków,
- odpłatne nabycie zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków lub udziału w zabytkowym budynku pod warunkiem, że podatnik poniósł na ten zabytek wydatek o charakterze remontowo-konserwatorskim.

Umożliwienie korzystania w sposób symultaniczny z ulgi na działalność badawczo-rozwojową oraz preferencji IP Box przez podatnika osiągającego dochód z praw własności intelektualnej, który objęty jest reżimem IP Box

[6)] SYSTEM OCHRONY ZABYTKÓW W POLSCE – ANALIZA, DIAGNOZA, PROPOZYCJE, praca zbiorowa pod redakcją Bogusława Szmygina; Polski Komitet Narodowy ICOMOS Biuro Stołecznego Konserwatora Zabytków Urzędu Miasta Stołecznego Warszawa Politechnika Lubelska Lublin – Warszawa 2011.
Prawo ochrony dziedzictwa kulturowego w Polsce – próba oceny i wnioski, Wojciech Kowalski, Katarzyna Zalasińska, str. 17.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami dot. IP Box podstawę opodatkowania tym podatkiem stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętych w roku podatkowym, zaś wysokość kwalifikowanego dochodu ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej i wskaźnika *nexus*.

Stosownie natomiast do regulacji dot. ulgi B+R podatnik uzyskujący przychody z działalności gospodarczej odlicza od podstawy obliczenia podatku koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność B+R, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi". Podstawę obliczenia podatku w rozumieniu art. 26 ust. 1 ustawy o PIT (odpowiednio art. 18 ustawy CIT), z określonymi w tych przepisach zastrzeżeniami, stanowi dochód, pomniejszony o stosowne odliczenia.

Z przytoczonych regulacji wynika, że ulga B+R nie podlega uwzględnieniu w obliczeniu podstawy opodatkowania podlegającej 5% podatkowi z IP Box. Nie jest zatem możliwe równoczesne stosowanie ulgi B+R oraz preferencyjnej stawki IP Box w stosunku do jednego (tego samego) dochodu.

Podatnikowi przysługuje wprawdzie prawo do skorzystania z obydwu rozwiązań w tym samym roku podatkowym, jednakże wobec różnych kategorii dochodu (tj. ulga B+R w odniesieniu do dochodu opodatkowanego na zasadach ogólnych, natomiast opodatkowanie 5% stawką podatku do dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej - kwalifikowanych IP – odpowiednio art. 30ca ust. 2 ustawy o PIT, art. 24d ust. 2 ustawy CIT). Wynika to wprost z reguły, zgodnie z którą koszty uzyskania przychodu uwzględnione przez podatnika przy obliczaniu dochodu opodatkowanego na zasadach ogólnych (m.in. ulga B+R) nie mogą zostać po raz drugi uwzględnione na potrzeby obliczenia dochodu opodatkowanego na zasadach szczególnych (np. z kwalifikowanych IP).

Ponadto, przepisy dotyczące ulgi B+R zawierają zastrzeżenie, iż koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu jedynie wówczas, gdy nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Oznacza to niemożność rozliczenia tych samych kosztów kwalifikowanych dwukrotnie.

Wprowadza się regulację umożliwiającą podatnikowi osiągającemu dochody z kwalifikowanych IP i opodatkowującemu je preferencyjną 5% stawką podatkową, korzystanie jednocześnie z odliczenia w ramach ulgi B+R.

Projektowane rozwiązanie wpisuje się w strategię rozwoju i wsparcia na rzecz badań naukowych i innowacji, gdzie kluczową kwestią jest dalszy wzrost nakładów na działalność badawczo-rozwojową. Jest kolejną zachętą, która ma na celu pobudzenie inwestycji przedsiębiorstw, szczególnie w te obszary, które mogą przyczynić się do wzmocnienia lub budowy przewagi konkurencyjnej.

Zgodnie z propozycją, podatnik komercjalizujący wyniki prac badawczo-rozwojowych i osiągający z nich dochody kwalifikowane w rozumieniu przepisów o IP Box nie będzie zobligowany do dokonania wyboru, na koniec roku podatkowego, pomiędzy dwoma „wykluczającymi się" (o czym mowa powyżej) preferencjami. Proponowana zmiana umożliwi bowiem ich symultaniczne stosowanie.

Projekt wprowadza możliwość odliczania przez podatnika kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność B+R (kosztów kwalifikowanych), o których mowa w art. 26e ustawy PIT (odpowiednio art. 18d ustawy CIT) od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, ustalonego zgodnie z art. 30ca ust. 7 ustawy o PIT (odpowiednio art. 24d ust. 7 ustawy CIT).

Projektowany przepis wskazuje ponadto, że odliczeniu mogą podlegać jedynie koszty kwalifikowane, które doprowadziły do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia przez podatnika danego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, z którego komercjalizacji podatnik osiąga dochody, co jest konsekwencją zasad ogólnych obliczania dochodu z kwalifikowanych IP.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami o IP Box podatnik, który chce skorzystać z tej preferencji ustala dochód przypadający na poszczególne kwalifikowane IP. Tą samą zasadę stosuje w odniesieniu do kosztów uzyskania przychodu – przyporządkowując je do danego kwalifikowanego IP. Zatem odliczenie kosztów kwalifikowanych możliwe będzie w stosunku do tych kosztów uzyskania przychodu, które są związane z danym kwalifikowanym IP, poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, która doprowadziła do jego wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia.

Jednocześnie proponowana regulacja wskazuje na odpowiednie stosowanie art. 26e ustawy PIT (odpowiednio art. 18d ustawy CIT), określającego zasady i warunki dokonywania odliczenia kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi na działalność badawczo-rozwojową.

Wprowadzenie ulgi w podatku dochodowym dla podatników osiedlających się w Polsce, tzw. ulga na powrót

Jest to nowa propozycja (dotychczas brak regulacji w tym zakresie) dotycząca podatników osiedlających się w Polsce, w konsekwencji zmieniających rezydencję podatkową.

Na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy PIT osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Przepis ten normuje tzw. nieograniczony obowiązek podatkowy.

Na podstawie art. 3 ust. 1a ustawy PIT, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

– posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub

– przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Projektowana ustawa, poprzez dodanie w ustawie PIT art. 27h, wprowadza nową ulgę podatkową, odliczaną od podatku.

Odliczenie podatnik będzie mógł stosować, co do zasady, przez cztery lata następujące po roku bazowym. Rokiem bazowym będzie wybrany przez podatnika rok, w którym podatnik zmienił rezydencję podatkową i stał się polskim rezydentem albo rok następujący po zmianie rezydencji podatkowej. Rozwiązanie to ma na celu umożliwienie wyboru przez podatnika najkorzystniejszego dla siebie rozwiązania tj. wyższej „kwoty bazowej" do zastosowania odliczenia (wyższego podatku ze wskazanych dwóch lat tj. roku zmiany rezydencji lub roku następnego). Ulga, która nie znalazła pokrycia w podatku za lata poprzednie będzie mogła być odliczona w kolejnych latach, nie dłużej jednak niż przez 5 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym dokonano pierwszych odliczeń.

Wysokość odliczenia w pierwszym roku wyniesie 50% podatku należnego za „rok bazowy", zaś w drugim – 50% podatku należnego obliczonego za pierwszy rok stosowania ulgi. W trzecim i czwartym roku będzie to 50% podatku należnego obliczonego za poprzedni rok stosowania ulgi, czyli odpowiednio za drugi i trzeci rok stosowania odliczenia.

Z odliczenia będzie można skorzystać niezależnie od tego czy podatnik opodatkowuje swoje dochody indywidualnie czy na preferencyjnych zasadach przewidzianych dla małżonków lub osób samotnie wychowujących dzieci. Przy czym, w przypadku gdy podstawą obliczenia kwoty ulgi stanowi wspólny podatek małżonków, każdy z małżonków będzie miał prawo do odliczenia w wysokości 50% podatku określonego za rok bazowy na imię obojga małżonków (w pierwszym roku stosowania ulgi), odpowiednio w drugim, trzecim i czwartym roku – w wysokości 50% podatku należnego obliczonego za rok poprzedni.

Warunkiem odliczenia będzie uzyskanie dochodów z określonych źródeł (praca, działalność wykonywana osobiście, pozarolnicza działalność gospodarcza, lub z praw autorskich i praw pokrewnych) oraz bycie polskim rezydentem podatkowym. Warunki te będą musiały być spełnione we wszystkich latach, w których podatnik dokonuje odliczenia. Dodatkowym warunkiem, istotnym ze względu na cel odliczenia, będzie udokumentowanie rezydencji podatkowej certyfikatem rezydencji z kraju ostatniego miejsca zamieszkania.

Ulga będzie stosowana w rozliczeniu rocznym. Nie będzie uwzględniana przy poborze zaliczek w trakcie roku.

Wprowadzenie w ustawie PIT ryczałtu od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Polski

Projekt przewiduje rozwiązania adresowane do szczególnej grupy podatników zainteresowanych przeniesieniem miejsca zamieszkania (rezydencji podatkowej) na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Grupą docelową są podatnicy dysponujący takim poziomem aktywów, który pozwala na lokowanie ich na terytorium Polski w przedsięwzięciach pożytecznych społecznie, mieszczące się w pojęciu społecznej odpowiedzialności biznesu. Celem projektowanych przepisów stworzenie w Polsce konkurencyjnego środowiska podatkowego, skłaniającego tę grupę podatników do relokowania rezydencji podatkowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W konsekwencji podstawowym celem nowelizacji jest pozyskanie nowych podatników, a tym samym rozbudowa bazy podatkowej bez jednoczesnego podwyższania obciążeń podatkowych.

Wprowadzenie projektowanego rozwiązania jest konieczne, gdyż analiza doświadczeń innych państw wskazuje, że obowiązujące przepisy stanowią istotną barierę w pozyskiwaniu nowych rezydentów podatkowych należących do tej grupy podatników.

Pozyskanie nowych rezydentów podatkowych, tworzy niepowtarzalną szansę wielopoziomowej rozbudowy bazy podatkowej oraz stymulowania wzrostu gospodarczego. Wspomniane korzyści można podzielić na bezpośrednie (podatek płacony bezpośrednio przez tę grupę podatników; inwestycje uprawniające do skorzystania z preferencji) oraz pośrednie (związane z następczą relokacją aktywów przez nią).

Ww. szanse i wyzwania zostały zidentyfikowane zarówno przez organizacje międzynarodowe (OECD), jak również wiele państw. Przełożyło się to na podjęcie wymiernych działań koncentrujących się na tworzeniu atrakcyjnego środowiska prawnego, w tym podatkowego dla podatników dysponujących znacznymi aktywami.

Przykładowo system zryczałtowanego opodatkowania dochodów zagranicznych od lat stosuje Konfederacja Szwajcarska. W 2017 r. Republika Włoska wprowadziła rozwiązanie przewidujące możliwość opodatkowania zagranicznych dochodów nowych rezydentów podatkowych zryczałtowanym podatkiem dochodowym wynoszącym 100 000 Euro rocznie (20 000 Euro w przypadku członka rodziny). Jako warunek zastosowania preferencji przewidziano nieposiadanie włoskiej rezydencji podatkowej przez 9 z 10 poprzedzających lat podatkowych. W 2019 r. podobne rozwiązanie przyjęła również Republika Grecka. W tym przypadku warunek nieposiadania rezydencji podatkowej w okresie poprzedzającym (7 z 8 lat) został uzupełniony o obowiązek inwestycyjny (500 000 Euro w ciągu 3 lat). Projektowane rozwiązanie jest skonstruowane na analogiczny sposób.

Projekt przewiduje możliwość wyboru przez podatnika szczególnych zasad opodatkowania dedykowanych przychodom zagranicznym. Z opcji tej mogą skorzystać wyłącznie podatnicy będący osobami fizycznymi, którzy przeniosą miejsce zamieszkania dla celów podatkowych (rezydencję podatkową) do Polski.

Nowe zasady opodatkowania stanowią preferencyjne rozwiązanie w stosunku do opodatkowania na zasadach przewidzianych w pozostałych przepisach ustawy, z uwagi na to, że podatnik wybierający ten sposób opodatkowania zobowiązany będzie do zapłaty zryczałtowanej kwoty podatku od przychodów uzyskanych ze źródeł położnych za granicą, bez konieczności wykazywania w zeznaniu źródeł tych przychodów, wysokości przychodu oraz państwa jego uzyskania.

Wybór pomiędzy preferencyjnym sposobem opodatkowania a ogólnymi zasadami opodatkowania został pozostawiony podatnikowi. Wysokość podatku została określona jako stała kwota płacona rocznie. Zakres podmiotowy preferencji został ograniczony do osób nieposiadających polskiej rezydencji podatkowej w określonym przedziale czasowym. Preferencyjny sposób opodatkowania ograniczono tylko do przychodów osiąganych poza granicami Polski, czyli przychodów, których Polska nie miałaby prawa opodatkować, gdyby podatnik nie przeniósł miejsca zamieszkania na terytorium Polski.

Proponowane rozwiązanie wprowadzono poprzez dodanie nowego rozdziału 6b w ustawie PIT w zakresie ryczałtu od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W myśl proponowanych przepisów podatnik, który planuje wybrać opodatkowanie na nowych zasadach powinien spełniać łącznie następujące warunki:

- przenieść miejsce zamieszkania dla celów podatkowych (rezydencję podatkową) na terytorium Polski. Skutkiem przeniesienia rezydencji podatkowej do Polski będzie podleganie przez podatnika opodatkowaniu na zasadach nieograniczonego obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy PIT;
- do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym, w którym przeniósł rezydencję podatkową do Polski złożyć do urzędu skarbowego oświadczenie o wyborze opodatkowania ryczałtem według ustalonego wzoru;
- w okresie poprzedzającym rok podatkowy, w którym podatnik przeniósł rezydencję podatkową do Polski, nie pozostawać polskim rezydentem podatkowym przez co najmniej pięć z sześciu lat podatkowych;
- ponosić wydatki na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej, w sposób określony w odrębnym rozporządzeniu, w łącznej kwocie co najmniej 100 000 zł rocznie.

Wyboru opodatkowania ryczałtem podatnik dokonuje poprzez jednorazowe złożenie oświadczenia o wyborze tej formy opodatkowania. W związku z tym, na mocy złożonego oświadczenia podatnik stosuje opodatkowanie ryczałtem przez cały okres 10 kolejnych lat podatkowych, chyba że nastąpiły okoliczności powodujące utratę prawa do korzystania z tej formy opodatkowania.

Szczególne zasady opodatkowania dotyczyć będą wyłącznie przychodów zagranicznych, rozumianych jako przychody osiągane w roku podatkowym poza terytorium Polski. Jednocześnie, ustawodawca wyłączył z zakresu przedmiotowego przychody, o których mowa w art. 30f ustawy PIT. Nowa regulacja nie znajdzie zatem zastosowania do dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika.

Szczególne zasady opodatkowania oznaczają znaczącą zmianę dotychczasowych zasad rozliczeń podatnika z tytułu podatku od przychodów zagranicznych. Nowe zasady opodatkowania charakteryzuje prostota oraz istotne zmniejszenie obowiązków informacyjnych i deklaracyjnych podatnika względem organów podatkowych. Ustalenie wysokości podatku dochodowego w sposób kwotowy, nieodzwierciedlający faktycznej wysokości osiąganych przychodów zagranicznych powoduje, że podatnik nie deklaruje organom podatkowym wysokości przychodów, dochodów oraz kosztów ich uzyskania. Z tego też względu, omawiany szczególny sposób opodatkowania stanowi wyjątek od zasad opodatkowania przewidzianych w pozostałych przepisach ustawy. W konsekwencji, nie znajdą zastosowania pozostałe przepisy ustawy regulujące m.in. ustalanie przychodów, kosztów, ulg i zwolnień podatkowych jak również stosowanie metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dochodów.

W świetle powyższego, projektowane przepisy przewidują, że przychodu opodatkowanego na zasadach określonych w rozdziale 6b nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podlegającymi opodatkowaniu na zasadach określonych w ustawie i nie wykazuje się w zeznaniach podatkowych oraz księgach podatkowych.

Podatnik podejmując decyzję o opodatkowaniu przychodów zagranicznych na zasadach ryczałtu nie będzie zatem zobowiązany do prowadzenia ksiąg podatkowych, w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, na zasadach właściwych dla innych form opodatkowania. Nie zwalnia to jednak podatnika z obowiązku posiadania dowodów niezbędnych dla ustalenia wysokości oraz okresu uzyskania przychodów zagranicznych. Należy bowiem podkreślić, iż w kwestiach nieuregulowanych wprost w rozdziale 6b ustawy, znajdują zastosowanie wszystkie wynikające z prawa podatkowego obowiązki podatnika. Organ podatkowy będzie miał zatem prawo zwrócić się do podatnika z prośbą o przedstawienie dowodów dokumentujących wysokość przychodów zagranicznych, państwo z którego pochodzą oraz okres ich uzyskania w uzasadnionych przepisami sytuacjach. Posiadanie dowodów dotyczących uzyskania przychodów zagranicznych jest również istotne dla podatnika w przypadku utraty prawa do opodatkowania na zasadach ryczałtu, która może nastąpić ze skutkiem na koniec roku podatkowego poprzedzającego rok, w którym podatnik przeniósł miejsce zamieszkania za granicę, nie poniósł wymaganych wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej lub za który nie wpłacił w całości lub w części podatku za dany rok.

Przychody podlegające opodatkowaniu zgodnie z przepisami rozdziału oraz wydatki nie stanowią podstawy do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów oraz odliczenia w jakiejkolwiek formie od przychodu, dochodu, podstawy obliczenia podatku i podatku, w tym korzystania z ulg podatkowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Dotyczy to również składek na ubezpieczenia społeczne, opłaconych przez podatnika od przychodów objętych ryczałtem.

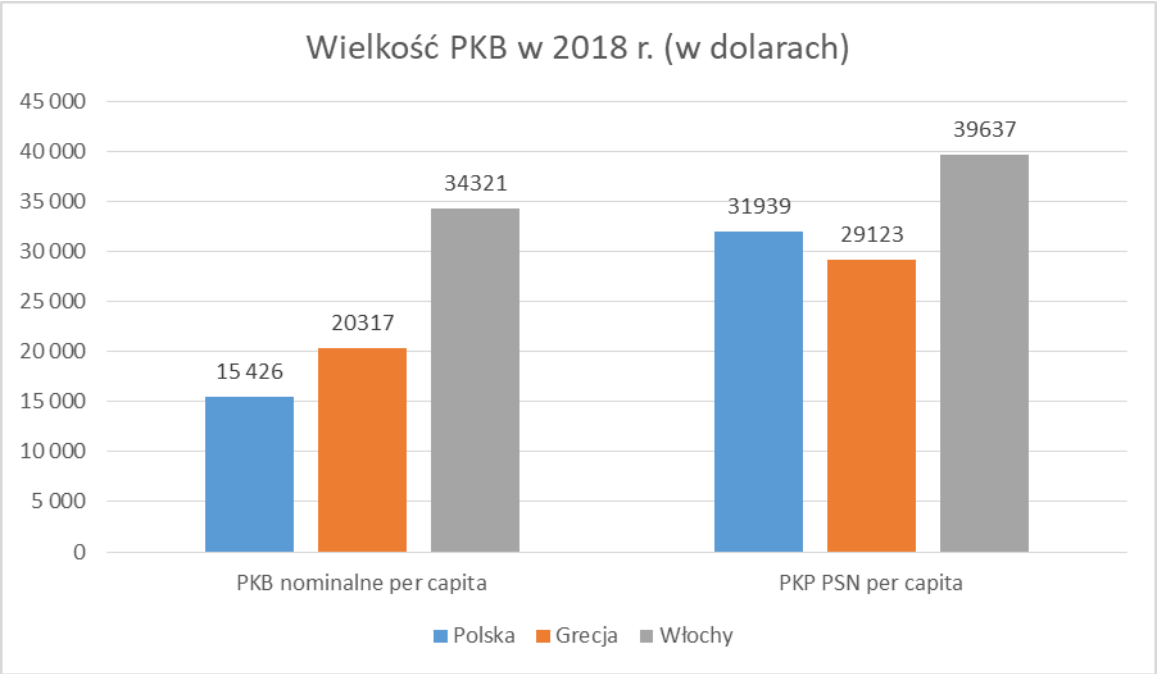
Z uwagi na to, iż ryczałt od przychodów zagranicznych płatny jest w stałej kwocie po zakończeniu roku podatkowego, od przychodów tych nie powstaje obowiązek odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w trakcie roku podatkowego.

Podatek ustalony został kwotowo, w wysokości 200 000 złotych za każdy rok podatkowy niezależnie od wysokości uzyskanego przez podatnika przychodu. Rozwiązanie polegające na zapłacie podatku kwotowego, nieobliczanego od wysokości osiągniętego przychodu, stanowi istotną zaletę nowego rozwiązania, gdyż nie nakłada na podatnika obowiązku deklarowania organom podatkowym przychodów zagranicznych ani związanych z nimi kosztów, jak również państw, w których przychody zagraniczne zostały osiągnięte.

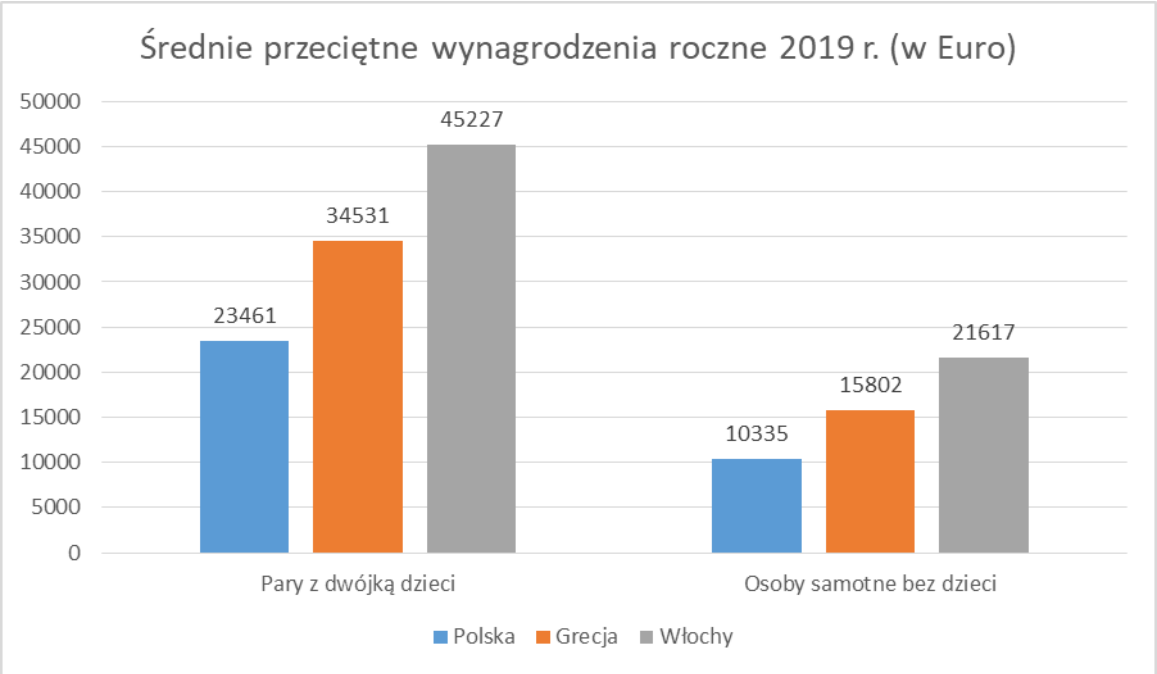
Dążąc do zachowania konkurencyjności proponowanego sposobu opodatkowania, przy ustalaniu wysokości podatku ryczałtowego na poziomie 200 000 zł, jako punkt odniesienia przyjęto rozwiązania obowiązujące w innych państwach posiadających analogiczne instrumenty podatkowe odnoszące się do opodatkowania przychodów HNWI. W przeprowadzonej analizie wykorzystano m.in. wielkość PKB, poziom średnich zarobków oraz dane dotyczące liczby polskich podatników deklarujących dochody na poziomie gwarantującym podatkową opłacalność teoretycznego wykorzystania ryczałtu od przychodów zagranicznych. W trakcie prac szczególną uwagę poświęcono relacji projektowanego rozwiązania do rozwiązań wprowadzonych przez Włochy, które w świetle dostępnych danych osiągnęły efektywność podatkową (pozyskanie określonej liczby nowych podatników) na poziomie zbliżonym do wartości założonych przy tworzeniu projektu.

Wg danych Międzynarodowego Funduszu Walutowego poziom nominalnego oraz obliczanego zgodnie z parytetem siły nabywczej PKB Polski był istotnie niższy od danych dotyczących Grecji oraz Włoch. W 2018 r. wartość nominalnego PKB per capita Polski, Grecji i Włoch wyniosły odpowiednio 15 426, 20 317 i 34 321 dolarów. Korzystniej kształtowała się wartość PKB obliczana wg parytetu siły nabywczej per capita wynosząc odpowiednio: 31 939, 29 123 i 39 637 dolarów[7].

[7] https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2019/02/weodata/index.aspx



Podobnie w świetle danych Eurostatu kształtowała się relacja przeciętnych rocznych wynagrodzeń. W 2019 r dla pary, która posiadała dwójkę dzieci oraz osiągała 100% przeciętnego wynagrodzenia, przeciętne roczne wynagrodzenie w Polsce, Grecji i Włoszech wynosiło odpowiednio: 23 461, 34 531 i 45 227 Euro, a dla osoby samotnej, która nie posiadała dzieci oraz osiągała 100% przeciętnego wynagrodzenia, odpowiednio: 10 335, 15 802 i 21 617[8].



[8] https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/

Porównując zatem uwarunkowania polskiej gospodarki w stosunku do innych państw wprowadzających szczególne zasady opodatkowania dla HNWI, na przykładzie włoskim należy wskazać, że nominalny PKB per capita Polski stanowił 45% włoskiego, natomiast przeciętne wynagrodzenie w Polsce stanowiło 52% (dla pary z dwójką dzieci) i 48% (dla osoby samotnej) odpowiedniego wynagrodzenia we Włoszech.

We Włoszech podatek dochodowy dla HNWI został ustalony na poziomie 100 000 Euro rocznie, co przyniosło skutek w postaci 160 podatników, którzy przenieśli miejsce zamieszkania do tego państwa w pierwszym roku stosowania tego rozwiązania. Aby osiągnąć podobny rezultat, stawka podatku polskiego powinna zostać odpowiednio zmodyfikowana, uwzględniając wyżej przedstawione dane dotyczące rozbieżności w potencjale gospodarczym oraz poziomie dochodów społeczeństwa.

Krąg potencjalnych beneficjentów ryczałtu od przychodów zagranicznych jest ograniczony. Z powodu braku danych bezpośrednio odnoszących się do wysokości zagranicznych dochodów osób niebędących polskimi rezydentami podatkowymi (są to dochody niepodlegające opodatkowaniu w Polsce), w celu oszacowania potencjalnej wielkości tej grupy pomocniczo można odwołać się do danych dotyczących wysokości podatku płaconego przez polskich podatników. Przykładowo, zgodnie z rozliczeniami podatku dochodowego od osób fizycznych podatników opodatkowujących dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej według 19% stawki podatku (rozwiązanie najczęściej wybierane przez osoby o ponadprzeciętnych dochodach), tylko 4% takich podatników w czterech kolejnych latach (2016-2019) deklarowało podatek w wysokości co najmniej 200 000 zł, a zaledwie 1% deklarowało w tym samym okresie podatek w wysokości co najmniej 500 000 zł[9].

[9] Dane własne Ministerstwa Finansów.

Na przykładzie podatników uzyskujących dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowane 19% stawką podatku można również stwierdzić, że według obecnego stanu prawnego, poziom rocznego obciążenia podatkiem dochodowym (oraz daniną solidarnościową) w wysokości 200 000 zł występuje przy dochodzie wynoszącym 1 076 935 zł[10].

Dodatkowo, analizując powyższe dane należy uwzględnić, że odnoszą się one do sumy dochodów osiąganych w Polsce i za granicą, a więc szerszej podstawy opodatkowania niż określona dla beneficjentów ryczałtu od przychodów zagranicznych, którzy dochody osiągane na terytorium Polski będą rozliczać niezależnie od zapłaty ryczałtu od przychodów zagranicznych.

Przy ustalaniu wysokości ryczałtu od przychodów zagranicznych dodatkowo założono, że na poziom konkurencyjności tego rozwiązania wpłynie nałożenie na beneficjentów obowiązku ponoszenia wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej w wysokości 100 000 zł rocznie, czyli odpowiadającej 50% wysokości podatku. Wspomniane wydatki będą stanowić obligatoryjny wkład beneficjentów w społecznie pożądane formy aktywności.

W trakcie prac uwzględniono również wpływ uwarunkowań przyrodniczo-klimatycznych, przyjmując, że mogą one, w porównaniu z Grecją i Włochami, negatywnie wpływać na atrakcyjność projektowanego rozwiązania.

W konsekwencji przyjęto, że optymalnym poziomem opodatkowania, gwarantującym jednocześnie atrakcyjność nowego sposobu opodatkowania oraz zadawalające skutki fiskalne, będzie poziom stanowiący równowartość ok. 45% wysokości analogicznego podatku obowiązującego we Włoszech, czyli kwota 200 000 zł rocznie. W połączeniu z obligatoryjnym ponoszeniem określonych wydatków wynoszących 100 000 zł rocznie łączna wysokość obciążeń nałożonych na podatnika wyniesie 300 000 zł rocznie, a zatem będzie stanowić ok. 65% podatku obowiązującego we Włoszech.

Jak pokazują wyżej przytoczone dane, taki poziom obciążeń wielokrotnie przewyższa przeciętną wysokość podatku płaconego przez dotychczasowych polskich rezydentów podatkowych, a zatem odzwierciedla szczególną sytuację ekonomiczną HNWI. Jednocześnie pozwala zachować konieczny poziom konkurencyjności projektowanego rozwiązania.

Podatnik jest obowiązany wpłacić ryczałt w terminie do dnia 30 czerwca roku następującego po roku podatkowym.

Podatek ryczałtowy ulega stosownemu obniżeniu, jeżeli podatnik przeniósł rezydencję podatkową do Polski w trakcie roku podatkowego, a zatem podlegał nowym zasadom opodatkowania jedynie przez część roku podatkowego. W takiej sytuacji, wysokość podatku

[10] Dane własne Ministerstwa Finansów.

ulega obniżeniu proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których podatnik posiadał miejsce zamieszkania na terytorium Polski.

Projekt wprowadza wymóg poniesienia określonych wydatków przeznaczonych na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej określonych w rozporządzeniu, w łącznej kwocie co najmniej 100 000 zł rocznie. Podatnik jest obowiązany wydatkować tę kwotę corocznie, w okresie rozpoczynającym się w roku podatkowym następującym po roku, w którym przeniósł rezydencję podatkową na terytorium Polski.

Powyższe wydatki będą stanowiły istotny wkład podatnika w rozwój społeczno-gospodarczy, jak również będą stanowić dodatkowy przejaw faktycznego zaangażowania w życie gospodarcze i społeczne Polski.

Jeżeli wartość wydatków poniesionych przez podatnika w danym roku przekroczy wymaganą kwotę minimalną nakładów 100 000 zł, podatnikowi przysługuje prawo uwzględnienia nadwyżki ponad 100 000 zł w wartości wydatków w kolejnych latach podatkowych. Dzięki tej regulacji podatnik uzyskuje swobodę w planowaniu tych wydatków, mogąc jednorazowo ponosić wydatki, których wartość może zostać zaliczona na poczet kilku lat podatkowych.

Wprowadzono również obowiązek podatnika poinformowania urzędu skarbowego o spełnieniu warunku dotyczącego zrealizowania wydatków poprzez złożenie oświadczenia w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym, w którym podatnik poniósł wydatki w pełnej wymaganej kwocie. Co istotne, podatnik jest obowiązany do przedłożenia dokumentów potwierdzających dokonanie wydatków, które umożliwią weryfikację informacji zawartych w oświadczeniu.

Podatnik skorzysta z preferencyjnego sposobu opodatkowania przez okres dziesięciu lat podatkowych. Okres ten ulega odpowiednio skróceniu w przypadkach utraty prawa do opodatkowania ryczałtem. Wybór opodatkowania przychodów na zasadach przewidzianych w tym rozdziale przysługuje jednorazowo, a zatem w przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, podatnikowi nie przysługuje prawo do ponownego wyboru tego szczególnego reżimu podatkowego, nawet jeżeli okres dziesięcioletni jeszcze nie upłynął.

Projektowane przepisy określają sytuacje utraty prawa do opodatkowania ryczałtem.

Projekt wprowadza możliwość zrezygnowania przez podatnika z opodatkowania przychodów ryczałtem przed upływem 10 lat podatkowych. Rezygnacji dokonuje się poprzez złożenie do naczelnika urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika oświadczenia o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w terminie do końca stycznia danego roku podatkowego. W skutek złożenia oświadczenia o rezygnacji, szczególny reżim podatkowy przewidziany dla przychodów zagranicznych przestaje obowiązywać ze skutkiem od początku roku podatkowego, w którym podatnik złożył oświadczenie.

Przepisy przewidują ponadto utratę prawa do opodatkowania ryczałtem w przypadku przeniesienia rezydencji podatkowej za granicę lub niewpłacenia w terminie całości lub części podatku za dany rok podatkowy. Utrata prawa do rozliczania dochodów na szczególnych zasadach wywołuje skutek z mocą wsteczną, z końcem roku podatkowego poprzedzającego rok, w którym podatnik przestał być polskim rezydentem podatkowym lub za który nie wpłacił podatku dochodowego. Ten sam skutek utraty prawa do opodatkowania ryczałtem wywołuje niedopełnienie przez podatnika obowiązku poniesienia wydatków w wymaganej wysokości, o których mowa w art. 30m.

Ze szczególnych zasad opodatkowania ryczałtem przewidzianych w rozdziale 6b mogą również skorzystać członkowie rodziny podatnika, o ile spełniają przewidziane przepisami warunki. Członkiem rodziny podatnika uprawnionym do skorzystania ze szczególnych zasad opodatkowania jest małżonek oraz dziecko, o którym mowa w art. 27f ust. 1 ustawy PIT.

W stosunku do członka rodziny podatnika, podatek ustalony został kwotowo w wysokości 100 000 złotych za każdy rok podatkowy niezależnie od wysokości uzyskanego przez członka rodziny przychodu. Co istotne, członek rodziny podatnika nie jest zobowiązany do poniesienia wydatków.

Podobnie jak w przypadku podatnika, jeżeli w pierwszym roku stosowania ryczałtu członek rodziny rozpoczął korzystanie z nowych zasad opodatkowania w trakcie roku podatkowego, wysokość podatku ulega obniżeniu proporcjonalnie do okresu, w którym członek rodziny posiadał miejsce zamieszkania na terytorium Polski.

Wprowadzono ponadto zasadę, zgodnie z którą jeżeli podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem w określonych przepisami okolicznościach, członek rodziny podatnika również traci prawo opodatkowania ryczałtem na takich samych zasadach jak podatnik.

Natomiast w przypadku śmierci podatnika lub utraty statusu członka rodziny podatnika, od roku podatkowego następującego bezpośrednio po roku podatkowym, w którym okoliczności te wystąpiły, ryczałt dla członka rodziny podatnika wynosi 200 000 zł za rok podatkowy.

Zmiany w zakresie przepisów o cenach transferowych

Zmiany w zakresie definicji podmiotów powiązanych

Zmiany w ustawach PIT i CIT mają na celu uporządkowanie powiązań w odniesieniu do spółek niemających osobowości prawnej. Mając na uwadze spójność z innymi przepisami ustawy, pojęcie spółki niemającej osobowości prawnej zastąpiono przez zdefiniowane w ustawach PIT i CIT pojęcie spółki niebędącej osobą prawną. Ponadto, przez zastąpienie słowa „wspólników" w liczbie mnogiej przez „wspólnik" w liczbie pojedynczej doprecyzowano, że powiązanie zachodzi pomiędzy spółką niebędącą osobą prawną a każdym z jej wspólników odrębnie.

Zaproponowane zmiany mają również charakter systematyzujący, wynikający z różnego statusu wspólników SKA, tj. komplementariusza i akcjonariusza, i mają na celu oddanie w

treści przepisu innego traktowania komplementariusza i akcjonariusza, tj. wprowadzenia powiązania, bez względu na wielkość udziałów, pomiędzy SKA a jej komplementariuszami (odpowiadającymi bez ograniczenia). Powiązania między akcjonariuszami a spółką zachodzą w oparciu o wywieranie znaczącego wpływu, jak w przypadku spółek z o.o. bądź spółek akcyjnych.

Zasady analogiczne do opisanych wyżej dla SKA będą dotyczyć spółek komandytowych.

Doprecyzowano również kwestię wywierania znaczącego wpływu, odnosząc się również do udziału w stratach spółek. W sytuacji wystąpienia powiązań w momencie, gdy udział wspólnika w zyskach nie przekroczyłby progu ustawowego, a jednocześnie udział w stracie spółki zostałby określony na poziomie przekraczającym próg 25%, warunek wywierania znaczącego wpływu zostałby spełniony.

Korekty cen transferowych

W aktualnym stanie prawnym korekta cen transferowych jest uwarunkowana m.in. od posiadania przez podatnika, w momencie dokonania korekty, oświadczenia podmiotu powiązanego, z którego wynika, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości, co podatnik, a ponadto od potwierdzenia jej dokonania w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego ta korekta dotyczy.

Doprecyzowano, że istnieje możliwość dokonania korekty cen transferowych in minus także w sytuacji gdy podatnik otrzymał od podmiotu powiązanego dowód księgowy, który potwierdza dokonanie korekty cen transferowych w określonej wysokości przez podmiot powiązany. Wprowadzana zmiana potwierdza istniejącą już na gruncie aktualnego stanu prawnego możliwość dokonania korekty na podstawie otrzymanego od podmiotu powiązanego dokumentu księgowego, który wypełnia warunek posiadania oświadczenia podmiotu powiązanego o dokonaniu korekty cen transferowych, o ile spełnia on jednocześnie wymogi stawiane dowodom księgowym, zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości

Zaproponowano rezygnację z obowiązku informowania o dokonaniu korekty cen transferowych w zeznaniu rocznym, w związku z czym uchylono jeden z warunków formalnych skutecznego dokonania takiej korekty.

Mechanizm safe harbour finansowy

Przepisy o cenach transferowych, które zostały wprowadzone od 1 stycznia 2019 r., wprowadziły regulację tzw. bezpiecznej przystani (ang. safe harbour) m.in. dla transakcji pożyczek, kredytów oraz emisji obligacji. Mechanizm safe harbour polega na uproszczeniu, dla celów cen transferowych, zasad rozliczeń dla określonych transakcji finansowych oraz odstąpieniu przez organ podatkowy od określenia dochodu lub straty podatnika w zakresie oprocentowania takich transakcji. Obecnie przesłanki zastosowania przepisów safe harbour

finansowego odnoszą się do roku obrotowego, a ocena spełnienia warunków dotyczących oprocentowania wiąże się z momentem zawarcia umowy.

Okresem, w którym badany jest warunek możliwości skorzystania z instytucji safe harbour finansowego, ma być rok podatkowy, gdyż co do zasady przepisy o cenach transferowych dla określenia obowiązków podmiotów powiązanych będą odnosiły się konsekwentnie do roku podatkowego, jako okresu adekwatnego dla rozliczeń w podatkach dochodowych.

Zaproponowano doprecyzowanie momentu, na jaki umowa pożyczki (kredytu, obligacji) powinna być zgodna z warunkami safe harbour finansowego w zakresie oprocentowania, przesądzając, iż powinny one zostać spełnione każdorazowo w przypadku zmiany umowy pożyczki.

Zmiany w zakresie lokalnej dokumentacji cen transferowych

Projekt przewiduje wydłużenie terminów na sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych. Zgodnie z nowymi przepisami, lokalną dokumentację cen transferowych należy sporządzić w terminie do końca dziesiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego podmiotu.

W celu usunięcia wątpliwości interpretacyjnych doprecyzowano sposób ustalania wartości transakcji kontrolowanej w przypadku umowy depozytu, umów ubezpieczenia lub umów reasekuracji, a także transakcji polegających na zawarciu umowy spółki niebędącej osobą prawną. W przypadku depozytu wartość transakcji odnosi się do wartości kapitału, w przypadku umów ubezpieczeń lub reasekuracji – do sumy ubezpieczenia, a w przypadku spółek niebędących osobą prawną – do łącznej wartości wkładów wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną.

Pojęcie wartości transakcji kontrolowanej powiązano z neutralnością podatku od towarów i usług. Podatek od towarów i usług co do zasady jest neutralny dla czynnych podatników VAT, zatem w wartości transakcji nie powinien być uwzględniany. Natomiast w braku neutralności tego podatku wartość transakcji powinna go uwzględniać. Zgodnie z planowanym rozwiązaniem wartość transakcji kontrolowanej pomniejsza się o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem podatku od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczonego podatku od towarów i usług, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Przewidziano wyłączenia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych:

- Zgodnie z obowiązującymi przepisami obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie dotyczy transakcji kontrolowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi będącymi polskimi rezydentami. Proponowane przepisy ustaw PIT i CIT wyłączeniem tym obejmują również, na takich samych warunkach, transakcje powiązane

pomiędzy położonymi w Polsce zakładami zagranicznymi, których macierzyste jednostki są podmiotami powiązanymi, a także pomiędzy położnym w Polsce zakładem zagranicznym podmiotu powiązanego będącego nierezydentem i powiązanego z nim podmiotu mającego rezydencję podatkową w Polsce.

Przepisy mają na celu zrównać sytuację położonego w Polsce zakładu podmiotu powiązanego będącego nierezydentem z każdym polskim podmiotem powiązanym dokonującym kontrolowanych transakcji w Polsce. Istotnym elementem wprowadzanych rozwiązań jest m.in. warunek, aby całość przychodów i kosztów uzyskania przychodów wynikających z transakcji kontrolowanej była rozliczona dla celów podatkowych w Polsce. Oznacza to, że w transakcjach kontrolowanych pomiędzy położonymi w Polsce zakładami zagranicznymi całość przychodów i kosztów z tych transakcji powinna zostać przypisana odpowiednio do jednego lub drugiego zakładu. Natomiast w transakcjach kontrolowanych pomiędzy położonym w Polsce zagranicznym zakładem a polskim podmiotem powiązanym z podmiotem macierzystym zakładu po stronie zakładu powinna być przypisana całość przychodu lub kosztów wynikających z tej transakcji. Taki zapis realizuje założenie, że zwolnieniem z obowiązku dokumentacyjnego objęte są transakcje stricte wewnętrzne dokonywane i rozliczane podatkowo na terytorium Polski.

- Projektowane przepisy wprowadzają również zwolnienie z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji kontrolowanych objętych porozumieniem podatkowym oraz porozumieniem inwestycyjnym. Rozwiązanie odpowiada dotychczasowemu zwolnieniu dla transakcji kontrolowanych objętych uprzednim porozumieniem cenowym.
- Proponowane przepisy wprowadzają również zwolnienia z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji kontrolowanych objętych mechanizmem typu safe harbour dla pożyczek, kredytów, obligacji oraz transakcji dotyczących rozliczeń w zakresie tzw. czystego refakturowania. Oba te zwolnienia dokumentacyjne stanowią uproszczenie dla podatników w odniesieniu do transakcji kontrolowanych, w których ryzyko zaniżenia dochodu jest ograniczone.

  Uproszczenie dokumentacyjne w zakresie cen transferowych dla transakcji kontrolowanych objętych mechanizmem typu safe harbour uzależnione jest od spełnienia kryteriów ściśle określonych w przepisach, co zmniejsza ryzyko zaniżenia dochodu w tego typu transakcjach. Podmioty powiązane, które nie spełnią warunków określonych w przepisach (skorzystanie z mechanizmów typu safe harbour jest dobrowolne), nadal mają obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

  W przypadku tzw. czystego refakturowania zwolnienie z obowiązku dokumentacyjnego ograniczone jest kilkoma warunkami:

  – transakcja refakturowania nie powinna wiązać się z przyrostem wartości dobra lub usługi, których koszt zakupu jest refakturowany. Rola podmiotu dokonującego

refaktury wydatku ma sprowadzać się do funkcji czysto administracyjnej. Sformułowanie „wartość dodana” w tym warunku nie ma związku z podatkiem VAT. Wartość dodaną należy rozpatrywać w sensie ekonomicznym, tj. wykonania czynności zwiększających wartość dobra lub usługi.

- w przypadku rozliczenia wydatku nie jest stosowany klucz alokacji, przy czym brak zastosowania klucza alokacji przy refakturowaniu jest zgodny z zasadą ceny rynkowej. Wydatek powinien zostać rozliczony (przeniesiony) na jeden podmiot powiązany w całości.
- rozliczenie nie może być bezpośrednio powiązane z inną transakcją kontrolowaną. Negatywnym przykładem jest refakturowanie wydatków z tytułu kosztów mediów w ramach umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej podobnej umowy. Tego typu rozliczenia nie będą uznawane za zwolnione z obowiązku dokumentacyjnego.
- czwarty warunek dotyczy terminu dokonania rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązanymi wydatku poniesionego na rzecz podmiotu niepowiązanego. Rozliczenie powinno nastąpić niezwłocznie po dokonaniu zapłaty na rzecz podmiotu niepowiązanego przez podmiot powiązany przenoszący wydatek. Użycie sformułowania „niezwłocznie” ma przeciwdziałać sytuacjom, w których różnica w czasie pomiędzy dokonaniem zapłaty na rzecz podmiotu niepowiązanego a dokonaniem rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązanymi wydatku poniesionego na rzecz podmiotu niepowiązanego spowoduje powstanie wątpliwości, iż w okresie tym podmiot powiązany, na który wydatek jest przenoszony, korzystał ze środków finansowych na preferencyjnych warunkach (kredyt kupiecki). Warunek ten wynika ze zmiany wartości pieniądza w czasie.
- podmiot przenoszący wydatek nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym.

Zaproponowano, aby w przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze analiza cen transferowych obejmowała w szczególności przyjęte zasady dotyczące praw wspólników lub stron umowy do udziału w zysku lub majątku oraz uczestnictwa w stratach.

Proponowane zmiany w ustawach PIT i CIT zawierają również nowe rozwiązania ułatwiające realizację obowiązku sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Po zmianie przepisów lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności w przypadku:

- transakcji kontrolowanych spełniających kryteria zwolnienia safe harbour dla transakcji kontrolowanych stanowiących usługi o niskiej wartości (regulacja obecnie obowiązująca),

- transakcji kontrolowanych zawieranych przez podmioty powiązane będące mikroprzedsiębiorcą lub małym przedsiębiorcą w rozumieniu Prawa przedsiębiorców, oraz
- transakcji innych niż transakcje kontrolowane zawierane z tzw. rajami podatkowymi (transakcje bezpośrednie) lub w których rzeczywisty właściciel kontrahenta jest rezydentem tzw. rajów podatkowych (transakcje pośrednie), objęte obowiązkiem dokumentacyjnym.

Planowane nowe ułatwienia dotyczące mikro i małych przedsiębiorców, a także transakcji z tzw. rajami podatkowymi będą miały zastosowanie również do dokumentacji cen transferowych sporządzanej za rok podatkowy rozpoczynający się w 2021 r.

Należy pamiętać, iż jest to lista zamknięta podmiotów objętych uproszczeniem w sporządzaniu dokumentacji cen transferowych, a zakwalifikowanie się do którejkolwiek z kategorii wskazanych podmiotów pozwala na sporządzenie dokumentacji w uproszczonej formie.

Wydłużenie terminu na przedłożenie dokumentacji cen transferowych na żądanie organu podatkowego

Projekt wprowadza ułatwienie dla podatników polegające na wydłużeniu z 7 do 14 dni terminu na przedłożenie lokalnej dokumentacji cen transferowych przez podatnika na żądanie organu podatkowego. Zmiana wynika również z raportowania o cenach transferowych na formularzach TPR-P i TPR-C począwszy od 2019 roku. Formularze TPR-P i TPR-C stanowią bowiem podstawowe narzędzie analizy ryzyka oraz analiz ekonomicznych i statystycznych w zakresie cen transferowych.

Należy podkreślić, że z danych OECD (Transfer Pricing Country Profile) wynika, że większość administracji podatkowych przewiduje dłuższe terminy na przedłożenie dokumentacji cen transferowych na żądanie organu. Przykładowo, miesięczny termin stosowany jest w państwach takich jak np. Austria, Grecja, Francja, Łotwa czy Litwa. Projektowany przepis nie wpływa na zakres obowiązku dokumentacyjnego oraz na termin sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Nowelizacja przewiduje również, aby organ podatkowy był uprawniony do skierowania do podatnika (innego niż mikroprzedsiębiorca) żądania sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych w terminie 30 dni w odniesieniu do wskazanych transakcji kontrolowanych, co do których podatnik był zwolniony z obowiązku dokumentacyjnego ze względu na skorzystanie z mechanizmu safe harbour finansowego. Organ podatkowy będzie przy tym zobowiązany wskazać okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej lub niespełnienia warunków, o których mowa w ww. przepisie.

Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych

W obowiązującym stanie prawnym podmioty powiązane zobowiązane są złożyć oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych do urzędu skarbowego, które co do zasady musi być podpisane przez kierownika jednostki w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. Obecnie podmiot powiązany oświadcza, iż sporządził lokalną dokumentację cen transferowych oraz że ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Projekt przewiduje likwidację oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych jako odrębnego dokumentu i przeniesienie go, w zmienionej treści, do informacji o cenach transferowych. Zrezygnowano z potwierdzania, iż sporządzona została dokumentacja cen transferowych. Wprowadzono regulację stwierdzającą expressis verbis, że informacja o cenach transferowych TPR-P i TPR-C będzie składana na podstawie lokalnej dokumentacji cen transferowych (projektowany art. 23zf ust. 2a). Równolegle, zgodnie z projektem, do formularza TPR-P i TPR-C zostanie dodany drugi element dotychczasowego oświadczenia dotyczący rynkowości cen transferowych.

Podatnicy nie będą musieli składać dwóch różnych dokumentów dotyczących tego samego przedmiotu różnymi kanałami elektronicznymi. W rezultacie podatnik będzie składał tylko jeden zintegrowany formularz.

Zgodnie z planowaną regulacją podatnik w składanym oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych oświadcza, że lokalna dokumentacja cen transferowych została sporządzona zgodnie ze stanem rzeczywistym, a ceny transferowe objęte tą dokumentacją są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

W projekcie zaproponowano również wprowadzenie przepisu, który ma eliminować wątpliwości co do treści składanego oświadczenia w przypadku świadczeń nieodpłatnych i częściowo odpłatnych. Projektowany przepis, ustanawiając fikcję prawną, doprecyzowuje, że ceny transferowe uważa się za ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, jeżeli podatnik dla celów podatkowych – w przypadku otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, lub innych świadczeń w naturze – wykazał przychód zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Informacja o cenach transferowych

Projekt wprowadza nowy oddział nr 4 pt. „Informacja o cenach transferowych" odpowiednio w ustawie PIT i CIT. Zmiana ta ma na celu wyraźne wyodrębnienie problematyki przekazywania informacji o cenach transferowych od zagadnień dotyczących dokumentacji cen transferowych, uregulowanych w oddziale nr 3. Wprowadzono także przepis odnoszący się do źródeł danych do sporządzenia informacji o cenach transferowych.

W projekcie proponuje się wydłużenie terminu na złożenie informacji o cenach transferowych do końca jedenastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego podmiotu (powiązanego oraz innego niż powiązany w zakresie transakcji innych niż kontrolowane dla potrzeb transakcji z tzw. rajami podatkowymi). Ponieważ sporządzenie i złożenie informacji o cenach transferowych ma związek z dokumentacją cen transferowych, na podstawie której sporządzana jest informacja, termin jej złożenia wypada miesiąc później od terminu na sporządzenie dokumentacji cen transferowych. Zmiana ta ma zracjonalizować proces raportowania cen transferowych przez podmioty zobowiązane do jej złożenia.

Projekt wprowadza zmianę w zakresie organu, do którego składana jest informacja o cenach transferowych. Zgodnie z nowym przepisem, informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach podatku dochodowego. Projektowane przepisy precyzują także obowiązek złożenia informacji o cenach transferowych dla spółek niebędących osobami prawnymi. W takim przypadku informację tę składa się do naczelnika urzędu skarbowego, właściwego według siedziby lub miejsca prowadzenia działalności spółki. Zmiana właściwości w zakresie składania informacji wynika z konieczności racjonalizacji procesu zbierania, przepływu i analizy informacji przez administrację skarbową.

Doprecyzowano także sposób składania informacji o cenach transferowych dla spółek niebędących osobami prawnymi. Projektowane przepisy wskazują bezpośrednio , że informacja o cenach transferowych powinna być składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Jednocześnie proponuje się zmianę w zakresie podpisywania informacji o cenach transferowych, która będzie mogła być podpisywana przez:

- osobę fizyczną – w przypadku podmiotu powiązanego będącego osobą fizyczną,
- osobę upoważnioną przez przedsiębiorcę zagranicznego do reprezentowania go w oddziale – w przypadku podmiotu powiązanego będącego przedsiębiorcą zagranicznym posiadającym oddział działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub
- kierownika jednostki w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości, a w przypadku gdy jednostką kieruje organ wieloosobowy – przez jedną albo więcej osób uprawnionych do reprezentacji, z zachowaniem zasad reprezentacji.

Projektowane przepisy wyłączają możliwość podpisywania informacji przez pełnomocnika, jednakże wprowadzają wyjątki od tego wyłączenia. Należą do nich prokurent działający zgodnie z zasadami reprezentacji oraz pełnomocnik będący adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub biegłym rewidentem.

W projekcie doprecyzowano również, że informacja o cenach transferowych sporządzana jest na podstawie lokalnej dokumentacji cen transferowych, jeżeli podmiot był obowiązany do jej sporządzenia w zakresie odpowiednich transakcji. W pozostałych przypadkach, informacja o cenach transferowych powinna być sporządzona na podstawie danych i informacji

pochodzących ze sprawozdania finansowego lub z innych dokumentów. W projekcie nie określono rodzajów innych dokumentów w formie zamkniętego katalogu, umożliwiając podmiotom wypełnienie obowiązku w sposób najbardziej odpowiadający prowadzonej działalności gospodarczej .

Uproszczeniem przewidzianym w projekcie jest rezygnacja z obowiązku wyznaczania wspólnika spółki niebędącej osobą prawną, który obowiązany jest do złożenia informacji o cenach transferowych za spółkę. Lokalną dokumentację cen transferowych sporządza spółka niebędąca osobą prawną (w przypadku gdy jest podmiotem obowiązanym do jej sporządzenia). W związku z tym uzasadnione jest, aby informacja o cenach transferowych była składana przez podmiot, tj. spółkę niebędącą osobą prawną.

Pozostałe zmiany

Większość pozostałych zmian ma charakter doprecyzowujący lub jest konsekwencją wprowadzenia przedstawionych wyżej zmian w zakresie cen transferowych.

Proponuje się dodanie ustawowej definicji porozumienia podatkowego oraz porozumienia inwestycyjnego w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Ma to charakter techniczny zwiększający czytelność przepisów w zakresie cen transferowych.

Porozumienie podatkowe i porozumienie inwestycyjne będzie obok porozumienia cenowego przesłanką wyłączającą określenie przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z danym porozumieniem.

Nowelizacja co do zasady zmienia w przepisach dotyczących cen transferowych okres referencyjny z roku obrotowego na rok podatkowy. Jednakże w przypadku podmiotów powiązanych, które nie są podatnikiem PIT i CIT, a mianowicie spółek niebędących osobami prawnymi, należy uznać, iż jeśli przepisy odwołują się do roku podatkowego, to w ich przypadku oznacza to rok obrotowy.

Projekt obejmuje również propozycję doprecyzowującą obowiązek dokumentacyjny wynikający z art. 11o ust. 1-2 ustawy o CIT dla spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej. Proponowana regulacja uściśla, na kim ciążą obowiązki dokumentacyjne, poprzez wskazanie spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej oraz określenie zakresu tych obowiązków, które mają dotyczyć transakcji kontrolowanych oraz innych niż kontrolowane z podmiotami niewchodzącymi w skład tej podatkowej grupy kapitałowej.

Konsekwencją likwidacji oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych jest również modyfikacja sankcji karnych skarbowych w zakresie lokalnej dokumentacji cen transferowych i informacji o cenach transferowych.

Kolejną z proponowanych zmian jest zmiana przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie raportowania transakcji zawartych z nierezydentami. W obecnym stanie prawnym podatnicy są

obowiązani do raportowania danych i informacji ze zbliżonych do siebie obszarów w wielu różnych formularzach (np. TPR, ORD-U, APA-P, APA-C). Rozwiązanie takie jest czasochłonne i skutkuje zwiększeniem obowiązków sprawozdawczych po stronie podatników.

Projekt wprowadza uproszczenie w wywiązywaniu się z ww. obowiązków przez podatników obowiązanych do składania informacji o cenach transferowych. Wprowadzenie proponowanych rozwiązań polega na dodaniu § 1c do art. 82 Ordynacji podatkowej. Proponowany przepis art. 82 § 1c stanowi, że w przypadku podmiotu obowiązanego do sporządzenia informacji o cenach transferowych, podmiot ten będzie zwolniony z obowiązku sporządzania i przekazywania informacji o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego (formularz ORD-U). Obowiązek sporządzania i przekazywania informacji o umowach zawartych z nierezydentami (ORD-U) wynika z art. 82 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Proponowany przepis w zdaniu drugim wskazuje, że zwolnienie z obowiązku sporządzania i przedkładania ORD-U nie dotyczy podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, dokonujących transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem z tzw. rajów podatkowych (tj. transakcji, o których mowa w art. 23za ust. 1).

Zwolnienie będzie dotyczyło informacji ORD-U składanych po 31 grudnia 2021.

Nowelizacja przewiduje również zmiany w ustawie o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Mają one jedynie charakter dostosowawczy polegające na uaktualnieniu odesłań do przepisów Konwencji Arbitrażowej (art. 69 ust. 1 ustawy DRM).

Wprowadzenie reżimu holdingowego

Międzynarodowe holdingi odgrywają w realiach gospodarczych strategiczną rolę, a gospodarka światowa w znacznym stopniu opiera się na działalności transgranicznej takich grup. W dobie wzrastającego znaczenia globalizmu, waga rozliczeń transgranicznych będzie rosła[11].

Z perspektywy funkcjonowania holdingów międzynarodowych, polityka podatkowa ma kluczowe znaczenie, gdyż ich obciążenia podatkowe mają znaczny udział w wydatkach całej struktury organizacyjnej, co przekłada się bezpośrednio na pozycję konkurencyjną. W doktrynie wskazuje się m.in. na następujące kryteria brane pod uwagę przy ocenie danego systemu podatkowego jako korzystnego z punktu widzenia lokalizacji spółek holdingowych:

– zwolnienie dla otrzymywanych dywidend oraz warunki skorzystania z takiego zwolnienia;

[11] D. Gajewski, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym holdingów międzynarodowych*, Monitor Podatkowy nr 9/2016, str. 23.

– brak opodatkowania przeniesienia własności udziałów/akcji[12].

Dostrzegając jak ważnym kryterium dla wyboru lokalizacji spółek holdingowych jest system podatkowy danego państwa, a także w odpowiedzi na podnoszone w doktrynie postulaty[13], proponuje się wprowadzenie reżimu podatkowego, który będzie sprzyjał lokalizacji spółek h

oldingowych w Polsce.

Nowy reżim podatkowy dostępny będzie dla polskich spółek holdingowych, posiadających krajowe lub zagraniczne spółki zależne. Będzie on stanowił alternatywę względem obecnie funkcjonującej instytucji podatkowej grupy kapitałowej.

Podstawowym celem projektu jest zapewnienie polskim przedsiębiorcom korzystnych warunków zakładania i kontroli grup holdingowych (akumulacja rodzimego kapitału) oraz stworzenie konkurencyjnego otoczenia podatkowego, które będzie sprzyjać powrotowi polskich przedsiębiorców z jurysdykcji zagranicznych.

Dodatkowym celem jest stworzenie dla inwestorów zagranicznych korzystnego środowiska do lokowania w Polsce spółek holdingowych (np. regionalnych), co powinno przełożyć się na wzrost kapitału obecnego w Polsce.

Projektowany preferencyjny reżim będzie opierał się na następujących filarach:

– zwolnienie z CIT 95% kwoty dywidend otrzymywanych przez spółkę holdingową od spółek zależnych;

– pełne zwolnienie z CIT zysków ze zbycia udziałów/akcji w spółkach zależnych.

Podstawowym warunkiem skorzystania z powyższych preferencji będzie posiadanie przez spółkę holdingową co najmniej 10% udziałów lub akcji w spółce zależnej przez minimum 1 rok. Przesłanki skorzystania z preferencji są zatem w tym zakresie bardziej korzystne niż te przewidziane w Dyrektywie Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (dalej: „Dyrektywa PS”).

Ograniczenie zakresu definicji spółek zależnych do spółek:

– w kapitale których spółka holdingowa posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów lub akcji nieprzerwanie przez minimum 1 rok; oraz

---

[12] W. Eynatten, *European Holding Company Tax Regimes: A Comparative Study*, European Taxation, nr 12/2007, str. 562.

[13] Przykładowo: D. Gajewski, *Czy w polskim ustawodawstwie istnieje potrzeba tworzenia holdingowego prawa podatkowego*, Monitor Podatkowy, nr 9/2014, str. 28; J. Kowalczyk, *Jak położyć kres emigracji kapitału*, Puls Biznesu z 04.04.2014, - wydanie elektroniczne: https://www.pb.pl/jak-polozyc-kres-emigracji-kapitalu-744439; M. Dziedzic, *Polska Spółka Holdingowa*, Forbes - wydanie elektroniczne z 03.04.2014: https://www.forbes.pl/finanse/polska-spolka-holdingowa/0fg8lz0.

- które nie posiadają więcej niż 5% udziałów lub akcji w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym lub praw o podobnym charakterze,

ma na celu objęcie reżimem tzw. struktur jednopoziomowych (o stosunkowo prostej strukturze powiązań właścicielskich). Proponowane podejście ma utrudnić wykorzystywanie tego typu powiązań do niedozwolonych optymalizacji.

Należy przy tym zauważyć, że projektowane rozwiązanie w przyszłości będzie mogło ulec rozszerzeniu także na inne podmioty, w tym struktury wielopoziomowe.

Do projektowanych preferencji będą miały zastosowanie regulacje antyabuzywne oraz szczególne wyłączenia (w tym dla transakcji z podmiotami powiązanymi). Ma to na celu:

- zachowanie spójności w ramach systemu podatkowego (m.in. w zakresie regulacji o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (CFC) oraz z obecną polską międzynarodową polityką podatkową;
- zapewnienie spójności z zasadami wyznaczonymi przez Grupę ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) - Code of Conduct (Business taxation);
- zapobieganie rozszczelnieniu systemu podatkowego, poprzez minimalizację ryzyka potencjalnych nadużyć.

Doświadczenia zagraniczne

Koncepcja tworzenia szczególnego reżimu podatkowego dla spółek holdingowych funkcjonuje w wielu państwach, w bardzo różnym kształcie, zależnym od przyjętej przez dane państwo polityki podatkowej.

W państwach Unii Europejskiej nie przyjęto jednolitego modelu opodatkowania holdingów – w tym zakresie funkcjonują różne koncepcje, choć pewnym wspólnym mianownikiem są zasady przewidziane w Dyrektywie PS.

W doktrynie[14] wskazuje się, że kryteriami podziału przyjętych przez państwa koncepcji są teorie opodatkowania holdingów:

- w ramach UE najliczniejsza jest grupa państw, które swoje rozwiązania podatkowe opierają na teorii jedności, zakładającej traktowanie holdingu jako jednego podmiotu

[14] D. Gajewski, *Czy austriackie rozwiązania holdingowe mogą być wzorem dla zmian przepisów o podatkowej grupie kapitałowej,* Monitor Podatkowy, nr 12/2013, str. 22.

gospodarczego i opodatkowanie tylko łącznego wyniku finansowego (Holandia, Hiszpania, Portugalia, Francja, Wielka Brytania i Irlandia);

- drugą grupę tworzą państwa, których regulacje odnoszące się do opodatkowania holdingów opierają się na teorii rozdziału, która zakłada opodatkowanie spółek wchodzących w skład holdingu jak niezależnych podatników, a transakcje pomiędzy nimi nie są podatkowo neutralne (do tej grupy należą Belgia, Grecja i Włochy);
- do trzeciej grupy należą państwa realizujące teorią mieszaną, łączącą cechy ww. teorii (Niemcy, Dania, Luksemburg, Polska).

Większość państw UE przewiduje preferencje podatkowe dla dywidend otrzymywanych od spółek zależnych oraz zysków kapitałowych z tytułu zbycia udziałów lub akcji w tych spółkach pod warunkiem spełnienia określonych warunków wielkości udziału w kapitale. Przykładowo:

- Grecja: dywidendy – zwolnione w zakresie i na warunkach przewidzianych Dyrektywą PS; zyski kapitałowe – zwolnienie na takich samych warunkach;
- Chorwacja: dywidendy - zwolnienie, bez wymogu posiadania określonego udziału w kapitale; zyski kapitałowe – brak zwolnienia, opodatkowanie na zasadach ogólnych (12%/18%);
- Włochy: dywidendy - preferencja w postaci 95% zwolnienia, bez wymogu posiadania określonego udziału w kapitale; zyski kapitałowe – preferencja w postaci 95% zwolnienia, jeśli udziały posiadane przez min. 12/13 miesięcy, a udział został klasyfikowany jako finansowy środek trwały w pierwszym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym po nabyciu udziału;
- Belgia: dywidendy - preferencja w formie odliczenia od dochodu w określonych progach, pod warunkiem posiadania min. 10% udziału w kapitale (lub wartość udziału w kapitale min. 2,5 mln EUR) przez okres co najmniej 1 roku; zyski kapitałowe – zwolnienie na ww. warunkach;
- Węgry: dywidendy - zwolnienie, bez wymogu posiadania określonego udziału w kapitale; zyski kapitałowe: preferencja w formie zwolnienia, jeśli udziały były posiadane przez min. 1 rok, a transakcja została zgłoszona organom podatkowym w określonych terminach.

Jak widać na przykładzie wybranych państw, niestosujących zasadniczo koncepcji jedności podatkowej, zakres i warunki zwolnień są niezwykle zróżnicowane (zależne od przyjętej przez dane państwo polityki podatkowej).

Należy podkreślić, że możliwość skorzystania z opisanych powyżej preferencji jest co do zasady uzależniona od spełnienia dodatkowych określonych wymogów, w tym zwłaszcza o charakterze antyabuzywnym. Zwolnienia nie obejmują zwykle następujących przypadków:

- dochody pochodzą ze spółek z tzw. rajów podatkowych lub z państw, z którymi nie zawarto umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (tak np. Belgia, Czechy, Irlandia, Niderlandy);
- dochody pochodzą ze spółek spełniających definicję CFC (tak np. Węgry, Włochy);
- dochody, z których wypłacana jest dywidenda nie były w państwie źródła opodatkowane na wystarczającym poziomie (tak np. Belgia, Czechy);
- dochody, z których wypłacana jest dywidenda były opodatkowane w ramach szczególnych reżimów (tak np. Belgia);
- dywidendy są traktowane jako koszt uzyskania przychodu w państwie rezydencji wypłacającej je spółki zależnej (tak np. Belgia, Grecja, Niemcy);
- spółka holdingowa lub spółka zależna nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej (tak np. Słowacja, Włochy).

Funkcjonują również dodatkowe szczególne klauzule antyabuzywne (w tym zbliżone do klauzuli z Dyrektywy PS). Ponadto, w niektórych państwach możliwość skorzystania z preferencji wymaga również dopełnienia dodatkowych wymogów formalnych (np. zgłoszenia transakcji do organów podatkowych – tak np. Węgry).

Niektóre jurysdykcje przewidują także wyłączenia z preferencji określonych typów spółek (np. Cypr – wyłączenie ze zwolnienia dla zysków kapitałowych sprzedaży spółek nieruchomościowych).

Projektowane zmiany w art. 22c ustawy CIT

Zmiany dotyczą objęcia regulacjami antyabuzywnymi zwolnień z CIT wprowadzanych reżimem holdingowym (tj. projektowanym Rozdziałem 5b).

Projektowany art. 24m ustawy CIT - definicje

Przepis ustanawia definicje spółki holdingowej oraz spółki zależnej.

Spółką holdingową, która będzie mogła korzystać z preferencji, będzie spółka z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółka akcyjna, będąca polskim rezydentem podatkowym. W celu ograniczenia transferu zysków ze sprzedaży udziałów (akcji) do wielopoziomowych, potencjalnie nietransparentnych grup podmiotów, bezpośrednimi lub pośrednimi udziałowcami (akcjonariuszami) spółki holdingowej nie mogą być podmioty mające siedzibę lub zarząd lub miejsce rejestracji lub położenia:

- w jurysdykcjach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (zgodnie z rozporządzeniami wydawanymi przez Ministra Finansów na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy CIT); lub

- w jurysdykcjach wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych; lub
- w jurysdykcjach, z którymi nie ma podstawy prawnej do wymiany informacji ws. podatkowych.

Powyższe nie wpływa na możliwość posiadania statusu udziałowców (akcjonariuszy) spółki holdingowej przez osoby fizyczne.

Ponadto, aby zapewnić, że nowy reżim będzie odpowiadał celowi i potrzebie nowelizacji, wspierał realne inwestycje (np. takie jak tworzenie regionalnych holdingów) i promował prowadzenie rzeczywistego biznesu, wprowadza się wymóg prowadzenia przez spółkę holdingową rzeczywistej działalność gospodarczej (wymóg substancji). Wprowadzenie tego wymogu ma również charakter antyabuzywny i ma na cele ograniczenie ryzyka potencjalnych nadużyć. Trudno bowiem znaleźć powody, dla których spółki holdingowe powinny zostać wykluczane z grona podmiotów prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą tj. posiadania wystarczającego substratu majątkowo-osobowego wymaganego dla tego typu działalności. W celu skorzystania z preferencji przewidzianych w projekcie, spółka holdingowa będzie musiała posiadać bezpośrednio na podstawie tytułu własności nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki zależnej nieprzerwanie przez okres co najmniej 1 roku. Okres ten jest krótszy niż w Dyrektywie PS, co ma wpłynąć pozytywnie na atrakcyjność projektowanego reżimu z perspektywy inwestorów.

Spółką zależną może natomiast być zarówno polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna (projektowany art. 24m pkt 3 – definicja krajowej spółki zależnej), jak i zagraniczna spółka będąca podatnikiem zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych, z wyłączeniem spółek niemających osobowości prawnej (projektowany art. 24m pkt 4 – definicja zagranicznej spółki zależnej). W przypadku zagranicznych spółek zależnych, z definicji wyłączone są jednak podmioty mające siedzibę lub zarząd lub miejsce rejestracji lub położenia:

- w jurysdykcjach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (zgodnie z rozporządzeniami wydawanymi przez Ministra Finansów na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy CIT); lub
- w jurysdykcjach wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych; lub
- w jurysdykcjach, z którymi nie ma podstawy prawnej do wymiany informacji ws. podatkowych

(analogicznie jak w projektowanym art. 24m pkt 1 lit. e, dotyczącym udziałowców (akcjonariuszy) spółek holdingowych).

Powyższe zawężenie katalogu podmiotów, które mogą spełniać definicję zagranicznej spółki zależnej zapewnia spójność projektowanych regulacji z obowiązującym reżimem CFC[15].

Projektowane preferencje mają dotyczyć tzw. holdingów jednopoziomowych, w których dywidenda przekazywana jest ze spółek operacyjnych bezpośrednio do spółki holdingowej. W konsekwencji, spółka zależna nie może posiadać:

- udziałów lub akcji w innych spółkach (zarówno polskich, jak i zagranicznych) w wysokości przekraczającej 5%, ani też
- tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym lub praw o podobnym charakterze.

W celu uniknięcia kumulacji preferencji podatkowych, z katalogu spółek holdingowych i zależnych wyłączone są spółki korzystające ze zwolnień z art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy CIT, tj. w ramach specjalnej strefy ekonomicznej lub tzw. Polskiej Strefy Inwestycji.

Projektowane preferencje dla spółek holdingowych stanowić mają rozwiązanie alternatywne wobec podatkowych grup kapitałowych, zatem w celu uniknięcia nakładania się na siebie obu reżimów, spółki holdingowe ani spółki zależne nie mogą wchodzić w skład podatkowych grup kapitałowych).

Nowy reżim będzie również alternatywą wobec obecnie funkcjonujących zwolnień z art. 20 ust. 3 lub 22 ust. 4 ustawy CIT. Podatnik, będący spółką holdingową, będzie miał zatem możliwość:

- skorzystania ze zwolnień z art. 20 ust. 3 lub 22 ust. 4 ustawy CIT; albo
- skorzystania ze zwolnień w ramach projektowanego reżimu holdingowego, tj. w odniesieniu do danej spółki zależnej, do skorzystania ze zwolnienia dla dywidend (projektowany art. 24n) oraz zwolnienia dochodów ze zbycia udziałów lub akcji tej spółki zależnej (projektowany art. 24o).

Oznacza to, że nie przewiduje się, w odniesieniu do danej spółki zależnej, możliwości łączenia zwolnień z wymienionych powyżej w pkt (i) ze zwolnieniami wskazanymi w pkt (ii) - tj. jeśli spółka holdingowa w odniesieniu do dochodów z danej spółki zależnej stosuje zwolnienie z art. 20 ust. 3 lub 22 ust. 4 ustawy CIT, to wówczas nie może przy zbyciu udziałów lub akcji tej spółki zależnej zastosować zwolnienia z projektowanego art. 24o.

[15] F. Majdowski, B. Kuźniacki, *Nowelizacja polskich regulacji CFC – przegląd kluczowych zmian obowiązujących od 1.01.2019 r.*, Przegląd Podatkowy, nr 2/2019, s. 25

Korzystanie ze zwolnień z art. 20 ust. 3 lub 22 ust. 4 ustawy CIT przed datą wejścia w życie ustawy wprowadzającej nowy reżim (tj. przed 1 stycznia 2022 r.) nie wpływa na możliwość stosowania zwolnień z nowego reżimu opodatkowania, przewidzianego w Rozdziale 5b.

Projektowany art. 24n – zwolnienie dla dywidend

Projektowany art. 24n ust. 1 zakłada zwolnienie od opodatkowania otrzymywanej przez spółkę holdingową od spółki zależnej dywidendy wskazanej w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy CIT, w części odpowiadającej 95% kwoty tej dywidendy.

Pozostała część dywidendy, nieobjęta projektowanym zwolnieniem (tj. 5% kwoty dywidendy), będzie podlegała opodatkowaniu CIT w Polsce na zasadach ogólnych dla opodatkowania dywidend, według stawki podatku 19%. Dla uniknięcia wszelkich wątpliwości należy podkreślić, że ta część dywidendy nie będzie objęta zwolnieniami z art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy CIT.

Do części dywidend nieobjętej zwolnieniem z projektowanego art. 24n ust. 1, otrzymanej przez spółkę holdingową z zagranicznej spółki zależnej, może mieć zastosowanie przewidziana w art. 20 ust. 1 ustawy CIT metoda unikania podwójnego opodatkowania – na zasadach ogólnych, z zastrzeżeniem, że odliczeniu będzie podlegał jedynie podatek zapłacony za granicą proporcjonalnie przypadający na część dywidendy (tj. 5%), która nie będzie w Polsce podlegała zwolnieniu (projektowany art. 24n ust. 2). Celem art. 20 ust. 1 jest bowiem uniknięcie podwójnego opodatkowania – z uwagi zaś na zastosowanie zwolnienia do 95% dywidendy, problem podwójnego opodatkowania może dotyczyć jedynie 5% dywidendy. Przyjęcie takiego podejścia jest spójne z zasadami przewidzianymi w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania których stroną jest Polska.

W celu uniknięcia kumulacji preferencji, do całości dywidendy, z której 95% objęte jest zwolnieniem, nie ma zastosowania art. 20 ust. 2 ustawy CIT, przewidujący tzw. kredyt pośredni/zaliczenie pośrednie (projektowany art. 24n ust. 5).

Projektowanemu zwolnieniu towarzyszą regulacje antyabuzywne, w celu ograniczenia ryzyka potencjalnych nadużyć oraz zapewnienia jego spójności z zasadami wyznaczonymi przez Grupę ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) - *Code of Conduct (Business taxation)*.

Pierwsza z regulacji antyabuzywnych (projektowany art. 24n ust. 3 pkt 1) przewiduje, że z omawianego zwolnienia nie będą korzystać dywidendy ze spółki zależnej, jeżeli spełnione będą warunki przewidziane w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b i c ustawy CIT. Nie mogą być one spełnione po stronie spółki zależnej w roku podatkowym, w którym wypłacana jest dywidenda do spółki holdingowej oraz w którymkolwiek z 5 lat podatkowych poprzedzających ten rok. Ograniczenie to nie dotyczy jednak spółki zależnej będącej rezydentem podatkowym w państwie członkowskim UE/EOG, która prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą

działalność gospodarczą (co odpowiada art. 24a ust. 16 oraz ust. 18 i 18a ustawy CIT - projektowany art. 24n ust. 4).

Kolejna regulacja antyabuzywna (projektowany art. 24n ust. 3 pkt 2) wyłącza możliwość stosowania zwolnienia w części, w jakiej spółka zależna pomniejsza swój ciężar podatkowy w państwie rezydencji podatkowej o wypłacone do spółki holdingowej dywidendy (poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów lub odliczenie od dochodu/podstawy opodatkowania/podatku). Analogiczną regulację zawiera art. 20 ust. 16 ustawy CIT.

W odniesieniu do projektowanego zwolnienia zastosowanie będą miały również regulacje antyabuzywne zawarte w art. 22c ustawy CIT.

Projektowany art. 24o – zwolnienie dla zysków kapitałowych

Projekt przewiduje wprowadzenie preferencji w postaci zwolnienia z CIT dochodów uzyskiwanych przez spółkę holdingową z tytułu odpłatnego zbycia udziałów lub akcji w spółce zależnej.

Opisywane zwolnienie ma zastosowanie wyłącznie, jeśli nabywcą udziałów/akcji jest podmiot niepowiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 ustawy CIT. Możliwość zastosowania zwolnienia jedynie do podmiotów niepowiązanych ma na celu ograniczenie ryzyka potencjalnych schematów agresywnej optymalizacji podatkowej oraz odpowiada celowi regulacji – zamierzeniem nie jest bowiem objęcie preferencją zmian struktury w ramach już istniejącej grupy kapitałowej.

Warunkiem skorzystania ze zwolnienia będzie złożenie przez spółkę holdingową oświadczenia o zamiarze skorzystania ze zwolnienia do właściwego dla niej (tj. spółki holdingowej) naczelnika urzędu skarbowego na co najmniej 30 dni przed dniem zbycia udziałów/akcji w spółce zależnej. Oświadczenie będzie musiało zawierać również:

- dane identyfikacyjne obu stron transakcji (imiona i nazwiska lub nazwy, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej);
- analogiczne dane identyfikacyjne spółki zależnej, która będzie zbywana;
- wskazanie, jaki udział w kapitale spółki zależnej będzie przedmiotem zbycia (tj. jaka część udziałów/akcji spółki zależnej będzie zbywana przez spółkę holdingową);
- planowaną datę zawarcia umowy.

Zwolnieniem nie będzie również objęte zbycie udziałów lub akcji w tzw. spółce nieruchomościowej (projektowany art. 24o ust. 3). Wyłączenie zwolnienia w tym zakresie wynika z polityki podatkowej zakładającej opodatkowanie w Polsce zbycia nieruchomości położonych w Polsce oraz spółek, które takie nieruchomości posiadają – bez względu na to, czy zbywca jest polskim rezydentem podatkowym czy nierezydentem.

W odniesieniu do projektowanego zwolnienia zastosowanie będą miały również regulacje antyabuzywne zawarte w art. 22c ustawy CIT.

Projektowany art. 24p – wykazywanie danych w deklaracji

Zgodnie z projektowanym przepisem, podatnicy korzystający z preferencji przewidzianych w Rozdziale 5b (tj. zwolnień, o których mowa w art. 24n ust. 1 lub w art. 24o ust. 1) będą obowiązani wykazać dane dotyczące tych preferencji w odpowiedniej deklaracji.

Przepisy przejściowe

Szczególne zasady wejścia w życie Rozdziału 5b przewidziano dla podatników, których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Ponadto, zwolnienie dla dywidend uzyskanych przez spółkę holdingową, o którym mowa w art. 24n ust. 1 ustawy CIT, ma zastosowanie do dywidend wypłaconych po dniu 31 grudnia 2021 r.

Modernizacja przepisów dotyczących procedury poboru podatku u źródła

Ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193 z późn. zm.) dokonano zmian w zakresie sposobu poboru podatku u źródła z tytułu wypłacanych należności na rzecz nierezydenta oraz – w przypadku dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych – na rzecz rezydenta. Zmiana w przepisach ustawy o CIT i ustawy o PIT zaczęła obowiązywać z początkiem 2019 roku. Sprowadzała się ona do wprowadzenia w pewnym zakresie (tj. w sytuacji wypłaty do tego samego podatnika należności na kwotę ponad 2 mln złotych), w miejsce ulgi stosowanej już w momencie wypłaty przez płatnika (ang. relief at source), obowiązku poboru podatku przez płatnika, połączonego z procedurą dokonania zwrotu podatku (ang. tax refund). Zwrot podatku u źródła w procedurze WHT refund następować miał po przeprowadzeniu odpowiedniej weryfikacji prawa do preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła należności.

Przepisy, które zaczęły obowiązywać z początkiem 2019 r. przewidywały możliwość niepobierania podatku u źródła po przekroczeniu progu dwóch milionów złotych na podstawie jednego z dwóch uproszczeń, tj. złożenie przez płatnika oświadczenia lub posiadanie opinii o stosowaniu zwolnienia. Przepisy obu ustaw o podatkach dochodowych umożliwiały również niestosowanie WHT refund na podstawie ewentualnie wydanego rozporządzenia Ministra Finansów. Zgodnie bowiem z tymi przepisami minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł określić katalog podatników, płatników lub czynności, w przypadku których możliwe będzie niepobranie podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zastosowanie zwolnienia lub obniżonych stawek wynikających z przepisów szczególnych oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dotychczas Minister

Finansów wydał dziewięć rozporządzeń ograniczających lub wyłączających stosowanie mechanizmu WHT refund - pięć z nich dotyczyło przepisów ustawy o CIT, cztery rozporządzenia ograniczały i wyłączały ten mechanizm na gruncie przepisów ustawy o PIT. Rozporządzenia te de facto ograniczały stosowanie na półroczne okresy mechanizmu WHT refund w stosunku do nierezydentów z państw, z którymi Rzeczpospolita Polska podpisała umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdy umowy takie określały zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych (pod warunkiem istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby takiego nierezydenta).

Zmiany polegają między innymi na zawężeniu zakresu przedmiotowego i podmiotowego stosowania procedury zwrotu podatku (ang. WHT refund). Zmiany mają również na celu rozszerzenie zakresu przedmiotowego opinii o stosowaniu zwolnienia na preferencje przewidziane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (tj. obniżone stawki podatku u źródła lub zwolnienie z obowiązku poboru podatku u źródła). Obecnie opinia o stosowaniu zwolnienia dotyczy jedynie zwolnień wynikających z przepisów implementujących Dyrektywy Unii Europejskiej – tj. zwolnienia przewidziane w art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Poszerzenie zakresu stosowania tego instrumentu na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oznacza konieczność dodania stosownych regulacji do przepisów ustawy o PIT oraz zmianę nazwy samego instrumentu na opinię o stosowaniu preferencji. Zmiany obejmują także obszar wypłat należności poprzez podmioty prowadzące rachunki papierów wartościowych i rachunki zbiorcze, wypłat z obligacji Skarbu Państwa, a także wypłat na rzecz tzw. zagranicznych zakładów zlokalizowanych w Polsce.

Nowe zasady określania wzorów formularzy PIT

W obecnym stanie prawnym przepisy ustaw o podatku dochodowym zawierają upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzeń wzorów formularzy, w odniesieniu do których w przepisie ustawy posługuje się zwrotem „według ustalonego wzoru". Chodzi w szczególności o wzory zeznań, ale także deklaracji, informacji czy oświadczeń.

Przykładem takiego upoważnienia jest art. 45b ustawy PIT. Przepis ten obowiązuje od 1 stycznia 2001 r., czyli od 20 lat. W tym czasie nastąpił znaczny rozwój usług cyfrowych, w tym realizowanych przez podmioty publiczne. Rozwój ten umożliwia odstąpienie od określania wzorów formularzy PIT w drodze rozporządzenia na rzecz ich udostępnienia w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Odformalizuje to i usprawni proces określania wzorów. Nie zwolni jednak organu władzy publicznej z ustawowego obowiązku określania wzorów formularzy PIT. Minister właściwy do

spraw finansów publicznych nadal będzie określał te wzory, z tym że ich ogłoszenie nie będzie dokonywane w Dzienniku Ustaw lecz poprzez publikację na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Wzory te będą posiadały wszystkie dotychczasowe elementy umożliwiające prawidłowe wypełnienie oraz wysłanie formularza, w tym: (1) nazwę, symbol oraz wariant formularza, (2) dane identyfikacyjne, (3) objaśnienia co do sposobu wypełniania, terminu i miejsca składania formularza.

Wzorem lat ubiegłych będzie można z nich korzystać składając je w wersji elektronicznej albo (w przypadkach gdy jest to możliwe) drukując i składając w formie papierowej.

Nowe brzmienie art. 45b ustawy PIT, oprócz wzorów, które obecnie wymieniane są w tym przepisie czyli: (1) deklaracji PIT-4R, PIT-6, PIT-8AR, (2) informacji PIT-8C, PIT-11, PIT-R, IFT-1/IFT-1R, (3) oświadczeń PIT-2, PIT-2A, PIT-3, (4) rocznego obliczenia podatku wraz z informacją PIT-40A/11A, (5) zeznań PIT-36, PIT-36S, PIT-36L, PIT-36LS, PIT-37, PIT-38, PIT-39 wraz z załącznikami, obejmie swoim zakresem również deklarację PIT-NZ, o której mowa w art. 30da ust. 14, informację PIT/NZI, o której mowa w art. 30dg ust. 1, informację PIT-ISN, o której mowa w art. 41 ust. 4i ustawy PIT, oświadczenie PIT-OP, o którym mowa w art. 45c ust. 3a ustawy PIT, zeznanie PIT-CFC, o którym mowa w art. 45 ust. 1aa ustawy PIT oraz oświadczeń, o których mowa w art. 30j ust. 1 pkt 1, art. 30o pkt 1 ustawy PIT.

Udostępnianie w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych worów formularzy podatkowych obejmie również formularze dotyczące zryczałtowanego podatku dochodowego. Będą to formularze określone w art. 52 ustawy o ryczałcie, tj. wzór zeznania PIT-28, PIT-28S, wraz z załącznikami oraz informacji PIT-16Z.

Nowe rozwiązanie będzie stosowane po raz pierwszy do rozliczenia dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2021 r.

Do czasu udostępnienia wzorów według zasad określonych w projekcie obowiązywać będą dotychczasowe wzory określone w rozporządzeniach wydanych na podstawie upoważnień ustawowych zawartych w ustawach podatkowych. Precyzuje to przepis przejściowy.

Analogiczne rozwiązanie przewidziane zostało w przepisach ustawy CIT.

Wprowadzenie prawa do odliczenia od podstawy obliczenia podatku dodatkowych 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację, tzw. ulga na robotyzację

Projektowana ulga funkcjonować będzie na kształt podobny do już obowiązującej, sprawdzonej ulgi na badania i rozwój. Podatnikowi, prowadzącemu działalność przemysłową (produkcyjną), będzie przysługiwać prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów, które już

wcześniej zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Dodatkowe odliczenie nie będzie mogło przekroczyć 50% wysokości kosztów.

Obecnie przepisy polskiego prawa podatkowego nie przewidują instrumentów wspierających robotyzację.

Projektowana ulga funkcjonować będzie na kształt podobny do już obowiązującej, sprawdzonej ulgi na badania i rozwój. Podatnikowi, prowadzącemu działalność przemysłową (produkcyjną), będzie przysługiwać prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów, które już wcześniej zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Dodatkowe odliczenie nie będzie mogło przekroczyć 50% wysokości kosztów.

Znaczenie robotyzacji

Strategia na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030) wskazała, że właściwe przygotowanie polskich firm na wyzwania związane ze zmianami technologicznymi wymaga automatyzacji/robotyzacji procesów technologicznych i systemów je wspomagających, tak by powstawały w pełni zautomatyzowane i zrobotyzowane procesy produkcyjne. Wpłyną one korzystnie na powtarzalność procesów technologicznych, a w konsekwencji na poprawę produktywności przedsiębiorstw. Wprowadzenie *ulgi na robotyzację* jest działaniem proaktywnym, wynikiem działań ukierunkowanych na wsparcie rozwoju tzw. „Przemysłu 4.0". Wsparcie rozwoju polskich firm w tym obszarze jest konieczne, by polska gospodarka była konkurencyjna na rynku międzynarodowym.

Pożądane jest, aby na **robotyzację** decydowało się coraz więcej polskich przedsiębiorstw. Robotyzacja powinna stać się kluczowym narzędziem służącym do zwiększania efektywności rynkowej. Sektorem gospodarki, w którym występuje częsta interakcja świata cyfrowego i środowiska fizycznego jest przemysł. Tempo czwartej rewolucji przemysłowej jest nieporównywalnie szybsze w odniesieniu do wcześniejszych zmian w przemyśle. Proces ten przyspiesza, m.in. za sprawą wykładniczego wręcz rozwoju sztucznej inteligencji (AI), robotyzacji, Internetu rzeczy (IoT) i rozwiązań chmurowych.

Celem regulacji jest stworzenie środowiska przyjaznego do powstawania tzw. fabryk przyszłości. Fabryka przyszłości to przede wszystkim cała gama procesów automatyzacji i zaawansowanej analityki, która skupia się na zbieraniu i analizie danych, zwiększeniu produktywności, zmniejszeniu ilości odpadów i poprawie bezpieczeństwa pracowników.

Polskie przedsiębiorstwa muszą wypracować rozwiązania dotyczące sposobu przetwarzania danych. Wyznacznikiem efektywnego korzystania z danych, nie jest sam fakt posiadania dużych zbiorów danych, ale umiejętne ich wykorzystanie. Zdolność kolekcjonowania, przetwarzania i analizy danych, połączona z wiedzą i doświadczeniem człowieka, potrafi „zamknąć lukę" pomiędzy otrzymaną informacją ze świata cyfrowego, a potrzebną zmianą w świecie rzeczywistym.

Polska nie jest gospodarką zamkniętą, odizolowaną od świata zewnętrznego, musi więc w sposób elastyczny reagować na zmiany w gospodarce światowej. Na świecie przewagę konkurencyjną zdobywają przedsiębiorstwa bardziej efektywne – często są to firmy poruszające się w realiach Przemysłu 4.0.

Przerwane łańcuchy dostaw i problemy w transporcie podczas pandemii skłaniają do przemyśleń w zakresie odejścia od koncentracji światowej produkcji w jednym regionie i większej regionalizacji łańcuchów dostaw[16]. Można oczekiwać, że już w perspektywie średniookresowej część produkcji będzie z powrotem przenoszona do Europy. Aby polskie firmy mogły uczestniczyć w tym procesie powinny być konkurencyjne nie tylko technologicznie, ale również cenowo. Będzie to możliwe jedynie w przypadku jak najdalej posuniętej lub wręcz całkowitej automatyzacji procesów produkcyjnych. Należy wziąć także pod uwagę, że zautomatyzowana produkcja, pozbawiona bezpośredniej styczności z człowiekiem, jest nie tylko tańsza, ale również bezpieczniejsza w niecodziennych okolicznościach (np. pandemia, gwałtowne zjawiska atmosferyczne. Szeroko rozumiana transformacja cyfrowa przedsiębiorstw, będąca poniekąd również wynikiem wzrostu poziomu robotyzacji przedsiębiorstw, jest także odpowiedzią na zwiększone zapotrzebowanie na zdalne funkcjonalności. Przewaga ta uwidoczniła się z całą mocą w czasie epidemii i zarządzonej konieczności utrzymywania dystansu.

Robotyzacja pozwala także na szybkie reagowanie na zmiany struktury czy wielkości popytu, uruchomienie produkcji w krótkich seriach i wysoką elastyczność w ofercie przedsiębiorstw. Linie zrobotyzowane charakteryzują się ponadto znacząco mniejszym wskaźnikiem liczby błędów na 1 mln przeprowadzonych operacji w toku produkcji (do tego niezależnym od pory doby). Taka produkcja jest szybsza, tańsza i bardziej dokładna.

Proces robotyzacji warto analizować również pod kątem zmian demograficznych. Według prognoz GUS, do 2030 r. przewidywana liczba polskich obywateli w wieku produkcyjnym zmniejszy się o blisko 2 mln osób. Wartość współczynnika dzietności kobiet wyraźnie wskazuje na to, że w kolejnych latach nastąpi spadek zasobów pracy. Potencjalny krótkoterminowy wzrost bezrobocia, będący następstwem pandemii koronawirusa, nie rozwiąże problemów demograficznych i spadającej podaży pracy. Robotyzacja jest konieczna, aby uwolnić część zasobów w celu zaspokojenia zapotrzebowania na pracę, generowanego przez zjawisko starzejącego się społeczeństwa. Intensyfikacja robotyzacji zmieni strukturę zatrudnienia. W miejsce likwidowanych fizycznych stanowisk produkcyjnych, w których przedsiębiorstwa notują największy brak pracowników, powstaną nowe miejsca pracy związane z obsługą zwiększonej produkcji (przedstawiciele handlowi, specjaliści od utrzymania ruchu, marketingu i logistyki) oraz samych robotów (operator, serwis). Popyt na roboty przemysłowe spowoduje tworzenie nowych miejsc pracy w jednostkach edukacyjnych

[16] Szlaki handlowe po pandemii COVID-19, 2020, PIE, str.4.

i na wyższych uczelniach, instytucjach sektora badań i rozwoju nakierowanych na zwiększanie zastosowań robotów, czy np. prowadzenie badań naukowych związanych z robotyzacją.

Zmiany w światowej gospodarce związane m.in. z pandemią koronawirusa wymagają odważnych działań, jednym z przykładów takich działań jest swoista „ucieczka do przodu". Powinno to nastąpić przez znaczne zwiększenie produktywności gospodarki i wyrwanie się z pułapki średniego dochodu. Należy wykorzystać szanse wynikające z zachodzących zmian w światowych łańcuchach wartości. Wobec tego, prowadzona polityka gospodarcza powinna zostać ukierunkowana na wsparcie oraz poprawę efektywności i produktywności.

Poziom cyfryzacji polskich przedsiębiorstw

Kluczowe znaczenie dla przyszłości polskiej gospodarki ma również ocena zdolności przedsiębiorstw do cyfrowej transformacji i wdrożenia rozwiązań, które umożliwią przejście do Przemysłu 4.0. Przemysł ten oznacza integrację inteligentnych maszyn, systemów oraz wprowadzanie zmian w procesach produkcyjnych, mających na celu zwiększanie wydajności wytwarzania, a także możliwości elastycznych zmian asortymentu.

Punktem wyjścia do oceny możliwości transformacji cyfrowej polskich przedsiębiorstw są dane dotyczące wykorzystania technologii informacyjnych i komunikacyjnych (ICT). Z roku na rok dane te są coraz lepsze. W 2018 r. komputery wykorzystywało 96,2% przedsiębiorstw, w 2019 roku – już 98,6%). Odsetek przedsiębiorstw mających dostęp do Internetu, w tym szerokopasmowego, przekraczał 95%, a w 2019 roku dostęp osiągnął 99%. W 2018r. ponad dwie trzecie firm, w tym 90% dużych, wyposażało swoich pracowników w sprzęt pozwalający na mobilny dostęp do Internetu, w 2019 roku było to już 78,3% wszystkich firm. Własną stronę internetową w 2018 r. posiadało dwie trzecie przedsiębiorstw (w tym 90% dużych i 62,5% małych), a w 2019 roku już trzy czwarte firm. Co trzecie przedsiębiorstwo w Polsce wykorzystywało przynajmniej jedno z mediów społecznościowych, przy czym najpopularniejszym narzędziem były serwisy społecznościowe[17], obecnie i te statystyki znacznie się poprawiły bo ponad 40% firm posiada media społecznościowe.

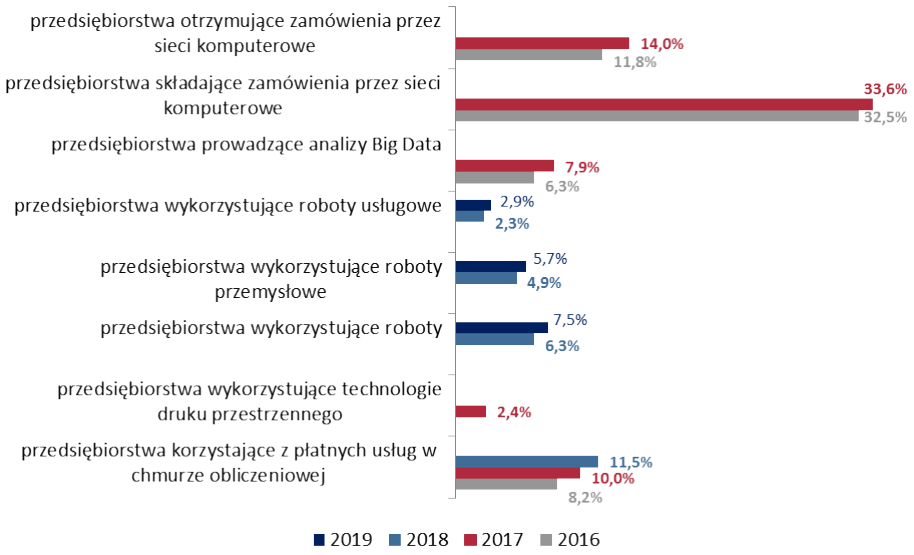
Wyposażenie przedsiębiorstw w komputery z dostępem do Internetu oraz urządzenia mobilne to podstawowy aspekt wykorzystania ICT w przedsiębiorstwach. Bardziej zaawansowane działania obejmują wykorzystanie technologii, np. do prowadzenia działalności produkcyjnej oraz operacyjnej. Najczęściej przedsiębiorstwa wykorzystują sieci komputerowe do składania lub realizacji zamówień, natomiast upowszechnienie pozostałych rozwiązań w działalności firm jest mniejsze (por. Wykres 2).

Przykładowo, w 2018 r. z płatnych usług chmury obliczeniowej korzystało 11,5% przedsiębiorstw, natomiast w 2020 roku ilość ta wzrosła do 24,4% przedsiębiorstw Polska wypada pod tym względem wciąż niekorzystnie na tle innych krajów UE (średnia w UE: 36%),

[17] Za materiałem DAG MR: *Społeczeństwo informacyjne w Polsce*, GUS (publikacje z różnych lat).

wyprzedzając jedynie Grecję, Rumunię, Łotwęi Bułgarię[18](choć nastąpiła poprawa względem 2018, kiedy wyprzedzaliśmy jedynie Rumunię i Bułgarię). Biorąc pod uwagę klasę wielkości, usługi chmury obliczeniowej największą popularność zyskały wśród firm zatrudniających co najmniej 250 osób - 59,5% (42,7%w 2018 roku) Spośród płatnych usług oferowanych w chmurze obliczeniowej najczęściej kupowano te, które związane były z udostępnieniem poczty e-mail, a także z przechowywaniem plików przedsiębiorstwa. Barierę w korzystaniu z płatnych usług w chmurze obliczeniowej, związaną z niewystarczającym poziomem wiedzy, częściej wskazywały podmioty małe (36,9%) niż duże (13,8%)[19].

Wykres 1. Odsetek przedsiębiorstw korzystających z różnych rozwiązań ICT



Źródło: DAG MR na podstawie danych GUS.

Niższy odsetek przedsiębiorstw korzysta z analiz *big data,* choć i tu stopniowy wzrost jest zauważalny. W 2017r. 7,9% (8,5% w 2019 roku) podmiotów prowadziło analizy tego rodzaju (średnio 12% w UE28), przy czym – podobnie jak przy innych technologiach ICT – największe zainteresowanie takimi usługami wykazały podmioty duże, wśród których 28,4% (25,7% w 2018 roku) prowadziło analizy dużych zbiorów danych. Przedsiębiorstwa wykorzystywały głównie dane geolokalizacyjne pozyskane z urządzeń przenośnych (5,2%). Wśród podmiotów zatrudniających co najmniej 250 osób jako najczęściej wykorzystywane źródło wymieniano czujniki i urządzenia inteligentne (15,7%)[20].

Wykorzystanie robotów nie należy w Polsce do zbyt popularnych, choć trzeba zastrzec, że znajdują one coraz szersze zastosowanie w różnych dziedzinach gospodarki. W 2019 r. roboty w swojej działalności wykorzystywało 7,5% przedsiębiorstw, w tym roboty przemysłowe –

[18] Dane Eurostat [isoc_cicce_use]; https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Cloud_computing_-_statistics_on_the_use_by_enterprises
[19] Ibidem.
[20] Ibidem.

5,7%, a roboty usługowe – 2,9%. Największy odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących roboty odnotowano wśród podmiotów dużych – 28,4%. Zainteresowanie tych firm koncentrowało się głównie na robotach przemysłowych (25,3%), a rzadziej na robotach usługowych (8,1%)[21]. W 2020 roku odsetek wykorzystywania robotów w firmach zmalał do 7,1% przedsiębiorstw, w tym roboty przemysłowe – 5,9%, a roboty usługowe – 2,2%. Najczęściej z robotów korzystały przedsiębiorstwa duże (30,7%), a biorąc pod uwagę rodzaj prowadzonej działalności – jednostki przetwórstwa przemysłowego (14,2%). Najrzadziej maszyny te znajdowały zastosowanie w firmach zajmujących się informacją i komunikacją (1,7%). Uwzględniając rodzaj urządzenia, robotów usługowych najchętniej używano w przedsiębiorstwach związanych z naprawą i konserwacją komputerów i sprzętu komunikacyjnego (7,1%) administrowaniem i działalnością wspierającą (4,7%), natomiast robotów przemysłowych – w sekcji przetwórstwo przemysłowe (13,6%).

Niski poziom wykorzystania w Polsce technologii kojarzonych z czwartą rewolucją przemysłową jest szczególnie widoczny na tle innych krajów. Dobrym narzędziem do kompleksowych, międzynarodowych porównań poziomu cyfryzacji w różnych państwach jest wskaźnik *Digital Economy and Society Index* (DESI) opracowany przez Komisję Europejską[22]. Wskaźnik główny składa się z 5 wymiarów, z których każdy również ma charakter wskaźnika syntetycznego. Te wymiary to: łączność, korzystanie z usług internetowych, cyfrowe usługi publiczne, kapitał ludzki i integracja technologii cyfrowej.

W 2019 r. (DESI 2020) Polska z wynikiem 45 (wzrost o 4,3 punkty procentowe) w ogólnym rankingu zajęła 23. pozycję wśród 28 państw UE. Wynik Polski uległ poprawie, podobnie jak średnia UE która zmieniła się z 49,4 na 52,6 (wzrost o 3 punkty procentowe). Nasz nominalny wynik indeksowy co prawda poprawia się, jednak w tempie niewiele szybszym niż w innych krajach. Skutkuje to nieznacznym awansem w samym rankingu. Poziom wykorzystania mobilnych usług szerokopasmowych w Polsce jest w dalszym ciągu najwyższy w skali UE, a ceny – bardzo konkurencyjne. Wysokie wyniki, jeżeli chodzi o zasięg stałych sieci o bardzo dużej przepływności oraz sieci 4G, przyczyniły się do poprawy ogólnego wyniku Polski w podkategorii „Łączność". Poprawiły się wyniki w dziedzinie cyfrowych usług publicznych, jednak nie wpłynęło to na zmianę pozycji Polski. Polska poprawiła swoje wyniki w zakresie stosowania wstępnie wypełnionych formularzy i realizacji usług przez internet, a pod względem korzystania z otwartych danych plasuje się powyżej średniej unijnej. Wyniki te są jednak niwelowane przez słabsze wyniki w obszarze integracji technologii, kapitału ludzkiego oraz korzystania z usług internetowych, z którymi to obszarami związanych jest najwięcej wyzwań. W szczególności:

– 15% ludności Polski nie korzysta jeszcze z internetu,

[21] Ibidem.

[22] https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/desi

- niemal połowa społeczeństwa wciąż nie posiada podstawowych umiejętności cyfrowych.
- na rynku jest coraz więcej specjalistów w dziedzinie ICT i absolwentów kierunków teleinformatycznych, ale ich liczba pozostaje poniżej średniej unijnej.

Jeśli chodzi o integrację technologii cyfrowej w działalności biznesowej, Polska zajmuje 25. miejsce wśród krajów UE. Polskie przedsiębiorstwa w coraz większym stopniu korzystają z możliwości oferowanych przez handel elektroniczny:

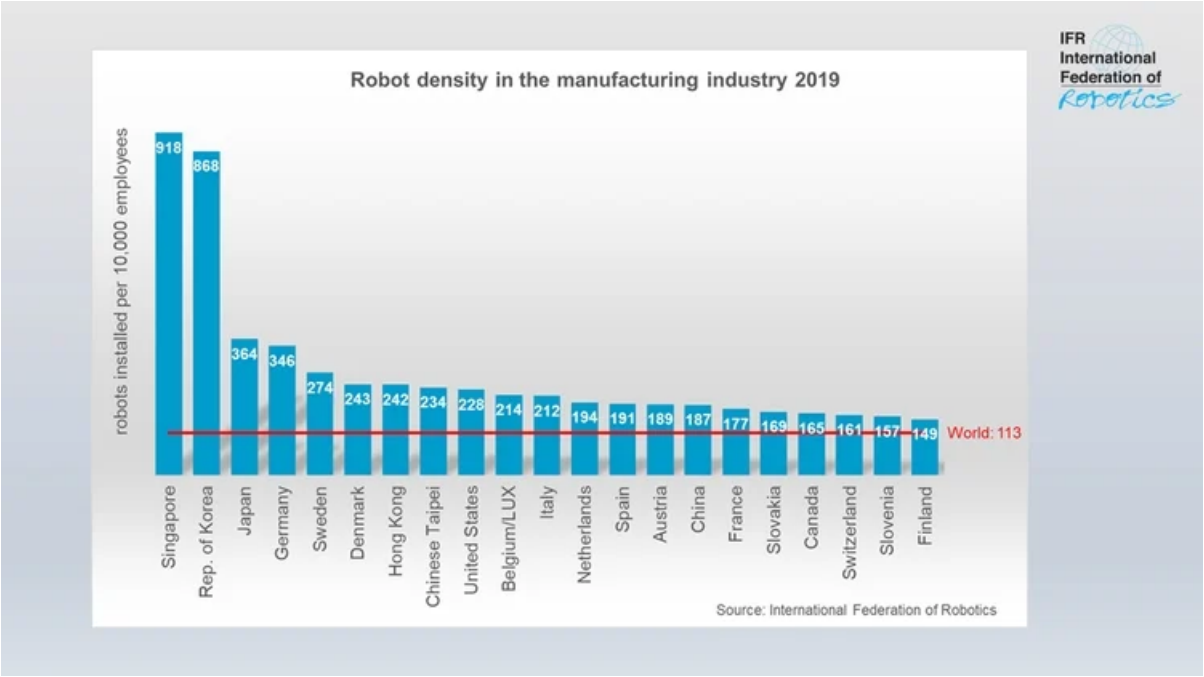
- 13% MŚP prowadzi sprzedaż w internecie, co stanowi wzrost w porównaniu z poprzednim rokiem, ale nadal plasuje Polskę poniżej średniej dla UE wynoszącej 18%.
- jedynie 5% wszystkich MŚP prowadzi sprzedaż zagraniczną przez internet na rzecz klientów z innych państw UE.
- z mediów społecznościowych korzysta 14% przedsiębiorstw (średnia dla UE to 25%),
- 7% korzysta z usług w chmurze,
- 8% analizuje duże zbiory danych.

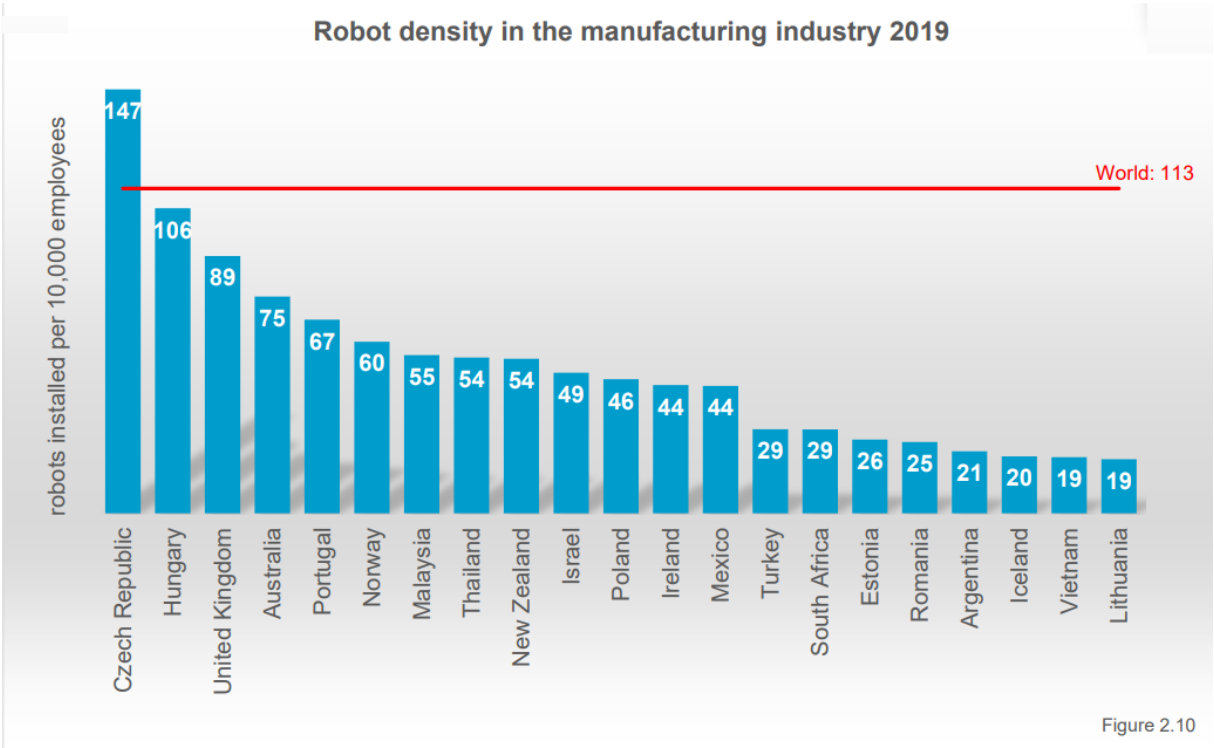
Poziom robotyzacji i automatyzacji polskich przedsiębiorstw[23]

Istotnym wyzwaniem polskiej gospodarki jest niski stopień robotyzacji i automatyzacji przemysłu, co uwidacznia porównanie z innymi krajami. Mimo szybkiego przyrostu liczby robotów w ostatnich latach polskie firmy wypadają pod tym względem gorzej nie tylko w porównaniu z gospodarkami zachodnimi, ale też z krajami naszego regionu (por. Wykres 2i 3).

Wykres 2 i 3. Gęstość robotów w przemyśle przetwórczym (liczba robotów na 10 tys. pracowników) w wybranych krajach w 2019 r.

[23] Dane cytowane w tym rozdziale pochodzą z *World Industrial Robots 2019,* wydanego przez IFR Statistical Department. Wykres 2.





Źródło: IFR

W 2019 roku na 10 tys. pracowników przypadło 46 robotów przemysłowych(w 2018 - 42) czyli o 4 więcej niż rok wcześniej. Zarówno w 2018 jak i 2019 roku branżą najbardziej zautomatyzowaną pozostawała motoryzacja, w której na 10 tys. pracowników przypadało 190 robotów (w 2018 - 189 robotów). W pozostałych gałęziach przemysłu powszechność robotów jest pięciokrotnie niższa i wynosiła 29 urządzeń na 10 tys. pracowników w 2018 i 32 roboty w 2019.

Na koniec 2018 r. liczba wykorzystywanych robotów w Polsce wyniosła 13.632 sztuki, a na koniec 2019 – 15.600 sztuk (wzrost 16%). W 2018r. aż 39% wszystkich robotów (5.267) znalazło zastosowanie w przemyśle samochodowym (w 2019 roku udział ten spadł do 28% co przy ogólnym wzroście świadczyć może pozytywnie o pozostałych gałęziach). Udział przemysłu chemicznego i tworzyw sztucznych wynosił 19% (2.574 sztuki). Dokładne dane zawiera poniższa tabela:

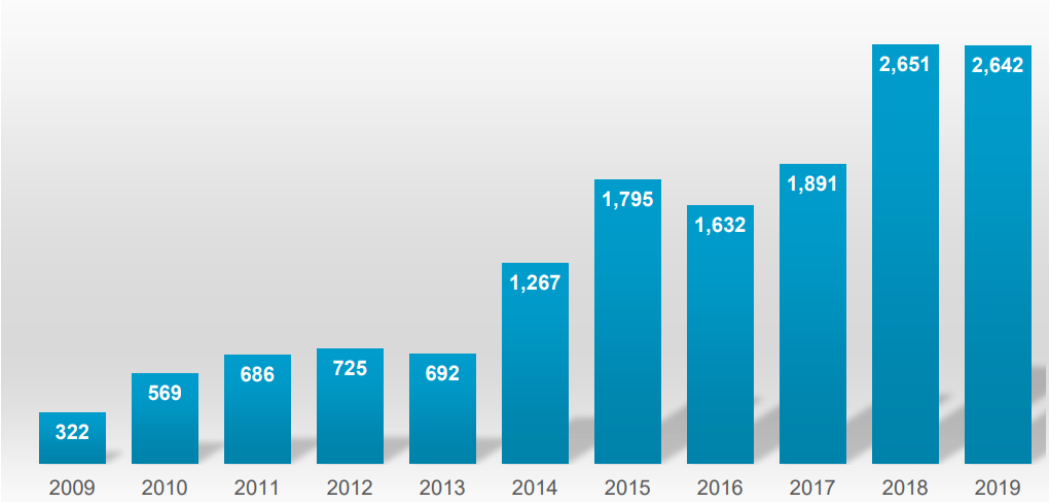
Roboty w Polsce w podziale na branże		
	2018	**2019**
Rolnictwo, leśnictwo, rybactwo	35	43
Górnictwo	3	3
Przemysł spożywczy i tytoniowy	504	619
Przemysł tekstylny, odzieżowy, skórzany	7	7
Przemysł drzewny i meblarski	119	150
Przemysł papierniczy i poligraficzny	37	41
Przemysł chemiczny i tworzyw sztucznych	2.574	2.865
Przemysł szklarski, ceramiczny, obróbki kamienia	73	83
Przemysł metalowy	1.741	1.973
Przemysł elektrotechniczny	344	526
Przemysł motoryzacyjny, w tym:	5.267	6.025
produkcja pojazdów, silników i karoserii	1.743	2.080
produkcja części samochodowych	3.503	3.924
nieokreślone	21	21
Wytwarzanie pozostałego sprzętu transportowego	36	40
Pozostałe branże przemysłowe	405	558
Dostawy wody, gazu i elektryczności	5	6
Budownictwo	40	47
Edukacja, badania i rozwój	121	150
Pozostałe branże nieprzemysłowe	55	85
Pozostałe	2.266	2.548
Razem	**13.632**	**15.769**

Biorąc pod uwagę rodzaj wykonywanej przez robota pracy, najczęściej występują roboty przenoszące różne elementy w trakcie produkcji (tzw. manipulatory) oraz roboty spawalnicze. Dokładne dane podaje tabela:

	Stan na koniec 2018r. (szt.)	Przyrost w 2018r. (szt.)	Przyrost w 2019r. (szt.)
Przenoszenie elementów do odlewania, formowania tworzyw sztucznych, cechowania, kucia, zginania	8.471	1.477	1.568
Spawanie i lutowanie	3.307	440	398
Dozowanie (w tym malowanie, emaliowanie)	464	33	56
Przetwarzanie (w tym cięcie, mielenie, gratowanie, szlifowanie)	404	10	84
Montaż i demontaż	837	159	178
Pozostałe i niesklasyfikowane	2.286	532	358

W 2019 roku zainstalowano prawie tyle samo robotów co w roku 2018. Może to oznaczać, że mimo dużych potrzeb i ciągle niskiego nasycenia robotami, inwestycje robotyczne napotkały barierę popytową.

Wykres 4. Nowe instalacje robotów przemysłowych w Polsce w latach 2009-2019



Źródło: DIP MR na podstawie danych IFR.

Nowe roboty w 2018 r. instalowane były głównie w przemyśle motoryzacyjnym (33%), przemyśle chemicznym i produkcji tworzyw sztucznych (15%), a także w przemyśle metalowym i maszynowym (9%)[24]. W 2019 r. tendencja ta się utrzymuje, nowe roboty

[24] Dane do Raportu IFR pochodzą od sprzedawców robotów. W przypadku gdy dane odnośnie sprzedaży do danej branży czy odnośnie typu robota raportowało mniej niż cztery firmy, informacje o takich transakcjach trafiały do grupy „pozostałe" lub „nieokreślony".

instalowane były głownie głównie w przemyśle motoryzacyjnym (37%), przemyśle chemicznym i produkcji tworzyw sztucznych (14,6%), a także w przemyśle metalowym i maszynowym (9,5%)

Nowe roboty zainstalowane w. w Polsce w podziale na branże		
	2018	**2019**
Przemysł spożywczy i tytoniowy	64	135
Przemysł tekstylny, odzieżowy, skórzany	0	0
Przemysł drzewny i meblarski	0	0
Przemysł papierniczy i poligraficzny	0	0
Przemysł chemiczny i tworzyw sztucznych	407	386
Przemysł szklarski, ceramiczny, obróbki kamienia	18	18
Przemysł metalowy	227	252
Przemysł elektrotechniczny	136	192
Przemysł motoryzacyjny	883	982
Pozostałe branże przemysłowe	305	270
Edukacja, badania i rozwój	24	29
Pozostałe branże nieprzemysłowe	29	39
Pozostałe	558	332
Razem	**2.651**	**2.642**

Polska na tle krajów regionu

Szczególnie widoczna jest różnica w tempie zmian pomiędzy Polską a Węgrami. W 2008 r. gęstość robotyzacji w obu krajach różniła się o zaledwie 4 punkty procentowe. W kolejnych dziewięciu latach obie gospodarki charakteryzowały się tendencją wzrostową, jeśli chodzi o stopień robotyzacji przemysłu, jednakże proces ten na Węgrzech był zdecydowanie szybszy. W efekcie, w 2017 r. gęstość robotyzacji w przemyśle węgierskim była już o 42 punkty procentowe wyższa niż w polskim. W 2019 roku na 10 tyś pracowników na Węgrzech było już 106 robotów podczas gdy w Polsce jedynie 46.

Różnice w stopniu robotyzacji polskiego przemysłu są jeszcze większe w porównaniu z przemysłem słowackim i czeskim. Oba te kraje osiągnęły średni światowy i poziom robotyzacji – Słowacja w 2013r., a Czechy w 2016r. W Polsce natomiast gęstość robotyzacji w 2008 r. była o 61 punktów procentowych niższa niż na świecie , a w 2017 r. różnica ta jeszcze się

powiększyła (do 70 punktów procentowych). W 2019 roku gęstość robotyzacji w Polsce była o 59% niższa niż na świecie.

Przy utrzymaniu dotychczasowego tempa zmian, jeśli chodzi o robotyzację produkcji, polski przemysł nie będzie w stanie w ciągu najbliższej dekady osiągnąć poziomów gęstości charakterystycznych dla rynku europejskiego. Oznacza to, że będzie on stawał się coraz mniej konkurencyjny wobec przemysłów z innych krajów Unii Europejskiej[25].

Korzyści z robotyzacji

Z badania IPiAG[26] wynika, że firmy, które wdrożyły u siebie roboty przemysłowe, w zdecydowanej większości przypadków odnotowały wymierne korzyści ekonomiczne. Najważniejszą i najczęściej występującą korzyścią jest wzrost produkcji, na który wskazało 84% ankietowanych przedsiębiorstw. Spowodowane jest to tym, że robotyzacja procesów produkcyjnych zwiększa moce wytwórcze przedsiębiorstwa. Roboty pracują szybciej i bez przestojów, czego efektem jest wzrost produkcji w zakładzie.

Przedsiębiorcy przyznają również, że robotyzacja przyczynia się do poprawy konkurencyjności przedsiębiorstwa (twierdzi tak 63% ankietowanych). Wzrost konkurencyjności jest spowodowany głównie zwiększeniem mocy produkcyjnych, niższymi kosztami wytwarzania oraz poprawą jakości produkowanych wyrobów. Ponad połowa firm, które zainwestowały w roboty przemysłowe, odnotowała spadek kosztów produkcji. Zautomatyzowanie części produkcji w większości przypadków powoduje, że jednostkowy koszt wytworzenia wyrobów spada, gdyż powstają one szybciej i z wykorzystaniem mniejszych ilości surowca produkcyjnego.

Robotyzacja produkcji pozwala na wzrost poziomu sprzedaży wyrobów (53% firm), a co najmniej na zachowanie dotychczasowego poziomu przychodów (47% firm). Wzrost albo utrzymanie udziału na dynamicznie rozwijających się rynkach często zależy od odpowiedniej jakości i atrakcyjności cenowej produkowanych wyrobów. Wdrożenie robotów znacznie ułatwia oba zadania, czego potwierdzeniem jest m.in. to, że wśród firm biorących udział w badaniu, żadna nie odnotowała spadku popytu na swoje wyroby po robotyzacji produkcji.

Poprawa elastyczności produkcji i jakości wyrobów to kolejne dwie oczywiste korzyści, które przedsiębiorcy odnotowują po instalacji robotów przemysłowych. Instalacja robotów umożliwia firmom szybkie reagowanie na zmieniające się potrzeby rynkowe i dostosowanie asortymentu produkowanych wyrobów. Ponadto, dzięki robotom wyroby te są produkowane z jednakowo wysoką jakością, a koszt wytworzenia wyrobów spada, gdyż powstają one szybciej i z wykorzystaniem mniejszych ilości surowca produkcyjnego. Należy jednak zauważyć, że w przypadku jednej czwartej przedsiębiorstw efekt niższych kosztów produkcji jeszcze się nie pojawił.

[25] *Wpływ robotyzacji na konkurencyjność polskich przedsiębiorstw.* III Edycja, 2019, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych.
[26] Ibidem.

Blisko połowa firm korzystających z robotów przyznaje, że gdyby była w pełni świadoma korzyści, jakie można uzyskać dzięki robotyzacji, to proces ten przeprowadziłaby wcześniej. Potwierdza to powszechne przekonanie, że poziom wiedzy o korzyściach z robotyzacji jest wśród polskich przedsiębiorstw nadal dość niski.

Roboty a zatrudnienie

Zależność między stosowaniem robotów w produkcji przemysłowej a poziomem zatrudnienia jest złożona. Nowe miejsca pracy tworzone dzięki robotyzacji powstają w części w przedsiębiorstwach przemysłowych i w części w sektorze usług, poza tymi przedsiębiorstwami. W przedsiębiorstwach znacząco zmienia się struktura zatrudnionych. W miejsce niektórych likwidowanych stanowisk produkcyjnych powstają nowe miejsca pracy związane z obsługą zwiększonej produkcji (przedstawiciele handlowi, specjaliści od marketingu i logistyki) oraz samych robotów (sterowanie, konserwacja). Saldo efektów robotyzacji dla rynku pracy, prawdopodobnie nie jest zatem ujemne, jeżeli weźmie się pod uwagę wzrost popytu na specjalistów w zawodach związanych z robotyką w całej gospodarce. Specjaliści tacy nie muszą być pracownikami zatrudnionymi bezpośrednio w przedsiębiorstwach przemysłowych wyposażonych w roboty, mogą natomiast być wykorzystywani w elastyczny sposób na zasadach outsourcingu. Chodzi tu przede wszystkim o tzw. integratorów i programistów obsługujących uruchamianie i funkcjonowanie robotów. Popyt na roboty przemysłowe powoduje tworzenie nowych miejsc pracy w jednostkach edukacyjnych i na wyższych uczelniach, instytucjach sektora badań i rozwoju, skierowanych na zwiększanie zastosowań robotów, tworzenie literatury fachowej itd.

Perspektywy postępu robotyzacji w Polsce

Przedsiębiorstwa posiadające roboty mają w zdecydowanej większości pozytywne doświadczenia związane z robotyzacją. Odnoszone dzięki robotyzacji korzyści potwierdzają, że decyzja o jej wprowadzeniu była słuszna. Blisko dwie trzecie firm posiadających roboty przemysłowe przyznaje, że po robotyzacji wzrosła konkurencyjność przedsiębiorstwa i że planują dalsze inwestycje tego typu. Zakupy kolejnych jednostek są zwykle podyktowane koniecznością dalszego zwiększania produktywności zakładu i poprawiania tym samym konkurencyjności przedsiębiorstwa.

Zdecydowana większość firm, które jeszcze nie przeprowadziły robotyzacji produkcji, nie ma również takich planów w przyszłości. Ponad połowa firm nie zastanawiała się jeszcze nad ewentualnym zakupem robotów przemysłowych.

Wyniki badań IPiAG mogą świadczyć, że wśród przedsiębiorców nadal panuje przekonanie, że robotyzacja nie przyniesie im korzyści. Oznacza to, że de facto istnieje duża potrzeba edukacji menedżerów w zakresie efektów ekonomicznych, jakie może przynieść robotyzacja. Nad robotyzacją zastanawia się zaledwie 15% przedsiębiorstw. Aż 26% nie widzi takiej potrzeby. Powodem opisywanego podejścia jest zwykle ogólny brak obiektywnych przesłanek do

robotyzacji albo subiektywne przekonanie przedsiębiorców o braku konieczności takiej automatyzacji produkcji, mimo że specyfika produkcji w zakładzie mogłaby taką inwestycję całkowicie uzasadniać.

Z badania przeprowadzonego przez IPiAG wśród firm posiadających roboty wynika, że okres zwrotu z inwestycji w roboty przemysłowe w zdecydowanej większości przypadków nie przekracza dwóch lat, a w co czwartym przedsiębiorstwie zwraca się w okresie krótszym niż jeden rok. Zwrot w okresie dłuższym niż dwa lata występuje zwykle w firmach, w których mogły wyniknąć jakieś nieprzewidziane okoliczności bądź zostały popełnione błędy podczas wdrożenia.

Głównym czynnikiem ograniczającym robotyzację wydają się bariery wynikające z niewystarczającej wiedzy w zakresie robotyzacji i przekonanie o braku konieczności inwestowania w roboty przemysłowe. W wielu przypadkach barierą jest też niedostateczna wiedza z korzyści, jakie przynoszą roboty przemysłowe, oraz brak pozytywnych przykładów i wzorców do naśladowania. Jak wynika z raportu Control Engineering[27], wielu przedsiębiorców nie jest nadal świadomych zalet nowoczesnych technologii, w związku z czym trudno jest im samodzielnie odnaleźć tzw. wąskie gardła w procesie produkcyjnym, w których roboty mogłyby odegrać znaczącą rolę.

Według wspomnianego powyżej raportu, użytkownicy robotów dostrzegają poprawę jakości i wydajności produkcji (90%), a także jej większą przewidywalność i możliwość planowania wydajności produkcyjnej zakładu. 30% ankietowanych przedsiębiorców za główne powody zakupu robota wskazało zmniejszenie kosztów pracy (m.in. redukcję kosztów związanych z zatrudnieniem personelu i szkoleniem pracowników), ochronę zdrowia pracowników, możliwość pracy w wymagających aplikacjach (np. w przemyśle spożywczym, trudnych lub szkodliwych warunkach środowiskowych).

Wszyscy analitycy póki co są zgodni odnośnie tego że przedstawienie wiarygodnej prognozy nie jest obecnie możliwe. Nastawienie przedsiębiorców na przyszłość w dużej mierze zależeć będzie od rozwoju pandemii i rozwiązań kierowanych do przedsiębiorców. Te instytucje, które oferują ilościowe wyniki oparte na różnych scenariuszach, zapewniają szeroki zakres liczb, które ujawniają niepewność takich obliczeń. Na przykład VDMA International Business Outlook przy użyciu danych Oxford Economics i Eurostat, obrót maszynami w Polsce spadnie o 9% do 17% w 2020 r. Ich prognoza obrotów maszynami na 2021 r. mieści się w przedziale + 3% do + 8%. Ze względu na efekt portfela interwał dla robotyki jako jeden określony typ maszyny będą jeszcze większe. Polska gospodarka kwitnie od wielu lat. Tempo wzrostu PKB było powyżej średniej UE wykorzystanie mocy produkcyjnych było wysokie, a bezrobocie niskie. To jest może ta silna pozycja, która sprawia, że Komisja Europejska widzi stosunkowo niewielki wpływ kryzysu koronowego w Polsce.

[27] *Robotyka przemysłowa w Polsce*, Control Engineering, grudzień 2016.

Potrzeba interwencji

Polski przemysł, mimo systematycznego wzrostu zasobów robotów przemysłowych, rozwija się pod tym względem zbyt wolno. Pozostajemy w tyle, nie tylko za krajami azjatyckimi, ale także za niektórymi krajami Europy Środkowo-Wschodniej.

W związku z tym istnieje pilna potrzeba podjęcia przez państwo aktywnych działań. Robotyzacja procesów wytwórczych jest obecnie nie tyle szansą, co koniecznością przedsiębiorstw przemysłowych. Jednak potrzebna zmiana technologiczna nie zajdzie w sposób dynamiczny, jeśli nie zostanie wsparta działaniami państwa, mającymi na celu przełamanie fundamentalnych barier absorbcji nowych technologii po stronie przedsiębiorstw – w szczególności małych i średnich.

Dla dużej części przedsiębiorców robotyzacja jest nadal słabo rozpoznaną dziedziną, co w praktyce oznacza niską skłonność do podejmowania tego rodzaju inwestycji. Wątpliwości polskich przedsiębiorców znikają wraz z pojawieniem się pierwszych korzyści ekonomicznych z robotyzacji. Znaczący odsetek przedsiębiorstw posiadających roboty przemysłowe planuje zakup kolejnych bądź zastanawia się nad podjęciem takiej decyzji.

Aktualne zmiany otoczenia biznesu wynikające z pandemii koronawirusa mogą znacząco zmienić nastawienie do zmian, robotyzacji i elastyczności produkcji, pojawia się zatem w otoczeniu biznesowym dobry klimat na inwestycje w robotyzację. Dodatkowe wsparcie ze strony polityki fiskalnej może pomóc wykorzystać pojawiającą się okazję do znacznej poprawy efektywności gospodarki.

Zmienia się także sposób postrzegania robotów – coraz rzadziej są one traktowanie jako zagrożenie dla miejsc pracy. Wyczerpujące się zasoby siły roboczej spowodowały, że dla wielu zakładów przemysłowych robotyzacja stanowi obecnie jedyny skuteczny środek na trudności związane z niedoborem pracowników na rynku pracy. Doświadczenia firm, które poprawiły swoją konkurencyjność dzięki oparciu produkcji o roboty przemysłowe, jednoznacznie pokazują, że robotyzacja stanowi właściwy kierunek rozwoju.

Budowanie świadomości przedsiębiorców i promowanie korzyści wynikających z robotyzacji przemysłu oraz korzystania z nowoczesnych technologii, a także wspieranie podnoszenia poziomu technologicznego i organizacyjnego firm, z uwzględnieniem procesów przetwórczych, logistycznych, energetycznych oraz cyfrowej integracji tych procesów, jest zadaniem powstałej w 2019 r. Fundacji Platforma Przemysłu Przyszłości. Mając na uwadze niską świadomość polskich przedsiębiorców co do zalet robotyzacji, upowszechnianie wiedzy o robotach przemysłowych powinno być głównym działaniem ww. fundacji, mogącym przyspieszyć tempo robotyzacji w polskim przemyśle.

Równolegle z funkcjonowaniem FPPP prowadzone jest działanie *Standaryzacja usług Hubów Innowacji Cyfrowych dla wsparcia cyfrowej transformacji przedsiębiorstw* w ramach Programu

Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii na lata 2019-2021 pn. Przemysł 4.0. Celem tego programu jest wyłonienie, rozbudowa i uzupełnienie potencjału ośrodków, które posiadają zdolność do pełnienia roli Hubów Innowacji Cyfrowych (*Digital Innovation Hubs*), wypracowanie dobrych praktyk i standaryzacja świadczonych przez nie usług wsparcia przedsiębiorców w zakresie produktowej, usługowej oraz organizacyjnej transformacji, przy wykorzystaniu najnowocześniejszych rozwiązań technologicznych.

Wspomniane powyżej działania są niezwykle potrzebne, ale wymagają uzupełnienia o działania o charakterze fiskalnym, wspierające rozwój robotyki.

Uwarunkowania rozwoju robotyzacji i rola państwa

Niektóre z wiodących państw ustanowiły krajowe strategie wspierania innowacji w dziedzinie robotyki i ich zastosowania. W 2014 r. Japonia postawiła sobie za cel realizację „nowej rewolucji przemysłowej napędzanej przez roboty", podczas gdy Korea Południowa przyjęła ustawę o inteligentnym rozwoju i promocji robotów.

Niektórzy ze światowych liderów, w szczególności Korea Południowa, Tajwan i Japonia, posiadają również programy publiczne, mające za zadanie pomoc producentom – w szczególności małym i średnim przedsiębiorstwom – w przyjmowaniu zaawansowanych technologii, a niektóre kraje prowadzą aktywną politykę podatkową mającą na celu zachęcanie do stosowania zaawansowanych technologii, w tym robotyki. Przykładowo, w Singapurze firmy mogą w pierwszym roku wliczyć w koszty wszystkie nakłady inwestycyjne na komputery oraz urządzenia do automatyzacji, roboty, a także urządzenia energooszczędne. Korea Południowa zapewnia ulgę podatkową na inwestycje w nowy sprzęt, podczas gdy Japonia i Słowenia zapewniają przyspieszoną amortyzację nowego sprzętu.

W niektórych państwach podobne instrumenty wpisane są w działania na rzecz rozwoju szeroko pojętego Przemysłu 4.0. Np. w Niemczech roboty zajmują ważne miejsce w inicjatywie Przemysł 4.0, która jest wspierana przez rząd, środowisko akademickie i biznes. Budżet inicjatywy, w wysokości ponad 350 mln EUR, jest przeznaczony na wykorzystanie robotyki, sztucznej inteligencji i Internetu rzeczy w zaawansowanej produkcji. Podobne inicjatywy istnieją we Włoszech (Fabryka Przyszłości), we Francji (Fabryka Przyszłości, udzielanie pożyczek dla MŚP z branży robotyki oraz Robolution Capital – fundusz VC na rzecz robotyki) czy Wielkiej Brytanii (Przemysł Przetwórczy Wysokiej Wartości, robotyka i systemy autonomiczne zidentyfikowane jako jedne z ośmiu wielkich technologii)[28].

Wartość polskiego rynku robotów

[28] K. De Backer, T. DeStefano, C. Menon, J. Ran Suh - *Industrial robotics and the global organization of production*; OECD Science, Technology and Industry Working Papers 2018/03; s. 31; https://dx.doi.org/10.1787/dd98ff58-en

Brak jest całościowej próby oszacowania polskiego rynku robotów. W raporcie branżowego portalu Automatykab2b[29] – *Robotyka przemysłowa. Rynek krajowy w 2018 roku* – opublikowanym w październiku 2018 r., oszacowano polski rynek robotów na 260-290 mln zł. Szacunek opierał się na wskazaniach respondentów (dostawców robotów na rynek krajowy). Maksymalne wskazania wyniosły 500-700 mln zł. Raporty z wcześniejszych lat szacowały wartość rynku na poziomie 100 mln zł (raporty z 2012 i 2014 r.) oraz 180-200 mln zł (raport z początku 2016 r.). Wydaje się jednak, biorąc pod uwagę wykonane przez Ministerstwo Rozwoju, Pracy i Technologii rozeznanie rynku odnoście cen robotów, że dane te są zaniżone bądź obejmują jedynie ceny samych robotów. Należy bowiem rozróżnić cenę samego robota od ceny tzw. aplikacji zrobotyzowanej, tj. całego zrobotyzowanego stanowiska.

Koszt zakupu robota

Zakup samego robota to część całkowitych kosztów wdrożenia, które obejmują także dobór osprzętu, stworzenie stanowiska pracy oraz instalację. Ramię robota w wersji podstawowej jest przystosowane do zamontowania na nim narzędzi – tzw. peryferiów. Najczęściej używanym osprzętem są różnego rodzaju chwytaki, ale może to być też osprzęt spawalniczy czy dysza malująca, w zależności do czego robot zostanie zastosowany. W skład stanowiska zrobotyzowanego, oprócz samego ramienia robota, mogą wchodzić pozycjonery (pozwalające na ustawienie części, którą będzie obrabiał robot w odpowiednim miejscu i pod odpowiednim kątem), dodatkowe maszyny (szlifierki, tokarki oraz inne maszyny CNC30), a nawet tory do poruszania się robota (jeżeli elementy, nad którymi pracuje robot, są większe niż zasięg jego ramienia). Niezbędnym elementem wszystkich stanowisk są systemy bezpieczeństwa, rozumiane jako odpowiednie wygrodzenie, elektrozamki, bariery świetlne oraz inne elementy mające na celu zapewnienie bezpieczeństwa pracownikom. Robot, podobnie jak i wchodzące w skład zestawu maszyny, musi zostać zaprogramowany. Zrobotyzowane stanowisko pracy musi także zawierać system sterowania, dzięki któremu operator może kontrolować pracę robota i pozycjonerów z jednego miejsca. Ze względu na ilość możliwych zastosowań cena jednostkowa robota przemysłowego może kształtować się bardzo różnie.

Na podstawie wykonanego przez Ministerstwo Rozwoju, Pracy i Technologii badania (zapytanie do firm handlowych oraz producentów robotów) można określić uśrednioną cenę robota oraz aplikacji zrobotyzowanej.

Bez kosztów integracji i uruchomienia cena jednostkowego robota wynosi ok. 200 tys. zł. Przyjęto natomiast, że kompletna inwestycja w zrobotyzowane stanowisko pracy, zawierające w cenie programowanie robota, dodatkowe wyposażenie, wygrodzenia bezpieczeństwa, przygotowywanie dokumentacji, integrację oraz certyfikację wynosi średnio ok. 400 tys. zł.

[29] https://automatykab2b.pl/raporty/50146-roboty-przemyslowe-raport-rynek

[30] Computerized Numerical Control - komputerowe sterowanie urządzeń numerycznych – układ sterowania numerycznego, wyposażony w mikrokomputer, który można dowolnie interaktywnie zaprogramować. Obróbka CNC pozwala na szybkie, precyzyjne i wysoce powtarzalne wykonanie złożonych kształtów.

Zmiany w zakresie kosztów Pierwszej Oferty Publicznej (POP)

W projekcie przyjęto rozwiązania, których celem jest wprowadzenie odliczeń podatkowych odnoszących się do kosztów poniesionych w związku z „wejściem na giełdę", tj. Pierwszą Ofertą Publiczną (zwanej dalej „POP"), określoną w ustawie o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych.

Złagodzenie reguł związanych z powstawaniem i funkcjonowaniem podatkowych grup kapitałowych (PGK)

Projekt przewiduje złagodzenie warunków tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych oraz zabezpiecza takie podatkowe grupy przed podatkowymi skutkami okresowego spadku zyskowności uzyskiwanej przez taką grupę. Zmiany te mają na celu umożliwienie tworzenia PGK przez mniejsze podmioty, jak również uwzględnienie gospodarczych realiów funkcjonowania przedsiębiorstw i urealnienie dotychczas funkcjonujących warunków decydujących o możliwości uzyskania statusu PGK.

Ryczał od dochodów spółek

W projekcie proponowane są m.in. rozwiązania ukierunkowane na dalszy rozwój alternatywnego systemu opodatkowania – ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (dalej: „ryczałt od dochodów"). W odpowiedzi na wysokie zainteresowanie taką formą opodatkowania, proponowane zmiany mają na celu przede wszystkim rozszerzenie katalogu podmiotów, które będą uprawnione do wyboru tego systemu, a także złagodzenie niezbędnych do spełnienia warunków, pozwalających na wybór tej formy i dalsze jej stosowanie.

Przepisy regulujące ryczałt od dochodów weszły w życie z dniem 1 stycznia 2021 r., wprowadzając nowy reżim opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „CIT") poprzez związanie dochodu do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i modyfikacji podstawowych zasad opodatkowania CIT (np. momentu powstania obowiązku podatkowego). Rozwiązania w tym zakresie są adresowane do podatników CIT z sektora małych i średnich przedsiębiorstw o prostej strukturze udziałowej, prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą i zamierzających realizować proinwestycyjną strategię rozwoju. Celem przepisów w zakresie ryczałtu od dochodów jest wspieranie przedsiębiorców o słabszej pozycji konkurencyjnej i wyrównywanie ich szans na rynku.

Założeniem zmian proponowanych niniejszą ustawą nowelizującą jest uproszczenie i doprecyzowanie istniejących regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów, jak również

rozszerzenie katalogu podmiotów uprawnionych do wyboru opodatkowania ryczałtem. Powyższe zmiany umożliwią skorzystanie z regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów przez szeroką grupę podatników (cechujących się znacznym potencjałem rozwoju), których wzrost docelowo może stać się impulsem dla rozwoju gospodarczego całego kraju. Przyjmuje się, że przesunięcie w czasie obowiązku podatkowego do momentu dystrybucji zysku (podstawowa zasada ryczałtu) będzie dla podatników bodźcem inwestycyjnym, skutkującym pobudzeniem wzrostu inwestycji. To z kolei skutkować będzie powstawaniem nowych miejsc pracy i wzrostem popytu krajowego a w dalszej perspektywie również rozwojem całej gospodarki.

Umożliwienie jak największej części przedsiębiorców z sektora MŚP korzystania z instrumentów podatkowych o charakterze proinwestycyjnym jest szczególnie istotne w obliczu przeciwdziałania skutkom kryzysu gospodarczego wywołanego pandemią COVID-19. Należy zauważyć, że przedsiębiorstwa z sektora MŚP wytwarzają prawie 50% PKB i zatrudniają 68% ogólnej liczby pracujących w sektorze przedsiębiorstw31. Jednocześnie, jak wynika z raportu Banku Pekao S.A.32, to właśnie w przypadku działalności gospodarczej MŚP szczególnie odczuwalny jest wpływ pandemii COVID-19: „57% respondentów uważa, że pandemia zagraża działalności firmy (wobec 38% w Europie i 39% na świecie), 37% polskich MŚP stwierdziło, że sytuacja epidemiczna miała silny wpływ na działalność firmy wobec 54% firm w Europie oraz 60% na świecie." Ponadto, w świetle w/w raportu, pandemia COVID-19 przyczyniła się do dużego spadku inwestycji w sektorze MŚP spowodowanego cięciami kosztów oraz niepewnością. „Odsetek firm inwestujących w okresie ostatnich 12 miesięcy zmniejszył się z 52% w roku 2019 do 44% w roku bieżącym. W kolejnych 12 miesiącach projekty inwestycyjne zamierza realizować jedynie 35% ankietowanych MŚP."

Objęcie ryczałtem od dochodów jak największej liczby przedsiębiorców z sektora MŚP umożliwi im pozyskanie dodatkowych środków pieniężnych, na skutek przesunięcia momentu powstania obowiązku podatkowego do czasu wypłaty zysku. Uzyskanie tych środków umożliwi z kolei utrzymanie lub zwiększanie aktualnego poziomu zatrudnienia, kontynuowanie prowadzonej działalności pomimo kryzysu oraz realizowanie nowych projektów inwestycyjnych.

Projekt zakłada rozszerzenie możliwości zastosowania przepisów dotyczących ryczałtu od dochodów oraz znaczące złagodzenie warunków zarówno rozpoczęcia stosowania owych przepisów, jak i warunków koniecznych do spełnienia w celu pozostania w systemie ryczałtu od dochodów. W szczególności zmiany zakładają:

---

[31] Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce, 2020 r.*

[32] Bank Pekao S.A, Raport o sytuacji mikro, małych i średnich firm w roku 2020. Temat specjalny: Wpływ COVID-19 na sektor MŚP, styczeń 2021

1) rozszerzenie katalogu podmiotów uprawnionych do opodatkowania ryczałtem o komandytowe i komandytowo-akcyjne;

2) rezygnację z konieczności ponoszenia określonych nakładów inwestycyjnych jako warunku dla stosowania przepisów o ryczałcie, z zachowaniem możliwości ich ponoszenia w celu skorzystania z preferencyjnej stawki ryczałtu,

3) rezygnację z warunku dotyczącego górnego limitu przychodów podatników opodatkowanych ryczałtem, a w konsekwencji również z domiaru zobowiązania podatkowego,

4) uelastycznienie terminów spłaty zobowiązania podatkowego w zakresie tzw. korekty wstępnej, a w niektórych przypadkach również zniesienie obowiązku zapłaty owego zobowiązania.

Zmiana w zakresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek spowodowały konieczność zmian dostosowujących w przepisach art. 30a ust. 19 i w konsekwencji art. 41 ust. 4ab ustawy o PIT.

W wyniku tych zmian zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT od przychodów uzyskiwanych przez wspólnika (przez którego należy rozumieć udziałowca spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, akcjonariusza spółki akcyjnej i spółki komandytowo-akcyjnej, oraz komandytariusza i komplementariusza spółki komandytowej) z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o CIT, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, podlega pomniejszeniu o:

– 75% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku małych podatników, lub podatników rozpoczynających prowadzenie działalności) albo

– 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku innych podatników, kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany.

Ponadto w przypadku wypłat podzielonych zysków przez spółkę będącą podatnikiem ryczałtu od dochodów spółek innym niż mały podatnik lub innym niż podatnik rozpoczynający prowadzenie działalności, która poniosła określony poziom nakładów inwestycyjnych w

danym okresie i uzyskała prawo do pomniejszenia stawki ryczałtu o 5% od wypłaty podzielonych zysków, pomniejszenie podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany.

Z kolei w ust. 4ba w art. 41 została wprowadzona zmiana określająca, że płatnicy pobierający zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłaconych należności z tytułu podzielonych zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, są obowiązani uwzględniać pomniejszenie na zasadach określonych w art. 30a ust. 19 ustawy o PIT.

Przeciwdziałanie „szarej strefie”

W projekcie proponuje się rozwiązania dotyczące nielegalnego zatrudniania pracowników, tj. zatrudniania „na czarno” oraz nieujawniania części wynagrodzenia.

Nielegalne zatrudnianie pracowników – zatrudnianie „na czarno” oraz nieujawnianie części wynagrodzenia

Pracodawca, który zatrudnia „na czarno” stanowi nieuczciwą konkurencję w stosunku do firm, które legalnie zatrudniają pracowników oraz ujawniają rzeczywiste wynagrodzenia.

Ustalenie zatrudnienia „na czarno” albo ujawnienie wypłat części wynagrodzenia „pod stołem” nie zwalnia osoby fizycznej zatrudnianej w ten sposób z obowiązku rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych.

Podobnie, w przypadku zapłaty przez płatnika–pracodawcę zaległych składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne, pracodawca ma prawo domagać się od osoby fizycznej równowartości wpłaconej składki, którą zgodnie z odrębnymi przepisami finansuje pracownik.

Okoliczności te powodują, że pracownik nie skłania się do dochodzenia swoich praw z tytułu nieprawidłowości w sposobie zatrudnienia, gdyż po jego stronie również wystąpi konieczność uregulowania zaległości.

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 13 lit. a ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2020 r. poz. 1409, z późn. zm.), nielegalnym zatrudnieniem lub nielegalną inną pracą zarobkową, jest zatrudnienie przez pracodawcę osoby bez potwierdzenia na piśmie w wymaganym terminie rodzaju zawartej umowy i jej warunków. Pracodawca nielegalnie zatrudniający osoby, w okresie nielegalnego zatrudniania czerpie korzyści, będąc konkurencyjnym w stosunku do innych, działających legalnie firm. W celu

przeciwdziałaniu temu zjawisku proponuje się przypisanie pracodawcy, za każdy miesiąc nielegalnego zatrudnienia przychodu w wysokości równowartości minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego na podstawie przepisów ustawy z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. z 2020 r. poz. 2207) na dzień stwierdzenia nielegalnego zatrudnienia (art. 14 ust. 2 pkt 20 ustawy PIT). Przy czym, przychód ten przypisany będzie niezależnie od tego, czy nieuczciwy pracodawca faktycznie wypłacał nielegalnie zatrudnionemu pracownikowi wynagrodzenie i w jakiej wysokości (art. 14 ust. 2j ustawy PIT).

Przychodem z działalności gospodarczej będą również przychody z tytułu nielegalnego zatrudnienia w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 13 lit.a ustawy z 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy oraz przychody ze stosunku pracy w części, w jakiej pracodawca nie ujawnił ich właściwym organom państwowym (art. 14 ust. 2 pkt 21 ustawy PIT). Będzie to przychód odpowiadający przychodowi pracownika zwolnionemu z opodatkowania na podstawie projektowanego art. 21 ust. 1 pkt 151 ustawy PIT. Przepis ten zwalnia od podatku dochodowego przychody z tytułu nielegalnego zatrudnienia w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 13 lit. a ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy oraz przychody ze stosunku pracy w części, w jakiej pracodawca nie ujawnił ich właściwym organom państwowym.

W wyniku proponowanej zmiany, pracownik nielegalnie zatrudniony oraz pracownik, który otrzymuje część wynagrodzenia „pod stołem", w przypadku ustalenia takich okoliczności nie będzie ponosił obciążeń podatkowych wynikających z tych okoliczności. Konsekwencje w zakresie podatku dochodowego będą obciążały pracodawcę.

Kolejnym elementem zmian mających na celu przeciwdziałanie szarej strefie, jest propozycja wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wypłaconego wynagrodzenia z tytułu nielegalnego zatrudnienia oraz wynagrodzenia wypłaconego „pod stołem". W ten sposób nieuczciwy pracodawca, niejako przejmie ciężar opodatkowania podatkiem dochodowym wynagrodzenia osoby fizycznej (art. 23 ust. 1 pkt 55c ustawy PIT).

Kosztem podatkowym dla pracodawcy nie będą również składki na ubezpieczenia emerytalne od wynagrodzenia z tytułu nielegalnego zatrudnienia oraz od części nieujawnionego wynagrodzenia, pomimo, że będą finansowane z jego własnych środków jako płatnika składek (art. 23 ust. 1 pkt 55d ustawy PIT).

Ponadto, proponuje się zmiany w ustawie o SUS. W przypadku stwierdzenia nielegalnego zatrudnienia lub zaniżenia podstawy wymiaru składek pracowników, składki należne od wynagrodzenia nielegalnie zatrudnionego pracownika oraz wynagrodzenia wypłacanego „pod stołem" będą w całości finansowane przez pracodawcę (dodany ust. 1e w art. 16 ustawy SUS).

W ten sposób nielegalnie zatrudniony pracownik zachowa w pełni prawo do ubezpieczeń społecznych, chociaż nie będzie partycypował w finansowaniu swoich ubezpieczeń.

Analogicznie jak w przypadku składek na ubezpieczenia społeczne, również w przypadku składek na ubezpieczenie zdrowotne proponuje się, żeby w przypadku stwierdzenia nielegalnego zatrudnienia lub zaniżenia podstawy wymiaru składek pracowników, składki należne od wynagrodzenia nielegalnie zatrudnionego pracownika oraz wynagrodzenia wypłacanego „pod stołem" były w całości finansowane przez pracodawcę. Dzięki tej zmianie pracownik zachowa prawo do ubezpieczenia zdrowotnego, pomimo tego, że składki będą finansowane przez pracodawcę (zmiana art. 83 ust. 3 pkt 1 oraz dodanie pkt 17 w art. 86 w ust. 1 w ustawie o NFZ).

Proponowane rozwiązania w zakresie skutków nielegalnego zatrudnienia oraz nieujawniania właściwym organom części wynagrodzenia ze stosunku pracy znajdą zastosowanie do przypadków nielegalnego zatrudnienia oraz nieujawniania właściwym organom części wynagrodzenia ze stosunku pracy, zaistniałych od dnia wejścia życie ustawy

Analogiczne rozwiązanie przewidziane zostało w przepisach ustawy CIT.

Popularyzacja obrotu bezgotówkowego

Założeniem projektowanych zmian jest popularyzacja obrotu bezgotówkowego w Polsce poprzez stworzenie systemu zachęt podatkowych, mających skłaniać podatników do realizowania płatności w formie bezgotówkowej.

W Polsce płatności bezgotówkowe notują rosnącą popularność. Według danych Narodowego Banku Polskiego liczba terminali POS na koniec czerwca 2020 r. w porównaniu do grudnia 2019 r. wzrosła o 7,5% do poziomu prawie 975 tys. Liczba punktów handlowo-usługowych wyposażonych w terminale POS w stosunku do grudnia 2019 r. zwiększyła się do poziomu 707 tys. placówek, co stanowi wzrost o 10% [33].

W tym kontekście promuje się płatności bezgotówkowe ponieważ są one elementem nowoczesnej gospodarki cyfrowej. W krajach rozwiniętych transakcje w ramach szarej strefy gospodarczej odbywają się niemal wyłącznie przy wykorzystaniu gotówki, bowiem gotówka nie zostawia śladów w jakiejkolwiek dokumentacji i rejestrach. W przypadku obrotu bezgotówkowego pozostaje wiele śladów, między innymi w systemach bankowych, w dokumentacji przedsiębiorstw i wreszcie w rejestrach, do których mają dostęp służby skarbowe.

Obrót bezgotówkowy stanowi ważne narzędzie władz skarbowych w zwalczaniu szarej strefy, w tym przeciwdziałaniu tzw. prania pieniędzy, czyli wprowadzania do obiegu gospodarczego pokaźnych kapitałów uzyskanych z przestępczych i nielegalnych, zatem nieopodatkowanych,

[33] https://www.nbp.pl/systemplatniczy/ocena/ocena2020_1.pdf

źródeł[34].

W tym celu, projekt ustawy wprowadza preferencje dla podatników w podatku dochodowym oraz w podatku od towarów i usług.

Rozwiązania wprowadzane w zakresie podatku od towarów i usług, tj. szybki zwrot VAT w terminie 15-dniowym dla tzw. podatnika bezgotówkowego zostaną omówione w uzasadnieniu do zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług (zob. zmiany do ustawy o VAT zawarte w art. 12 pkt 5 i 11 projektu ustawy).

Preferencje w podatku dochodowym:

Projekt ustawy wprowadza ulgę dla podatników, którzy ponieśli wydatki na nabycie terminala płatniczego oraz wydatki związane z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego. Wydatki z tego tytułu podatnicy będą mogli odliczyć od podstawy obliczenia podatku zarówno w przypadku korzystania z opodatkowania na ogólnych zasadach według skali podatkowej jak i według jednolitej 19% stawki podatku.

Ulga została ograniczona kwotowo. W roku podatkowym podatnik będzie mógł odliczyć od podstawy obliczenia podatku maksymalnie 1000 zł, a w przypadku podatników, którzy zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług są zwolnieni z obowiązku rejestrowania przychodów przy użyciu kas rejestrujących odliczeniu będzie podlegała maksymalnie kwota 2500 zł w roku podatkowym. Prawo do ulgi będzie przysługiwało wyłącznie w odniesieniu do wydatków poniesionych w roku podatkowych, w którym podatnik zapewnił możliwość przyjmowania płatności za pośrednictwem terminala i wydatków poniesionych w roku bezpośrednio po nim następującym. Oznacza to, że podatnik będzie miał prawo do ulgi przez dwa lata podatkowe. Jeżeli zatem np. podatnik poniesie wydatki związane z obsługą transakcji płatniczych w roku 2022, to prawo do ulgi będzie mu przysługiwało w rozliczeniu za rok 2022 i 2023. Wydatki poniesione w 2022 r. podatnik odliczy od podstawy obliczenia podatku w zeznaniu składanym za 2022 r., a wydatki poniesione w 2023 r. podatnik odliczy w zeznaniu składanym za 2023 r. Jeżeli podstawa obliczenia podatku nie pozwoli na odliczenie w całości wydatków poniesionych w 2022 r. w zeznaniu składanym za 2022 r., to nieodliczoną część poniesionych wydatków podatnik będzie mógł odliczyć w zeznaniach składanych za rok 2023, 2024 i 2025. Nieodliczoną cześć wydatków poniesionych w 2023 r. podatnik będzie miał prawo odliczyć w zeznaniach składanych za rok 2024, 2025 i 2026.

Projekt jednocześnie modyfikuje zakres odliczania poniesionych wydatków na nabycie terminala płatniczego oraz wydatków związanych z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego dla małych podatników, którym przysługuje prawo do zwrotu VAT w terminie 15-dniowym. Dla celów ulgi w podatku dochodowym uprawnienie to musi przysługiwać przez czas określony w przepisach. Prawo do odliczenia będzie przysługiwało w

[34] Zob. przykładowo informacje w Raporcie „Szara Strefa 2021" Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych dostępnym pod linkiem: http://www.ipag.org.pl/pl-PL/text/publikacje.

kwocie 200% poniesionych wydatków, jednak nie więcej niż 2000 zł rocznie. W tym przypadku prawo do ulgi będzie przysługiwało w każdym roku, w którym podatnik poniósł wydatek, co oznacza, że nie będzie to prawo ograniczone do roku poniesienia wydatku i roku po nim następującego. Podatnik dokonujący odliczenia, będzie mógł stosować ulgę również w przypadku, gdy przyjmował płatności przy użyciu terminala płatniczego w okresie 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc, w którym ponownie rozpoczął przyjmowanie płatności przy użyciu terminala płatniczego. Ulgę będzie mógł stosować również w roku, w którym zapewniał możliwość płatności bezgotówkowych korzystając z programów finansujących zwrot wydatków związanych z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego, o ile będzie ponosił wydatki uwzględniane w uldze.

Status podatnika, któremu przysługuje szybszy zwrotu podatku VAT regulują projektowane przepisy w art. 87 ustawy o VAT.

Małym podatnikiem jest podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, a w przypadku przedsiębiorstwa w spadku również przychodu ze sprzedaży u zmarłego przedsiębiorcy; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł; (art. 5a pkt 20 ustawy PIT).

Wysokość odliczenia nie będzie mogła w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z działalności gospodarczej. Ulga jest kierowana do przedsiębiorców, a zatem będzie odliczana tylko od dochodów z działalności gospodarczej.

Prawo do ulgi w podatku dochodowym przysługiwać będzie w przypadku, gdy prawo do zwrotu podatku VAT w terminie 15-dniowym przysługuje podatnikowi lub spółce niebędącej osobą prawną, w której podatnik jest wspólnikiem. Oznacza to, że dla celów ulgi w podatku dochodowym uwzględniono zarówno sytuacje, w której prawo to będzie posiadał podatnik prowadzący działalność na własne nazwisko jak i spółka niebędąca osobą prawną, w której podatnik będzie wspólnikiem. Jeżeli podatnik będzie wspólnikiem w kilku spółkach, dla celów ulgi w podatku dochodowym, wystarczającym będzie posiadanie prawa do zwrotu podatku VAT w terminie 15-dniowym przez jedną ze spółek, w której podatnik będzie wspólnikiem.

Podatnik, który zapewni możliwość przyjmowania płatności przy użyciu terminala płatniczego korzystając z programów finansujących zwrot wydatków związanych z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego, poniesione wydatki będzie odliczał w roku podatkowym, w którym zaprzestał korzystania z programów finansujących zwrot wydatków związanych z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego, i w roku następującym po tym roku. Oznacza to, że podatnicy, którzy skorzystali z takiego programu nabywają prawo do ulgi w roku podatkowym, w którym zaprzestali korzystania z programów

finansujących zwrot wydatków związanych z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego. Przyjmując, że podatnik zapewni korzystanie z płatności bezgotówkowych od czerwca 2022 r. i przez kolejnych 12 miesięcy, tj. do maja 2023 r. będzie otrzymywał zwrot poniesionych z tego tytułu wydatków, np. w ramach programu Polska Bezgotówkowa, to prawo do ulgi będzie mu przysługiwało w roku 2023, tj. w roku, w którym zaprzestał korzystania z programu pomocowego i w roku następnym, tj. w roku 2024. W takim przypadku wydatki poniesione w 2023 roku po zakończeniu korzystania z programu pomocowego, podatnik odliczy w zeznaniu składanym za 2023 r., a wydatki poniesione w 2024 roku, odliczy w zeznaniu składanym za 2024 r. (ewentualną nieodliczoną część poniesionych wydatków podatnik odliczy w zeznaniach składanych za 3 kolejne lata podatkowe). Jak już wcześniej wskazano, przepis ten nie ma zastosowania do podatnika korzystającego z ulgi na podstawie ust. 2.

Projekt przewiduje również ograniczenie w stosowaniu ulgi dla podatników, którzy przyjmowali płatności przy użyciu terminala płatniczego w okresie 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc, w którym ponownie rozpoczęli przyjmowanie płatności przy użyciu terminala płatniczego. Tym samym, podatnik, który, np. zakończył prowadzenie działalności z dniem 31 grudnia 2023 r., a następnie rozpoczął prowadzenie innego rodzaju działalności z dniem 1 maja 2024 r. zapewniając przyjmowanie płatności bezgotówkowych przy użyciu terminala, to w rozliczeniu za rok 2024 nie skorzysta z prawa do ulgi, ponieważ przyjmowanie takich płatności przy użyciu terminala zapewniał w okresie 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc, w którym ponownie rozpoczął przyjmowanie płatności przy użyciu terminala płatniczego. Również ten przepis nie ma zastosowania do podatnika korzystającego z ulgi na podstawie ust. 2.

Projekt ustawy precyzuje rodzaje wydatków uwzględnianych w uldze. W uldze będą uwzględniane wydatki zarówno na nabycie terminali jak i wydatki stanowiące opłatę za korzystanie z terminali niebędących własnością podatnika, np. opłata z tytułu najmu terminali. Będą to również wydatki ponoszone w związku z korzystaniem z terminali takie jak np. opłata interchange, czy opłata systemowa, zdefiniowane w ustawie z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 794, z późn. zm.).

Dla celów ulgi zdefiniowano terminal jako każde urządzenie umożliwiające dokonywanie płatności bezgotówkowych z wykorzystaniem karty płatniczej lub innych instrumentów płatniczych.

W ramach ulgi będą uwzględniane wydatki łącznie z podatkiem od towarów i usług, o ile podatek ten nie został odliczony na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Odliczeniu nie będą podlegały wydatki odliczone od ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub takie, które zostały podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie, tj.

takie, których podatnik ostatecznie nie poniósł. Zabezpiecza to ponowne skorzystanie z ulgi w odniesieniu do tych samych wydatków

Ulga będzie rozliczana w zeznaniu rocznym, co oznacza, że poniesione wydatki nie będą uwzględniane przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy.

Kwota ulgi nieodliczona w roku podatkowym, będzie podlegała odliczeniu w kolejnych trzech latach podatkowych.

W ramach ulgi będą odliczane również wydatki uwzględnione w kosztach uzyskania przychodów, w tym także poprzez odpisy amortyzacyjne.

Proponuje się również ustanowienie górnego progu rozliczeń gotówkowych w kwocie 20 tys. zł, po przekroczeniu którego konsument, zawierając transakcję z przedsiębiorcą, będzie zobowiązany do skorzystania z bezgotówkowych form płatności.

W celu zapewnienia możliwości wyboru najbardziej dogodnej metody zapłaty za produkt lub usługę projekt wprowadza także przepis zobowiązujący przedsiębiorców do zapewnienia możliwości dokonywania płatności za pomocą bezgotówkowych instrumentów płatniczych. Obowiązek ten nie obejmuje przedsiębiorcy, który nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W przypadku, gdy przedsiębiorca przyjmie od konsumenta zapłatę gotówką, w sytuacji, gdy konsument jest zobowiązany do dokonania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, u przedsiębiorcy powstanie przychód w wysokości kwoty płatności dokonanej bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Analogiczne rozwiązanie przewidziane zostało w przepisach ustawy CIT.

Zniesienie szkodliwości w Polskiej strefie inwestycyjnej (PSI)

Kwestie dotyczące procesu przeglądu wprowadzanych przez państwa członkowskie środków podatkowych dotyczących opodatkowania działalności gospodarczej zostały uregulowane w Kodeksie postępowania (*Code of Conduct),* z którego wynika obowiązek oceny w ramach procedury notyfikacji *standstill* i *rollback*, szkodliwych środków podatkowych.

W dokumencie z dnia 25 listopada 2019 r. nr 14114/19 Grupa CoCG dokonała oceny preferencji podatkowych wynikających z prowadzenia działalności na podstawie decyzji o wsparciu. Komisja Europejska wskazała, iż reżim PSI wynikający z ustawy o WNI, jest szkodliwy w zakresie:

– braku ustawowej regulacji w zakresie odpowiedniego zatrudnienia nowych pracowników w związku z realizacją nowej inwestycji (an adequate employment). KE wskazała, że mimo, że tworzenie nowych miejsc pracy jest nieodłącznym i podstawowym elementem PSI, ustawa o WNI nie zawiera obowiązkowego zatrudnienia, tylko wskazuje na

możliwość preferencji w przypadku, gdy nowe miejsca pracy są tworzone w związku z nową inwestycją**,**

- zniesienia preferencji skierowanych głównie do nierezydentów (kryterium osiągnięcia odpowiedniego poziomu sprzedaży na eksport oraz kryterium utworzenia centrum nowoczesnych usług zorientowanych na eksport) - *ring fencing element*,
- w przypadku dochodów uzyskiwanych z IP BOX i innych patentów Komisja wskazała na konieczność wprowadzenia podejścia *nexus*.

Szkodliwość w zakresie PSI, jak wynika z oceny KE, dotyczy rozwiązań zawartych w ustawie o WNI oraz w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji (Dz. U. poz. 1713), dalej: „rozporządzenie WNI".

Komisja nie stwierdziła szkodliwości w zakresie ustawy o PIT i o CIT oraz w ustawie o SSE.

Zgodnie z art. 3 ustawy o WNI wsparcie na realizację nowej inwestycji udzielane jest w formie zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych odpowiednio w przepisach ustawy o PIT albo w przepisach ustawy o CIT. Wsparcie udzielane jest przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję na podstawie decyzji o wsparciu, jeżeli nowa inwestycja spełnia kryteria ilościowe oraz jakościowe, w ramach działalności gospodarczej niewyłączonej rozporządzeniem WNI. Zakres wsparcia stanowiącego pomoc publiczną, udzielanego w postaci zwolnienia podatkowego, determinuje więc zakres oraz sposób stosowania interpretowanych przepisów art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT oraz art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT. Zwolnienie podatkowe nie może bowiem wykraczać poza sytuacje, dla których ustawa o WNI przewiduje wsparcie (pomoc publiczną).

Projektowana ustawa wprowadza zmiany mające na celu zniesienie szkodliwości PSI poprzez odpowiednie zmiany w przepisach ustawy o WNI, a ponadto wprowadza również odpowiednie zmiany o charakterze uszczelniającym i doprecyzowującym do ustawy z dnia 20 października 1994 r o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1670), dalej: „ustawa o SSE" oraz do ustawy PIT i CIT.

<u>Zniesienie szkodliwości w zakresie ustawowego obowiązku zatrudnienia</u>

W zakresie odpowiedniego zatrudnienia nowych pracowników w związku z realizacją nowej inwestycji projekt zawiera rozwiązania znoszące szkodliwość reżimu PSI poprzez wprowadzenie ustawowej regulacji w zakresie obowiązkowego zatrudnienia nowych pracowników w związku z realizacją nowej inwestycji (an adequate employment).

Projekt wprowadza rozwiązania wpisujące się w wymagania Komisji w zakresie spełnienia warunku wynikającego z ustawy o WNI obowiązkowego (adekwatnego) utworzenia nowych miejsc pracy i zatrudnienia nowych pracowników w związku z realizacją nowej inwestycji.

Propozycja zmiany w art. 15 ustawy o WNI ma na celu zniesienie szkodliwości w zakresie : *„an adeqate employment”*. Projektowane rozwiązanie służy realizacji wytycznych wskazanych przez Komisję Europejską w zakresie konieczności wprowadzenia legislacyjnej zmiany mającej na celu uwzględnienie w przepisach rangi ustawowej, tj. w ustawie o WNI, obowiązku zatrudnienia. Taka zmiana będzie skutkować wyeliminowaniem szkodliwości podatkowej przedmiotowego środka PSI wynikającej z oceny dokonanej przez CoCG w ww. dokumencie z 25 listopada 2019 r., nr. 14114/19 ADD .

Propozycja zmiany art. 17 ust. 4 ustawy o WNI wpisuje się w proces zniesienia szkodliwości środka wsparcia w zakresie wprowadzenia ustawowego obowiązku utworzenia nowych miejsc pracy w PSI. Projekt uszczelnia system wprowadzający obowiązek utworzenia nowych miejsc pracy w związku z realizacją nowej inwestycji poprzez nałożenie ograniczenia w zakresie uprawnienia ministra gospodarki do zmiany decyzji o wsparciu, w przypadku gdy taka zmiana mogłaby skutkować obniżeniem poziomu zatrudnienia określonego w decyzji o wsparciu o więcej niż 20%. Propozycja ma na celu uniemożliwienie zmiany decyzji o wsparciu, która to zmiana nie wywołuje bezpośrednich skutków prawnych polegających na konieczności zwrotu nienależnie wykorzystanej pomocy publicznej (patrz komentarz do art. 17 ust. 2 ustawy o WNI).

Propozycja zmiany ust. 4 pkt 2 ma na celu doprecyzowanie, że w związku z brakiem skutków podatkowych zmiany decyzji o wsparciu, zmiana taka nie może być dokonana, jeżeli dotyczyć będzie nieuprawnionego zwiększenia pomocy publicznej poprzez zwiększenie maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych.

Takie rozwiązania stanowią gwarancję realizacji przez przedsiębiorców korzystających z preferencyjnego zwolnienia w zakresie dochodów uzyskanych w związku z realizacją nowej inwestycji, zniesienia szkodliwego instrumentu wsparcia, poprzez usankcjonowanie, że tworzenie nowych miejsc pracy stanowi warunek korzystania z preferencyjnego rozliczenia w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej na podstawie decyzji o wsparciu w PSI.

Jednocześnie propozycja zmiany ustawy o WNI w zakresie obowiązkowego tworzenia nowych miejsc pracy zbliża warunki zwolnienia w PSI do zwolnienia z opodatkowania dochodów uzyskanych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą w oparciu o przepisy ustawy o SSE, na podstawie zezwolenia na prowadzenie tej działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych (dalej: SSE). W ustawie o SSE bowiem, podstawą do korzystania z regionalnej pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego jest również pomoc na tworzenie nowych miejsc pracy również pomoc na zatrudnienie.

<u>Zniesienie szkodliwości w zakresie wskaźnika nexus w IP Box i innych patentów</u>

Projekt zawiera rozwiązania mające na celu wyeliminowanie szkodliwości, wynikającej z oceny dokonanej przez CoCG, w przypadku dochodów uzyskiwanych z IP BOX i innych patentów. W tym zakresie Komisja wskazała na konieczność wprowadzenia podejścia *nexus*.

Jak wskazała CoCG, system preferencji przyznawanych przedsiębiorcom w PSI należy uznać za szkodliwy, ponieważ pozwala na korzystanie ze zwolnienia podatkowego dochodu związanego z własnością intelektualną bez uwzględnienia możliwie istniejącej szerokiej bazy kategorii praw własności intelektualnej z zastosowaniem podejścia *nexus.*

Projektowany art. 3 ust. 2 wskazuje jednoznacznie, iż w przypadku gdy przedsiębiorcy realizujący nową inwestycję na postawie decyzji o wsparciu osiągają dochody z praw własności intelektualnej zobowiązani są do stosowania przepisów ustawy o PIT i ustawy o CIT, w tym również przepisów art. 30ca i art. 30cb ustawy o PIT oraz art. 24d i art. 24e ustawy o CIT, oraz pozostałych przepisów ustawy o PIT i ustawy o CIT odnoszących się do opodatkowania kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w sposób preferencyjny - IP Box. W tym miejscu należy wskazać, że możliwość preferencyjnego opodatkowanie kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności inetelktualnej jest prawem a nie obowiązkiem podatnika. Podatnik może skorzystać z tego rozwiązania po zakończeniu roku podatkowego w zeznaniu rocznym, po spełnieniu określonych w przepisach warunków.

Preferencyjne przepisy prawa w zakresie opodatkowania dochodów IP muszą być zgodne ze standardami wypracowanymi przez OECD w tym zakresie. Standardy te są przede wszystkim wyrażone w postaci wytycznych OECD w BEPS Planie Działania nr 5. Jednym najważniejszych standardów OECD wobec preferencyjnego opodatkowania dochodów z IP jest konieczność dochowania tzw. zmodyfikowanego podejścia *nexus* (ang. *modified approach*), które polega na konieczności zachowania związku między poniesionymi kosztami oraz prawami własności intelektualnej, oraz wytworzonym dochodem z tych praw. To oznacza, że zakres preferencji podatkowej musi być uzależniony od zakresu działalności badawczo-rozwojowej podejmowanej przez podatnika.

Dla zapewnienia zgodności przepisów o IP BOX ze zmodyfikowanym podejściem *nexus*, polski ustawodawca w art. 30ca ustawy o PIT oraz w art. 24d ustawy o CIT wymaga prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej bezpośrednio związanej z wytworzeniem, rozwojem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP w celu skorzystania z preferencyjnego 5% opodatkowania dochodu z IP. Kierując się efektywnością IP BOX i zapewnieniem konkurencyjności polskiego systemu podatkowego, polski ustawodawca, zaimplementował przepisy o IP BOX w wariancie bardzo sprzyjającym inwestorom w ramach ww. wytycznych OECD, zarówno pod względem maksymalnego mnożnika (tj. 1,3) przy kalkulacji współczynnika *nexus*, jak i szerokiego wachlarza kwalifikowanych IP oraz braku dodatkowych ograniczeń. Przekłada się to na wizerunek Polski jako kraju o najbardziej przyjaznym i korzystnym reżimie IP BOX wśród krajów OECD. Preferencja IP BOX skierowana jest zarówno do przedsiębiorstwa funkcjonującego na rynku od wielu lat, jak i do nowej inicjatywy komercjalizującej nowe lub zmodyfikowane IP (tzw. *start-up*). Podatnik musi jednak, przynajmniej w jakiejś części przyczynić się twórczo do powstania IP. Podmioty, które

kupiły patent nie mogą skorzystać z preferencyjnego 5% opodatkowania zgodnie z przepisami o IP BOX.

Zarówno przepisy ustawy o PIT jaki ustawy o CIT wskazują katalog kwalifikowanych praw własności intelektualnej, do których zaliczają m.in. patent, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, czy prawo z rejestracji topografii układu scalonego. Prawa te podlegają ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej.

Istotą omawianej preferencji przyjętą przez polskiego ustawodawcę jest nałożenie na podatnika uzyskującego dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnych, ustalania wysokości kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej według wskaźnika *nexus*, który jest wyliczany dla poszczególnych dochodów z kwalifikowanych IP oddzielnie. W sytuacji zatem, gdy np. podatnik uzyskuje dochód z patentu oraz dochód z prawa ochronnego na wzór użytkowy, ma obowiązek obliczyć wskaźnik odrębnie dla tych dwóch dochodów. Konstrukcja wskaźnika wskazuje, że preferowane jest prowadzenie własnej działalności B+R ukierunkowanej na wytworzenie kwalifikowanego IP.

Zatem, ustawowe doprecyzowanie zaproponowane w projekcie znosi szkodliwość w zakresie konieczności ustawowego wprowadzenia podejścia *nexus* w przypadku dochodów uzyskiwanych z IP BOX i innych patentów. Komisja wskazała na potrzebę ustawowej regulacji w zakresie doprecyzowania, iż w przypadku gdy przedsiębiorcy realizujący nową inwestycję na postawie decyzji o wsparciu osiągają dochody z praw własności intelektualnej, do ustalenia wysokości tych dochodów powinni zastosować wskaźnik *nexus*, oraz pozostałe warunki wymienione w ww. artykułach ustawy o PIT i ustawy o CIT.

Zmiany o charakterze uszczelniającym

Projekt ustawy wprowadza także przepisy uszczelniające system podatku dochodowego. Do zmian o charakterze uszczelniającym należą projektowane regulacje dotyczące:

1) poszerzenia katalogu składników wykorzystywanych w prowadzonej działalności, których sprzedaż po wycofaniu ich z działalności jest kwalifikowana do przychodów z działalności;

2) amortyzacji składników majątku nabytych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej;

3) regulacji dotyczącej opodatkowania 70% zryczałtowanym podatkiem odpraw lub odszkodowań,

4) uszczelnienia w zakresie warunków zwolnienia z podatku dochodowego z realizacji inwestycji w PSI lub w SSE

Poszerzenie katalogu składników wykorzystywanych w prowadzonej działalności, których sprzedaż po wycofaniu ich z działalności jest kwalifikowana do przychodów z działalności

Na gruncie ustawy PIT, przychody ze sprzedaży środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej po wycofaniu ich z działalności lub po likwidacji działalności, kwalifikowane są do przychodów z działalności gospodarczej, jeżeli sprzedaż nastąpiła w okresie 6 lat po wycofaniu lub likwidacji.

Inaczej jest w przypadku rzeczy ruchomych, które wykorzystywane są w działalności na podstawie tzw. leasingu operacyjnego. Na gruncie ustawy PIT, składniki takie nie są traktowane jako składniki firmy i nie są amortyzowane. Do kosztów podatkowych zaliczane są natomiast raty leasingowe. W sytuacji, gdy leasingobiorca wykupi taki składnik po wycofaniu z działalności gospodarczej, czyli do majątku prywatnego, przychód z jego sprzedaży nie jest kwalifikowany jako przychód z działalności gospodarczej. Jeżeli sprzedaż rzeczy ruchomej nastąpi po upływie 6 miesięcy od dnia nabycia, przychód ze sprzedaży nie podlega opodatkowaniu.

Proponuje się więc zaliczenie do przychodów z działalności gospodarczej przychodów z odpłatnego zbycia składników będących rzeczami ruchomymi, o których mowa w art. 23b ust. 1, jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki te zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat (art. 14 ust. 2 pkt 19 ustawy PIT). Zmiana koresponduje ze zmianą art. 10 ust. 2 pkt 4 ustawy PIT.

Amortyzacja składników majątku nabytych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej;

Na gruncie ustawy PIT, dla celów amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, za wartość początkową przyjmuje się m.in. cenę zakupu. W przypadku składników, które przed przyjęciem do używania w firmie były nabyte i wykorzystywane w majątku prywatnym osoby fizycznej, cena nabycia może znacznie odbiegać od rzeczywistej wartości takiego składnika. Przykładowo, samochód osobowy, który nabyty był 5 lat wcześniej i wykorzystywany wyłącznie do celów prywatnych, na dzień przyjęcia go do używania w działalności gospodarczej, ma dużo niższą wartość. Tymczasem amortyzowany jest jak nowy środek trwały.

Proponuje się więc, by wartość początkowa składnika majątku, który przed wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych został nabyty do majątku prywatnego osoby fizycznej i wykorzystywany do celów prywatnych, była ustalana według ceny jego zakupu, albo według wartości rynkowej jeżeli jest ona niższa od ceny zakupu. Rozwiązanie to spowoduje, że składnik majątku będzie amortyzowany od jego realnej wartości, czyli niejako

uwzględni faktyczne zużycie przed wprowadzeniem tego składnika do firmy (zmiana art. 22g ust. 1 pkt 1 ustawy PIT).

Regulacje dotyczące opodatkowania 70% zryczałtowanym podatkiem odpraw lub odszkodowań.

Zmiana polega na nadaniu nowego brzmienia tej jednostce redakcyjnej, w taki sposób, że nie określa się rodzaju umowy, z której ma wynikać prawo podatnika do odprawy lub odszkodowania za skrócenie okresu wypowiedzenia umowy o pracę bądź umowy o świadczenie usług zarządzania lub rozwiązania jej przed upływem terminu, na który została zawarta. Dzięki temu, niezależnie od rodzaju umowy, z której wynika odprawa lub odszkodowanie, opodatkowaniu 70% stawką podatku zryczałtowanego będzie podlegać część odprawy lub odszkodowania przekraczająca trzykrotność miesięcznego wynagrodzenia otrzymanego z tytułu ww. umowy o pracę bądź umowy o świadczenie usług zarządzania.

Biorąc pod uwagę literalne brzmienie przepisu art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy PIT, obligatoryjną przesłanką opodatkowania tych świadczeń zryczałtowanym podatkiem jest określenie tych świadczeń (odpraw i/lub odszkodowań) we właściwej umowie o pracę lub umowie o świadczenie usług zarządzania. Wykładnia językowa przedmiotowego przepisu nie budzi zatem wątpliwości, co do jego zakresu. W przypadku gdy prawo podatnika do otrzymania odprawy lub odszkodowania za skrócenie umowy o pracę lub umowy o świadczenie usług zarządzania, nie wynika z tych umów, a z odrębnego porozumienia zawartego przez strony, oznacza, że nie zostały spełnione wszystkie warunki do zastosowania opodatkowania, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy PIT.

W takich przypadkach płatnik jest obowiązany pobrać podatek według skali podatkowej na zasadach określonych dla poszczególnych źródeł przychodów. I tak, w przypadku, gdy odprawa lub odszkodowanie za skrócenie okresu wypowiedzenia są następstwem uprzednio obowiązującej umowy o pracę płatnik jest obowiązany zastosować sposób opodatkowania określony dla dochodów ze stosunku pracy, natomiast gdy podatnika ze spółką łączyła uprzednio umowa o świadczenie usług zarzadzania płatnik opodatkuje świadczenie na zasadach przewidzianych dla dochodów z umów cywilnoprawnych.

Ten stan rzeczy powoduje, że zdarzają się przypadki obchodzenia tego przepisu i unikania opodatkowania według 70% stawki podatku, poprzez zawieranie odrębnych porozumień, od umów o pracę lub umów o świadczenie usług zarządzania, w których strony określają przysługujące podatnikom odprawy lub odszkodowania za skrócenie okresu wypowiedzenia umowy o pracę bądź umowy o świadczenie usług zarządzania lub rozwiązania jej przed upływem terminu, na który została zawarta. Tym samym niweczony jest sens tej regulacji, która miała na celu „wpłynięcie na zachowania stron takich kontraktów i dostosowanie wysokości odpraw i odszkodowań do rozsądnych i uczciwych standardów.”

Zmiany w zakresie warunków korzystania ze zwolnienia podatkowego w PSI i SSE

Proponuje się zmiany w ustawach PIT i CIT (art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy PIT oraz art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT) mające charakter uszczelniający i doprecyzowujący, w szczególności poprzez zniesienie wątpliwości interpretacyjnych w aspekcie doprecyzowania warunków zwolnienia dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na podstawie decyzji o wsparciu (dalej: DOW).

Projekt ustawy wskazuje, że ze zwolnienia podatkowego mogą korzystać podatnicy, którzy prowadzą działalność gospodarczą na podstawie DOW i uzyskują dochody wyłącznie z realizacji nowej inwestycji i na terenie określonym w DOW. W projekcie wskazuje się, iż ze zwolnienia podatkowego mogą korzystać podatnicy, którzy prowadzą działalność gospodarczą na podstawie DOW i uzyskują dochody wyłącznie z realizacji nowej inwestycji i na terenie określonym w DOW. Zmiana ta koresponduje ze zmianami wprowadzanymi do ustawy o WNI, gdzie w projektowanej ustawie zmiany do art. 14 pkt 12 ustawy o WNI projektodawca wskazuje, iż DOW powinna zawierać wyłącznie kody PKWiU związane z nową inwestycję. Zmiana jest szczególnie istotna w przypadku reinwestycji w istniejący zakład. Wskazać należy, iż dotychczasowa praktyka interpretacyjna pokazała, że w wydawanych DOW Zarządzający SSE, wydający te decyzje w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki wskazywali klasyfikację PKWiU, które nie były związane z opisem charakteru nowej inwestycji. Takie działania mają negatywne skutki budżetowe, ponieważ zwolnieniem podatkowym podatnicy obejmują również dochody nie związane z realizacją nowej inwestycji, a tym samym w sposób nieuprawniony prowadzą do uszczerbku w budżecie państwa i jednostek samorządu terytorialnego.

Projekt wprowadza także zmiany uszczelniające do małej klauzuli zawartej w art. 21 ust. 5cc ustawy o PIT i art. 17 ust. 6c ustawy o CIT poprzez dodanie do katalogu czynności prawnych, których jedynym celem jest uniknięcie opodatkowania, czynności innych niż zawarcie umowy, której efektem jest podejmowanie przez podatników działalności o charakterze optymalizacyjnym, z zastosowaniem w sztuczny sposób czynności faktycznych, jakie zostały podjęte przez podatnika wyłącznie w celu uzyskania zwolnienia podatkowego. Takimi czynnościami jest np. możliwość występowania schematów optymalizacji podatkowej dotyczących maksymalizacji wykorzystania dochodu zwolnionego z opodatkowania uzyskanego z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.

Projektowane zmiany w ustawie o WNI oraz w ustawie o SSE znoszą wątpliwości interpretacyjne poprzez doprecyzowanie w zakresie wydatków poniesionych na środki trwałe służące celom osobistym przedsiębiorcy, iż nie stanowią one kosztów kwalifikowanych. Dodano również definicję „rozpoczęcia prac”, celem ujednolicenia w tym zakresie linii orzeczniczej organów podatkowych.

Uszczelniający charakter ma zmiana art. 16 ustawy o WNI, której celem jest konieczność przekazania do US przez ministra właściwego do spraw gospodarki nie tylko kopii wydanej decyzji o wsparciu, ale również kopii decyzji o zmianie decyzji, kopii decyzji o uchyleniu decyzji o wsparciu oraz kopii decyzji stwierdzającej jej wygaśnięcie. Skutki prawne związane niektórymi z tych zdarzeń mają bowiem bezpośredni wpływ na utratę prawa do zwolnienia i skutkują, w przypadku uchylenia decyzji koniecznością zwrotu nienależnej pomocy publicznej. Dlatego też uzasadnionym jest przekazywanie przez ministra właściwego do spraw gospodarki kopii wszystkich ww. decyzji do naczelnika urzędu skarbowego, który w przypadku uchylenia decyzji o wsparciu, wydaje decyzję określającą kwotę pomocy podlegającą zwrotowi wraz z odsetkami liczonymi jak od zaległości podatkowych.

Propozycja zmiany art. 17 ust. 2 ustawy o WNI polega na dodaniu do przesłanek warunkujących uchylenie decyzji o wsparciu, nowej przesłanki o charakterze klauzuli antyabuzywnej.

Proponowane przepisy o charakterze antyabuzywnym powinny być stosowane przez organ wydający decyzję o wsparciu oraz przez przedsiębiorców w przypadku uchylenia tej decyzji w związku m.in. z rażącym uchybieniem przez przedsiębiorcę warunków w niej określonych lub w przypadku zaprzestania prowadzenia działalności gospdoarczej określonej w decyzji. Działałania takie zmierzają do nieuprawninego zwiększenia limitu pomocy publicznej, np. w drodze nierynkowego kształtowania kosztów kwalifikowanych. Regulacje klauzuli odnoszą się również do czynności prawnych, które nie mają rzeczywistego charakteru, albo uzasadnienia gospodarczego poza uzyskaniem korzyści podatkowej płynącej ze zwolnienia podatkowego w związku z realizacją nowej inwestycji. Klauzula może objąć także czynności prawne charakteryzujące się nadmierną komplikacją i bezcelowością z punktu widzenia racjonalnego przedsiębiorcy, tj. takiego, który w swoich działaniach nie przedkłada korzyści podatkowych nad korzyści gospodarcze.

Projekt zawiera również zmianę charakterze uszczelniającym do art. 17 ust. 5 ustawy o WNI.

Projektodawca wskazuje, iż wygaśnięcie decyzji o wsparciu w związku z niewykorzystaniem w ogóle przez przedsiębiorcę pomocy publicznej albo ze skorzystaniem z tej pomocy i spełnieniem wszystkich warunków określonych, dotyczy wyłącznie tej decyzji o wsparciu, której warunki zostały w pełni spełnione przez przedsiębiorcę, albo zaniechane ale bez wykorzystania pomocy publicznej określonej w tej decyzji.

Uszczelnienie regulacji w zakresie konieczności doprecyzowania, której konkretnie decyzji dotyczy wygaśnięcie, ma istotne znaczenie w związku z możliwością posiadania przez przedsiębiorcę kilku decyzji o wsparciu, w których rozliczenie pomocy następuje zgodnie z kolejnością ich wydania.

Zgodnie z art. 13 ust. 6 ustawy o WNI w przypadku, gdy przedsiębiorca posiada co najmniej dwie decyzje o wsparciu, rozliczenie pomocy publicznej następuje zgodnie z kolejnością

wydania decyzji o wsparciu. Zasadę tę stosuje się również, gdy przedsiębiorca korzysta z pomocy publicznej zarówno na podstawie decyzji o wsparciu, jak i na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o SSE na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Rozliczenie pomocy publicznej następuje w ten sposób, że w pierwszej kolejności wykorzystywany jest limit pomocy publicznej w ramach decyzji (zezwolenia) wydanej najwcześniej, a gdy limit wynikający z tej decyzji (zezwolenia) jest niewystarczający, otrzymana pomoc publiczna powinna być rozliczana z dostępnym limitem wynikającym z kolejnych decyzji (zezwoleń), w kolejności ustalonej zgodnie z datami ich wydania.

Zgodnie z art. 13 ust. 8 ustawy o WNI rozliczenie pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorcy na podstawie decyzji o wsparciu ma zastosowanie wyłącznie do decyzji, w ramach której inwestycja jest realizowana i w ramach tej inwestycji prowadzona jest działalność gospodarcza. Wyklucza to możliwość korzystania ze zwolnienia w ramach limitu pomocy określonego na podstawie poniesionych kosztów kwalifikowanych i intensywności pomocy określonej w decyzji o wsparciu w przypadku zaniechania prowadzenia działalności, na którą przedsiębiorca otrzymał wsparcie lub niepodjęcia jeszcze takiej działalności. Oznacza to, iż w sytuacji, gdy przedsiębiorca posiada kilka decyzji o wsparciu (zezwoleń) i wykorzystuje dostępny limit pomocy publicznej zgodnie z kolejnością wydania tych decyzji (zezwoleń), to zaniechanie prowadzenia działalności w ramach jednej decyzji o wsparciu wyklucza możliwość korzystania z limitu pomocy publicznej w ramach tej decyzji i konieczność rozpoczęcia korzystania z limitu pomocy publicznej w ramach kolejnego decyzji (zezwolenia). Brak możliwości korzystania z dostępnego limitu pomocy określonego w decyzji o wsparciu w sytuacji, gdy inwestycja nie jest realizowana, ma zastosowanie również do takich działań przedsiębiorcy, które nie spowodowały rozpoczęcia realizacji inwestycji określonej w decyzji (art. 13 ust. 8 ustawy o WNI).

Zmiana w art. 16 ustawy o WNI polegająca na nałożeniu na ministra właściwego do spraw gospodarki obowiązku przekazywania kopii decyzji o wsparciu, decyzji o zmianie decyzji o wsparciu, decyzji o uchyleniu decyzji o wsparciu oraz decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji o wsparciu spółek osobowych zgodnie z adresami zamieszkania lub siedziby wspólnika ma na celu doprecyzowanie umożliwiające przekazywanie ww. decyzji do wszystkich urzędów skarbowych właściwych dla siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika.

Zmiana art. 21 ustawy o WNI ma charakter uszczelniający i korygujący zapisy art. 21 w odniesieniu do postępowań prowadzonych na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego w sprawie wydania decyzji o wsparciu, jej uchylenia, zmiany, wygaśnięcia oraz stwierdzenia nieważności. Przepisów Kodeksu nie stosuje się do procedury cofnięcia decyzji o wsparciu, ponieważ procedura taka nie występuje na gruncie ustawy o WNI.

Zmiany w zakresie amortyzowania budynków i lokali mieszkalnych

Proponowane zmiany zakładają wyłączenie z kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od budynków i lokali mieszkalnych. Zmiany dotyczą zatem tych składników, których wartość nie spada, a zasadniczo wzrasta. Projektowane rozwiązanie będzie zbieżne w skutkach w podatku dochodowym z rozwiązaniami dotyczącymi gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów, które również nie podlegają amortyzacji.

Możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wynajmowanych mieszkań, szczególnie z rynku wtórnego, powoduje, że dochody uzyskiwane z tego tytułu są w obowiązującym stanie prawnym, efektywnie bardzo często nieopodatkowane. Odpisy amortyzacyjne dokonywane od tych składników zmniejszają dochód do opodatkowania do takiego poziomu, że podatek dochodowy nie występuje.

Na gruncie obowiązujących przepisów ustawy PIT, tego rodzaju środki trwałe podlegają amortyzacji podatkowej. Jednakże ich sprzedaż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak również po ich wycofaniu z działalności nie podlega opodatkowaniu w ramach tego źródła. Przychody z takiej sprzedaży kwalifikowane są do odrębnego źródła przychodów, jakim jest odpłatne zbycie nieruchomości i określonych praw majątkowych (art. 10 ust. 3 oraz art. 14 ust. 2c ustawy PIT). Oznacza to, że ich sprzedaż po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały nabyte nie rodzi obowiązku w podatku dochodowym (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy PIT).

Natomiast sprzedaż przed upływem tego okresu, pozwala na skorzystanie z tzw. ulgi mieszkaniowej.

Taki stan rzeczy powoduje, że nieruchomości mieszkaniowe korzystają z podwójnych preferencji w podatku PIT. Ma to zarazem pośrednio, negatywny wpływ na rynek mieszkaniowy. Budynki i lokale mieszkalne powinny zaspokajać przede wszystkim potrzeby mieszkaniowe obywateli. Tymczasem korzystne regulacje podatkowe powodują, iż bardzo opłacalnym obecnie, jest inwestowanie wolnych środków w rynek mieszkaniowy, co ma niewątpliwie wpływ na wzrost cen mieszkań.

Zakłada się, że nieruchomości o charakterze mieszkalnym wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej, nie tylko nie będą podlegały amortyzacji, ale również nie będą ujmowane w ewidencji środków trwałych.

W podatku CIT analogicznie jak w podatku PIT wyłącza się możliwość amortyzacji nieruchomości i praw o charakterze mieszkalnym.

Zmiana zasad opodatkowania przychodów osiąganych z najmu lub dzierżawy

Projekt wprowadza jednolite zasady opodatkowania przychodów ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT, tj. z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, w tym również dzierżawy, poddzierżawy 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. Wszyscy podatnicy osiągający przychody z tego tytułu będą stosowali takie same zasady opodatkowania tych przychodów. Przychody te będą opodatkowane wyłącznie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Ryczałt dla przychodów z tego tytułu nie ulega zmianie i będzie wynosił 8,5% przychodów do kwoty 100 000 zł oraz 12,5% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł. Dotychczas podstawową formą opodatkowania dochodów z najmu lub dzierżawy były zasady ogólne według skali podatkowej. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych był fakultatywną formą opodatkowania.

Proponowane zmiany wymagają wprowadzenia zmian o charakterze dostosowawczym.

Bezprzedmiotowe stały się przepisy regulujące opodatkowanie dochodów ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT, osiąganych przez małżonków między którymi istnieje wspólność majątkowa (art. 8 ust. 3–6 i 8 ustawy PIT). W przypadku opodatkowania dochodów osiąganych z tych tytułów małżonkowi mogli zdecydować, składając stosowne oświadczenie, o opodatkowaniu całości dochodu osiągniętego z tego źródła przez jednego z nich. Wybrana zasada opodatkowania całości dochodu przez jednego z małżonków dotyczyła również lat następnych, co oznacza, że nie było konieczności corocznego składania takiego oświadczenia. Wyłączenie możliwości opodatkowania dochodów z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, na ogólnych zasadach według skali podatkowej i obligatoryjne opodatkowanie tych przychodów ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, uzasadnia ich uchylenie w ustawie PIT.

Projekt ustawy wprowadza regulacje w stosunku do małżonków, którzy złożyli oświadczenie o opodatkowaniu całości dochodów z najmu lub dzierżawy przez jednego z małżonków, na podstawie uchylanych przepisów ustawy PIT. Wybór opodatkowania całości dochodów przez jednego z małżonków dotyczył również lat następnych, co oznacza, że nie było konieczności corocznego składania oświadczenia w tym zakresie przez małżonków. Przepis przejściowy wprowadza zasadę, zgodnie z którą oświadczenia złożone na podstawie przepisów ustawy PIT będą traktowane jak oświadczenia złożone na podstawie przepisów ustawy o ryczałcie. Oznacza to, że małżonkowie, którzy przed 1 stycznia 2022 roku, korzystali z zasady opodatkowania całości dochodów przez jednego z nich na podstawie przepisów ustawy PIT, będą nadal korzystali z tej zasady przy opodatkowaniu, od 1 stycznia 2022 roku, całości przychodu przez jednego z małżonków ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Nie będą tym samym obowiązani składać w tym zakresie kolejnego oświadczenia, z uwagi na objęcie, od 1 stycznia 2022 roku, przychodów ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT wyłącznie opodatkowaniem w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Zmieniony został przepis stanowiący dotychczas, że dochody osiągane przez podatników ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT, są opodatkowane na zasadach określonych w ustawie, chyba że podatnicy wybiorą opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym (art. 9a ust. 6 ustawy PIT). Zmiana polega na wprowadzeniu zasady opodatkowania przychodów ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT, tj. z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, wyłącznie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Rezygnacja z opodatkowania na zasadach ogólnych według skali podatkowej dochodów osiąganych ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT, uzasadnia uchylenie art. 16a ustawy PIT. Na podstawie uchylanego przepisu, przy określaniu przychodów z tytułu umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, których przedmiotem nie są składniki majątku związane z działalnością gospodarczą, jeżeli wynajmujący lub wydzierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, opłaty ponoszone przez najemcę lub dzierżawcę na rzecz osoby trzeciej stanowią przychód wynajmującego lub wydzierżawiającego w dniu zapłaty.

W konsekwencji rezygnacji z możliwości opodatkowania dochodów z najmu lub dzierżawy, na ogólnych zasadach według skali podatkowej na rzecz opodatkowanie przychodów z tych tytułów ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych został zmieniony przepis dotyczący obowiązku wpłacania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z najmu lub dzierżawy (art. 44 ust. 1 pkt 2 ustawy PIT). Przepis ten jako bezprzedmiotowy, został uchylony.

Zmianą dostosowawczą wynikającą z propozycja opodatkowania przychodów z najmu i dzierżawy wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych jest zmiana art. 44 ust. 16 dotyczącego możliwości niewpłacania zaliczki na podatek dochodowy do kwoty 1000 zł.

Odpowiednie zmiany o charakterze dostosowawczym zostały wprowadzone również w ustawie o ryczałcie. Dotyczy to przepisów określających zakres stosowania ustawy o ryczałcie, określenia przychodów z najmu lub dzierżawy i wyboru opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych (art. 1 pkt 2 i 4, art. 2 ust. 1a, art. 6 ust. 1a, 1b i 1ba oraz art. 9 ust. 4 ustawy o ryczałcie).

W dotychczasowym brzmieniu przepis art. 1 pkt 2 ustawy o ryczałcie wskazywał, że ustawa reguluje opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym niektórych przychodów (dochodów) osiąganych przez osoby fizyczne osiągające przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Konsekwencją tej zmiany jest zmiana art. 1 pkt 4 ustawy o ryczałcie (definicja ustawy PIT została przeniesiona do art. 1 pkt 2 ustawy o ryczałcie).

Z kolei przepis art. 2 ust. 1a ustawy o ryczałcie stanowił, że osoby fizyczne osiągające przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, mogą opłacać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Przychody z najmu lub dzierżawy będą opodatkowane wyłącznie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Charakteru merytorycznego nie mają również zmiany art. 6 ust. 1a i 1b ustawy o ryczałcie. Są to zmiany redakcyjne uwzględniające objęcie przychodów ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT, opodatkowaniem wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Dostosowawczy charakter ma zmiana polegająca na dodaniu w art. 6 ust. 1ba ustawy o ryczałcie, który jest odpowiednikiem uchylanego art. 16a ustawy PIT. Uchylany art. 16a ustawy PIT, który miał charakter uniwersalny, w ustawie PIT stał bezprzedmiotowy, z uwagi na projektowaną rezygnację z opodatkowania przychodów z najmu i dzierżawy na ogólnych zasadach według skali podatkowej. Opodatkowanie przychodów z najmu i dzierżawy wyłącznie w sposób zryczałtowany skutkuje przeniesieniem jego brzmienia do ustawy o ryczałcie

Uchylany przepis ust. 4 w art. 9 ustawy o ryczałcie dotyczy wyboru opodatkowania przychodów z najmu i dzierżawy. Na podstawie uchylanego przepisu, za równoznaczne z dokonaniem wyboru opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na dany rok podatkowy uznaje się pierwszą w roku podatkowym wpłatę na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych z tego tytułu, a jeżeli pierwszy taki przychód podatnik osiągnął w grudniu roku podatkowego, złożenie zeznania rocznego. Wprowadzenie na mocy ustawy opodatkowania przychodów z najmu lub dzierżawy wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych uzasadnia jego uchylenie.

Zmiany w zakresie opodatkowania przychodów z działalności gospodarczej ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych

Projektowane zmiany mają na celu przede wszystkim obniżenie niektórych stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, co ma dodatkowo uatrakcyjnić tę formę opodatkowania. Pomoże to jednocześnie niektórym przedsiębiorcom w wychodzeniu z kryzysu wywołanego pandemią COVID-19.

Przede wszystkim obniżone zostaną stawki ryczałtu dla osób wykonujących zawody medyczne, tj. lekarzy, lekarzy dentystów, lekarzy weterynarii, techników dentystycznych, felczerów,

położne, pielęgniarki, psychologów, fizjoterapeutów, oraz zawody techniczne, tj. architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych. Przychody osiągane ze świadczenia usług w zakresie opieki zdrowotnej (PKWiU dział 86), opodatkowane będą według jednej, 14% stawki ryczałtu niezależnie od tego, czy świadczone będą osobiście, czy też z pomocą osób zatrudnionych. Podobnie, według tej samej stawki opodatkowane będą przychody ze świadczenia usług architektonicznych i inżynierskich; usług badań i analiz technicznych (PKWiU dział 71), oraz w zakresie specjalistycznego projektowania (PKWiU 74.1). Obecnie, przychody te mogą być opodatkowane według dwóch stawek ryczałtu, tj. 17%, jeżeli osiągane są w ramach wolnych zawodów, czyli osobiście, bez zatrudniania innych osób, oraz 15%, jeżeli nie są osiągane są w ramach wolnych zawodów, czyli z pomocą osób zatrudnionych.

Projekt przewiduje również dodatkową, niższą stawkę ryczałtu w wysokości 12% dla niektórych przychodów związanych ze świadczeniem usług w obszarze IT, które obecnie opodatkowane są według stawki 15%.

Pozostałe zmiany mają charakter doprecyzowujący:

- w zakresie tzw. zatorów płatniczych - zmieniony przepis art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy o ryczałcie wprost stanowi, że obowiązek doliczenia do przychodów dotyczy tylko tych zobowiązań, które związane są z zakupem towarów (towary handlowe, surowce, materiały, itp.). Są to towary, co do których podatnik obowiązany jest posiadać i przechowywać dowody ich zakupu,
- w zakresie limitu 100 tys. przychodów – dodany ust. 13a w art. 12 ustawy o ryczałcie, stanowi wprost, że limit ten dotyczy odrębnie przychodów z tzw. najmu prywatnego i odrębnie przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki (spółek), limit te dotyczy przychodów przypadających na podatnika (wspólnika).

Zmiany w zakresie opodatkowania w formie karty podatkowej

Projekt ustawy wprowadza zmiany w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego jakim jest opodatkowanie w formie karty podatkowej. Projekt wprowadza zasadę, że stosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej będzie dotyczyło wyłącznie podatników, którzy korzystali z tej formy opodatkowania na dzień 31 grudnia 2021 r. i będą kontynuować stosowanie tej formy opodatkowania. Od 1 stycznia 2022 r. nikt nowy nie będzie mógł złożyć wniosku o zastosowanie opodatkowania w tej formie.

Podatnik, który z jakichkolwiek przyczyn, zaprzestanie stosowania opodatkowania kartą podatkową, nie będzie mógł powrócić do stosowania tej formy opodatkowania (nie będzie mógł złożyć wniosku o ponowne opodatkowanie kartą podatkową). Przyjmując, że np. podatnik stosuje nieprzerwanie opodatkowanie w formie karty podatkowej od 2018 r., co oznacza, że

stosuje opodatkowanie w tej formie również na dzień 31 grudnia 2021 r., kontynuuje opodatkowanie w tej formie w roku 2022, na rok 2023 wybiera opodatkowanie według jednolitej 19% stawki podatku na podstawie art. 30c ustawy PIT, i będzie chciał powrócić do opodatkowania kartą podatkową od 2024 r., to nie będzie mógł tego zrobić (nie będzie mógł ponownie złożyć wniosku o zastosowanie opodatkowana podatkiem dochodowym w formie karty podatkowej).

Zmiany w zakresie opodatkowania w formie karty podatkowej skutkują zmianami dostosowawczymi w ustawie PIT i w ustawie o ryczałcie.

W ustawie PIT są to zmiany w zakresie w jakim dotyczą możliwości złożenia wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej.

W ustawie o ryczałcie są to głównie zmiany, które w dotychczasowym brzmieniu odnosiły się do możliwości wyboru opodatkowania w formie karty podatkowej poprzez złożenie wniosku o zastosowanie opodatkowania w tej formie.

Przesyłanie ksiąg i ewidencji za pomocą środków komunikacji elektronicznej

W projekcie zakłada się wprowadzenie dla podatników CIT obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych (ewidencji podatkowych) przy użyciu programów komputerowych, a także obowiązek ich przesyłania w formie ustrukturyzowanej na zasadach przewidzianych w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa, w terminie do upływu terminu dla złożenia zeznania za rok podatkowy, określonego w art. 27 ust. 1 ustawy CIT.

Analogiczne obowiązki jak w podatku CIT, projekt wprowadza w ustawie PIT. Podmioty, które prowadzą działalność gospodarczą będą obowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, podatkowej księgi przychodów i rozchodów, a także ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (księgi podatkowe), przy użyciu programów komputerowych. Będą również obowiązane do ich przesyłania w formie ustrukturyzowanej na zasadach przewidzianych w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa. Obowiązek ich przesyłania będzie w trakcie roku. I po zakończeniu roku. Miesięcznie będą przesyłany księgi podatkowe, w terminie do 20. dnia następnego miesiąca, w przypadku, gdy na podstawie ksiąg i ewidencji jest ustalany dochód, od którego są wpłacane miesięczne zaliczki. Kwartalnie będą przesyłane księgi w terminie do 20. dnia miesiąca następującego bezpośrednio po upływie kwartału, w przypadku, gdy na podstawie ksiąg i ewidencji jest ustalany dochód, od którego są wpłacane kwartalne zaliczki. Po zakończeniu roku księgi będą przesyłane w terminie do upływu terminu dla złożenia zeznania za rok podatkowy, określonego w art. 45 ust. 1.

Obowiązkiem tym projekt ustawy obejmuje również podmioty prowadzące działy specjalne produkcji rolnej, z tytułu prowadzenia których dochody są ustalane na podstawie prowadzonych ksiąg.

Na takich samych zasadach i w tych samych terminach jak w ustawie PIT, będzie przesyłana ewidencja przychodów a także wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w ustawie o ryczałcie.

Obowiązek prowadzenia elektronicznie ksiąg i ich przesyłania, wejdzie w życie od 1 stycznia 2023 r.

Na podstawie ustawowego upoważnienia minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie uprawniony do określenia w drodze rozporządzenia podmiotów zwolnionych z obowiązku miesięcznego lub kwartalnego przesyłania ksiąg i ewidencji.

Projekt wprowadza również regulacje pozwalające na poszerzenie zakresu danych przekazywanych w formie ustrukturyzowanej. Zakres dodatkowych danych będzie mógł być określony w drodze rozporządzenia wydawanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Dodatkowe dane będą zbierane w celu zmniejszenia obciążeń przedsiębiorców związanych z prowadzeniem kontroli poprzez umożliwienie administracji skarbowej weryfikacji prawidłowości rozliczeń i wykrywania nadużyć w formie zdalnej, bez konieczności przeprowadzania czynności na miejscu oraz zwiększenie ich efektywności. Proponowane rozwiązanie przyczyni się również do ułatwienia rozliczeń przedsiębiorców, ponieważ umożliwi podjęcie działań zmierzających w kierunku udostępnienia im usługi Twój e-PIT/e-CIT.

Nowa definicja posiadania Zarządu

Zgodnie z przepisami art. 3 ust. 1 ustawy CIT za polskiego rezydenta podatkowego uważa się podatnika mającego siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W świetle tego przepisu, za polskiego rezydenta podatkowego, podlegającego opodatkowaniu w Polsce od całości uzyskiwanych dochodów, może być uznany nie tylko podmiot mający na terytorium Polski swoją siedzibę, ale również podmiot nie posiadający w Polsce siedziby lecz formalnie lub faktycznie zarządzany przez osobę lub osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Polski.

Uwzględniając treść umów o unikania podwójnego opodatkowania, komentarzy ich dotyczących, międzynarodową praktykę ich stosowania oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, stwierdzić należy, iż posiadanie zarządu na terytorium danego państwa oznacza sytuację w której rezydenci tego państwa w sposób faktyczny prowadzą bieżące sprawy podatnika, w tym działając jako członek odpowiedniego organu (zarządu, rady dyrektorów, itp.) odpowiedzialnego za prowadzenie spraw podatnika oraz za jego reprezentację. Proponowane zmiany mają na celu jedynie ustawowe potwierdzenie powyższych zasad i praktyki międzynarodowej, poprzez uzupełnienie istniejących przepisów dotyczących ustalania kraju rezydencji podatkowej podatników CIT.

Wskazać należy, iż stosunkowo często praktyką jest zakładanie przez polskie podmioty spółek zależnych w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych, które pozostają pod całkowitą kontrolą polskich rezydentów. Spółki te – mimo, że posiadają siedzibę w innym państwie – mogą być uznane za polskich rezydentów podatkowych podlegających w Polsce opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bowiem faktycznie zarządzane są przez polskich rezydentów podatkowych, czyli posiadają zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Proponowane zmiany mają na celu ograniczenie zjawiska rejestrowania przez polskich rezydentów podmiotów gospodarczych na terytorium innego państwa, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. „conduit company", „letterbox company") oraz wyeliminowanie błędnego przeświadczenia wielu podatników, iż taki zarejestrowany na terytorium innego państwa podmiot nie będzie mógł być uznany za polskiego rezydenta podatkowego.

Proponowane zmiany mają wiec na celu ograniczenie zjawiska rejestrowania przez polskich rezydentów spółek na terytorium kraju obcego, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. „conduit company", „letterbox company"), a w których polski podatnik nabywa udziały i poprzez które ma być kontynuowana jego działalność w Polsce, przy czym dochody mają w założeniu podlegać opodatkowaniu wyłącznie na terytorium tego kraju obcego.

Nadal stosunkowo często praktyką jest zakładanie spółek zależnych w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych, które pozostają pod całkowitą kontrolą polskich rezydentów. Spółki te tylko formalnie są nierezydentami w Polsce ze względu na rejestrację w zagranicznej jurysdykcji podatkowej, jednakże w praktyce są to polscy rezydencji podatkowi, ponieważ proces decyzyjny (miejsce zarządu) znajduje się na terytorium Polski. Jeżeli spółka zagraniczna – w rzeczywistości posiada zarząd w Polsce, to zgodnie z przepisami podatkowymi podlega ona opodatkowaniu od całości jej dochodów w Polsce. Oznacza to, że zarząd spółki SPV ma obowiązek zapłaty podatku dochodowego, złożenia deklaracji rocznej i wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w Polsce.

Należy zauważyć, że wprowadzone zmiany mają charakter doprecyzowujący kryteria uznawania zagranicznych spółek za polskich rezydentów podatkowych zgodnie z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym miejscem zarządu to nie tylko miejsce gdzie podejmowane są zasadnicze decyzje przedsiębiorstwa, lecz również miejsce bieżącego prowadzenia spraw (zob. wyrok NSA z 18.11.2016 r., nr II FSK 2475/14).

Przyznanie uprawnień wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest uzależnione m.in. od wymogu aby dana osoba była rezydentem podatkowym jednego z umawiających się państw. Zgodnie z art. 4 ust. 1 MK OECD rezydencja danej osoby jest w pierwszym rzędzie wyznaczana przez przepisy krajowe każdego z umawiających się państw. Może to prowadzić do tzw. konfliktów rezydencji, czyli sytuacji, w których dana osoba jest

uznawana za rezydenta przez oba umawiające się państwa. W takich przypadkach konflikt rezydencji rozstrzyga się za pomocą specjalnych reguł kolizyjnych, zawartych w art. 4 ust. 2 (osoby fizyczne) i 3 (inne osoby) MK OCED.

W latach 1963-2017 MK OECD przewidywała rozstrzyganie konfliktów rezydencji w przypadku innych osób niż osoby fizyczne poprzez zastosowanie kryterium tzw. miejsca faktycznego zarządu ([…] *państwie, w którym znajduje się miejsce jej rzeczywistego zarządu*).[35] Paragraf 24 Komentarza do MK OECD (z 2014) wyjaśniał, że *miejsce faktycznego zarządu to miejsce, w którym w swojej istocie podejmowane są najważniejsze decyzje zarządcze i handlowe, niezbędne do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa jako całości*.[36]

W praktyce kryterium miejsca faktycznego zarządu okazało się trudne do stosowania jak również wrażliwe na różnorakie manipulacje dokonywane w celu unikania opodatkowania. W odpowiedzi specjalna grupa ekspertów przygotowała w 2001 r. na potrzeby konsultacji publicznych raport dotyczący wpływu rewolucji komunikacyjnej na stosowanie kryterium miejsca faktycznego zarządu jako reguły kolizyjnej.[37]W przedmiotowym raporcie wskazano szereg propozycji usprawnienia reguł rozstrzygania konfliktów rezydencji w przypadku osób innych niż osoby fizyczne. Pierwsza z propozycji zakładała zastąpienie kryterium miejsca fatycznego zarządu innym kryterium (np. miejscem utworzenia; miejscem zamieszkania dyrektorów/akcjonariuszy, siłą powiązań gospodarczych), druga polegała na uszczegółowianiu testu miejsca faktycznego zarządu, a trzecia na wprowadzeniu wielostopniowego i wieloczynnikowego testu, podobnego do stosowanego w przypadku osób fizycznych.[38]

W wyniku powyższych prac w 2008 roku wprowadzono do Komentarza do MK OECD propozycję alternatywnego przepisu odwołującego się do wieloczynnikowej indywidualnej analizy dokonywanej w konkretnych sprawach. Z kolei w wyniku projektu BEPS[39], podczas aktualizacji MK OCED dokonanej w 2017 r., powyższy przepis został włączony bezpośrednio do MK OECD.

Obecny art. 4 ust. 3 MK OCED przewiduje, że *jeżeli na podstawie postanowień ust. 1, osoba inna niż osoba fizyczna ma siedzibę na terytorium obu Umawiających się Państw, właściwe organy Umawiających się Państw podejmą starania aby ustalić w drodze wzajemnego*

---

[35] […] *State in which its place of effective management is situated*.
OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, s. 26. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en

[36] […] *The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made*. […]
Ibidem, s. 90-91.

[37] *The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a Tie Breaker Rule. A Discussion Paper of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits.*
http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf

[38] Ibidem, s. 10-15.

[39] OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en

porozumienia na terytorium którego z Umawiających się Państw będzie uważać się, że dana osoba ma siedzibę dla celów umowy, mając na względzie miejsce położenia jej faktycznego zarządu, miejsce utworzenia lub inny sposób jej ustanowienia oraz wszelkie inne mające znaczenie czynniki. W razie braku osiągnięcia takiego porozumienia, osoba ta nie będzie uprawniona do jakiejkolwiek ulgi lub zwolnienia od podatku przewidzianych w umowie, chyba że w zakresie oraz w sposób, które mogą zostać uzgodnione przez właściwe organy Umawiających się Państw.[40]

Jak dodatkowo wyjaśnia Komentarz do MK OECD, *właściwe organy stosujące art. 4 ust. 3 MK OECD powinny uwzględnić różne czynniki, takie jak: miejsce, w którym na ogół odbywają się zebrania rady dyrektorów lub innego równorzędnego organu tej osoby, miejsce, w którym dyrektor generalny i inni członkowie kierownictwa tej osoby zazwyczaj wykonują swoją działalność, miejsce, w którym podejmowane są ważniejsze decyzje związane z bieżącym zarzadzaniem tą osobą, miejsce, w którym mieści się główna siedziba tej osoby, prawo, którego państwa reguluje status tej osoby, miejsce, w którym prowadzona jest jej księgowość, a także czy ustalenie, że ta osoba prawna ma siedzibę w rozumieniu umowy w jednym z umawiających się państwie, ale nie w drugim, rodzi ryzyko niewłaściwego stosowania przepisów umowy itd.*[41]

Co istotne, art. 4 ust. 3 MK OECD dopuszcza możliwość nie zawarcia porozumienia określającego rezydencję podatkową osoby innej niż osoba fizyczna. Konsekwencją takiej sytuacji jest odmowa przyznania ulg lub zwolnień od podatku przewidzianych w umowie, a zatem w praktyce ukaranie podmiotu manipulującego swoją rezydencją podwójnym opodatkowaniem.

Amortyzacja w spółkach nieruchomościowych

Celem zmiany treści przepisów art. 15 ust. 6 ustawy CIT jest zmniejszenie różnic występujących między wartością wykazywanego przez spółkę nieruchomościową w roku

---

[40] *Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.*
OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing., s. 30. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

[41] *Competent authorities having to apply paragraph 3 would be expected to take account of various factors, such as where the meetings of the person's board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person's headquarters are located, which country's laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept, whether determining that the legal person is a resident of one of the Contracting States but not of the other for the purpose of the Convention would carry the risk of an improper use of the provisions of the Convention etc.*
Ibidem, s. 112-113

podatkowym dochodu przed jego opodatkowaniem podatkiem dochodowym, a wartością wykazywanego – za ten sam okres (rok podatkowy/rok obrotowy) - zysku brutto (zysku przed obciążeniem podatkiem dochodowym).

Wskazać przy tym należy, iż określone w przepisach o rachunkowości zasady ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości mają bardziej zindywidualizowany charakter niż zasady ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych określone w przepisach ustawy CIT. W szczególności, stosownie do treści art. 32 i 33 ustawy o rachunkowości, przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej), na określenie którego wpływają m.in.:

- liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego.

W sytuacji zatem, kiedy obiektywne ekonomiczne przesłanki przemawiać będą za stosowaniem przez podatnika – przy określeniu jego wyniku finansowego - obniżonej stawki amortyzacyjnej dla danego środka trwałego będącego nieruchomością to również – w celu określenia dochodu i podatku dochodowego – podatnik zobligowany będzie stosować takie obniżone stawki amortyzacyjne w stosunku do tego środka trwałego (nieruchomości). Wskazać należy, iż powyższe rozwiązanie obejmie tzw. „spółki nieruchomościowe" to jest podmioty gospodarcze, których głównym źródłem przychodów oraz dochodów są posiadane przez nie nieruchomości często ulokowane w centrach dużych polskich miast. Często, mimo, iż ekonomicznie wartość takich nieruchomości wzrasta, odpisy amortyzacyjne ujmowane w kosztach odzwierciedlają w sposób nierzeczywisty stały spadek wartości tych nieruchomości.

Spod omawianej wyżej regulacji wyłączone byłyby jednak przepisy stanowiące wyraz prowadzonej przez państwo polityki gospodarczej, określające prawo do przyśpieszonej podatkowej amortyzacji nabytych przez podatnika fabrycznie nowych środków trwałych (art. 16k ust. 14 ustawy CIT) a także adresowane do małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność gospodarczą przepisy o jednorazowej amortyzacji środków trwałych (art. 16k ust. 8 ustawy CIT).

Cienka kapitalizacja

Przepisy art. 15c ustawy CIT – w aktualnie obowiązującym brzmieniu – wprowadzone zostały do ustawy CIT z dniem 1 stycznia 2018 r. treścią ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2175). Jak wynika z uzasadnienia do tej ustawy (druk sejmowy nr 1878), ich funkcją jest ograniczenie nadmiernego finansowania działalności podatnika długiem, co skutkuje zaniżeniem dochodów wykazywanych w miejscu (kraju), w którym prowadzona jest przez podatnika działalność gospodarcza.

Proponowane zmiany treści art. 15c ustawy CIT wynikają z doświadczeń polskiej administracji podatkowej wynikających z ponad dwuletniego stosowania tych przepisów i mają na celu usunięcie pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych oraz ich dostosowanie do polskiej rzeczywistości gospodarczej. W związku z powyższym proponuje się

- wprowadzenie funkcjonującej w orzecznictwie i w doktrynie, nazwy wskaźnika służącego wyliczeniu maksymalnej wysokości kosztów finansowania dłużnego, jakie – w danym roku podatkowym – obciążać mogą wynik podatkowy (dochód/strata) wykazywany przez danego podatnika w związku z prowadzoną przez takiego podatnika działalnością (wskaźnika EBITDA).
- w celu większej przejrzystości i łatwości określenia wysokości wskaźnika EBITDA proponuje się zamieścić w ustawie CIT algorytm służący jego obliczeniu. Wskazać przy tym należy, iż w ustawie CIT – w przepisach dotyczących obliczania dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej – ustawodawca również posługuje się algorytmem służącym określeniu wysokości takiego dochodu. Należy przy tym podkreślić, iż wprowadzenie algorytmu nie powoduje zmiany w sposobie określenia wysokości EBITDA osiągniętego przez podatnika w roku podatkowym.

Wskazać należy, iż omawiane przepisy nie odnoszą się bezpośrednio do wielkości finansowania dłużnego, ale do podatkowych skutków takiego finansowania, a ściślej – występującej u danego podatnika nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nad odpowiadającymi im ekonomicznie przychodami.

Polski ustawodawca określił, w 2017 r. iż „bezpieczną przystanią" będzie kwota nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nieprzekraczająca 3.000.000 zł. Jak bowiem wynika z aktualnego brzmienia art. 15c ust. 14 ustawy CIT limitowania nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie stosuje się do nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3.000.000 zł.

Powyższy przepis ustawy CIT spotkał się jednak z różnym jego interpretowaniem. Część podatników zaczęła traktować powyższy przepis jako dający prawo do podwyższenia przez podatnika limitu wynikającego z uzyskanego wskaźnika EBITDA o kwotę 3.000.000 zł. W ocenie tych podatników limit nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, jaka w roku podatkowym może przez podatnika zostać zaliczona do jego kosztów w podatku dochodowym, należy obliczać jako 30% uzyskanego w roku podatkowym EBITDA + 3.000.000 zł.

Celem uniknięcia sporów z podatnikami, których źródłem mogłaby być aktualna treść art. 15c ust. 14 ustawy CIT proponuje się dokonanie zmiany treści tego przepisu i wskazanie wprost, że podatnik zaliczyć może do swoich kosztów uzyskania przychodów nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego w limicie wyznaczonym przez wartość 30% uzyskanego w roku podatkowym EBITDA albo skorzystać może z „bezpiecznej przystani". Nie może jednak „łączyć" obu tych limitów i stosować ich jednocześnie.

Koszty finasowania dłużnego

Projektowany przepis ma przeciwdziałać sytuacjom obniżenia dochodu podatkowego w ramach grupy podmiotów powiązanych na skutek przekształcenia finansowania dłużnego w finansowanie własne. Działanie to polega na zaciągnięciu przez podatnika pożyczki od podmiotu powiązanego, która następnie jest zmieniana na transakcję kapitałową (np. wkład pieniężny do innej spółki). W ten sposób dochodzi do erozji podstawy opodatkowania w ramach grupy kapitałowej na poziomie podatnika uzyskującego finansowanie długiem, który dokonuje jego konwersji na kapitał. Odsetki od finansowania długiem pomniejszają jego dochód i jednocześnie podatnik nie wykazuje z tego tytułu przychód na skutek przekwalifikowania na finansowanie kapitałem. W skali grupy kapitałowej w wyniku takich transakcji wartość zadłużenia względem podmiotów niepowiązanych (zewnętrznych) nie wzrasta, ponieważ zmianie ulega wyłącznie wewnątrzgrupowy stosunek proporcji długu do kapitału.

Zmiana w zakresie przepisów dotyczących Zagranicznej Jednostki Kontrolowanej (ZJK)

W przepisie art. 30f ustawy PIT i w przepisie art. 24a ustawy CIT wprowadzono zmiany polegające na doprecyzowaniu przesłanek konstytuujących zagraniczną jednostkę kontrolowaną poprzez wskazanie, iż za ZJK uważa się też podmiot, w którym polski podatnik posiada samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi lub (i to zostało dodane) z innymi podatnikami mającymi miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Polski bezpośrednio lub pośrednio ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w zarzadzaniu jednostką.

Tymi innym podatnikami są podatnicy, którzy posiadają co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w zarządzaniu jednostką lub 25% prawa do uczestnictwa w zysku spółki.

Rozszerzono również katalog przychodów pasywnych, których przekroczenie progu 33% o świadczone usługi niematerialne, takie jak usługi doradcze, księgowe, badania rynku itp. konstytuuje zagraniczną jednostkę kontrolowaną.

Uwzględniono przy tym również prawa autorskie lub prawa pokrewne, prawa o podobnym charakterze oraz prawa własności przemysłowej, których przekroczenie też powoduje, iż dany podmiot zagraniczny uznany zostanie za zagraniczną jednostkę kontrolowaną w rozumieniu art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Do katalogu podmiotów tworzących ZJK dodano ich jeszcze dwa rodzaje w pkt 4 i 5 ustępu 3 art. 24a ustawy o CIT i odpowiednio w pkt 4 i 5 ustępu 3 w art. 30f ustawy o PIT poprzez zapobieganie unikaniu opodatkowania przez tworzenie tzw. „spółek wydmuszek" posiadających bardzo duże aktywa ale nie generujące przychodu lub generujące w bardzo małym zakresie. I tak za taką spółkę uznaje się spółkę, w której przychody pasywne określone w ust. 3 pkt 3 lit. b są niższe o 30%:

- od posiadanych udziałów(akcji) w innych spółkach/instytucjach wspólnego inwestowania;
- posiadanych przez podatnika aktywów ruchomych, nieruchomych, również używanych na podstawie umowy leasingu;
- od posiadanych przez nią wartości niematerialnych i prawnych;

Również taką spółkę wydmuszkę uznaje się sytuację gdy aktywa ruchome, nieruchome, używane na podstawie umowy leasingu oraz wartości niematerialne i prawne stanowią co najmniej 50% wartości jej aktywów

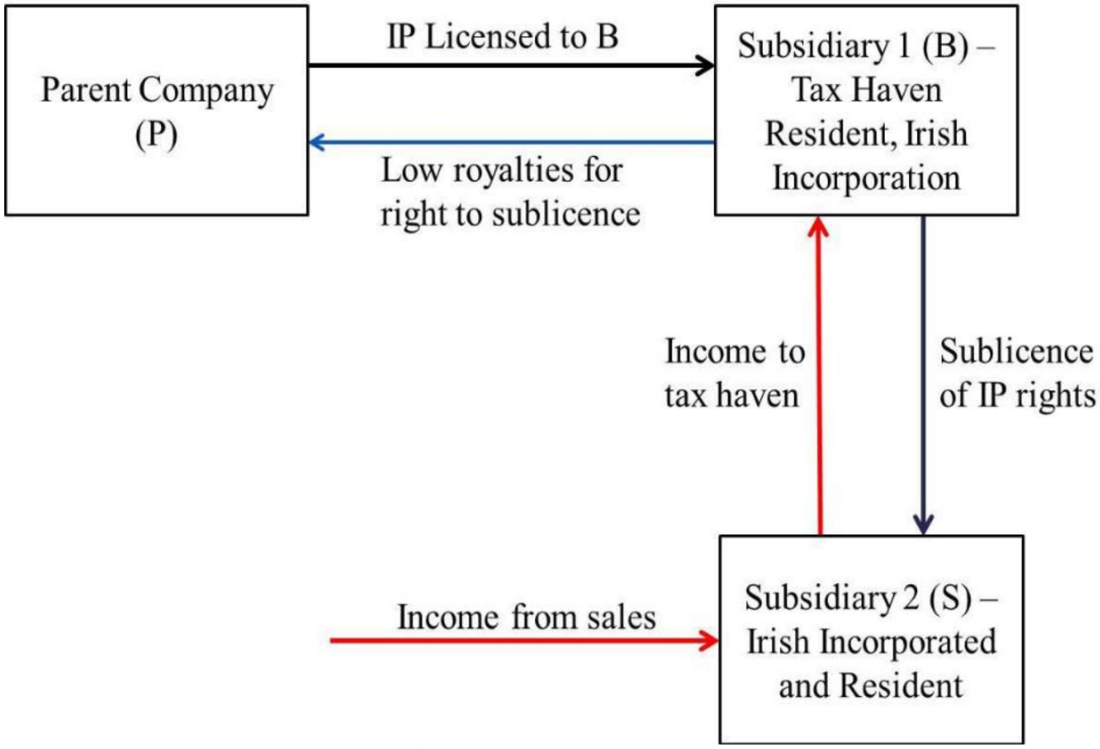
Wprowadzono ponadto piąty rodzaj zagranicznej jednostki kontrolowanej poprzez odniesienie się do stopy zwrotu z posiadanych aktywów.

Wprowadzenie do opodatkowania nowej koncepcji tzw. przerzucania dochodów – nowy art. 24aa ustawy CIT

Nowo dodany artykułu 24aa ma na celu wyeliminować możliwość uzyskania korzyści podatkowej poprzez schematy podatkowe, których celem jest transfer dochodów do jurysdykcji podatkowej o znikomej efektywnej stawce opodatkowania. Dotyczy to przede wszystkim podmiotów, które uzyskują dochody z wartości niematerialnych i prawnych. Wynika to z faktu, że transfer wartości prawnych i niematerialnych jest względnie prosty a ustalenie ich wartości bywa problematyczne ze względu na ich innowacyjny a zarazem unikatowy charakter. W literaturze międzynarodowego prawa podatkowego zidentyfikowana kilka takich schematów podatkowych, które były wykorzystywane przez największe korporacje międzynarodowe. Zaliczamy do nich m.in. takie schematy jak *Double Irish* czy *Dutch Sandwich*. Są to jednak tylko najbardziej popularne i rozpowszechnione schematy podatkowe. W praktyce obrotu międzynarodowego występuje znacznie więcej schematów podatkowych, które wykorzystują podobne mechanizmy agresywnej optymalizacji podatkowej.

Double Irish prezentuje się w następujący sposób[42]. Spółka dominująca prowadząca działalność na terytorium USA tworzy spółkę zależną w Irlandii – IRL1 i przenosi na jej rzecz prawa niematerialne do swoich produktów oraz usług. Mimo że IRL1 została utworzona w Irlandii, to nie posiada tam fizycznego biura ani nie zatrudnia personelu. IRL1 jest zarządzana z terytorium raju podatkowego (np. Bermudów). Następnie IRL1 tworzy spółkę zależną – IRL2, w której posiada 100% udziałów. IRL2 posiada fizyczne biuro na terytorium Irlandii i zatrudnia tam pracowników. Przedmiotem działalności IRL2 jest sprzedaż produktów i usług spółki amerykańskiej na terytorium UE. W związku z powyższym IRL1, która jest właścicielem praw niematerialnych do produktów oraz usług spółki amerykańskiej, udziela spółce IRL2 licencji, z tytułu której spółka IRL2 jest obowiązana przekazywać znaczną część dochodów uzyskiwanych ze sprzedaży tych produktów oraz usług na terytorium UE na rzecz IRL1. Na mocy przepisów prawa podatkowego obowiązującego w Irlandii, IRL1 nie jest rezydentem podatkowym Irlandii i nie płaci tam podatku dochodowego od osób prawnych. Rezydentem jest natomiast IRL2, której podstawa opodatkowania jest znikoma, ponieważ przychody pochodzących ze sprzedaży towarów oraz usług na terytorium UE są pomniejszane o opłaty licencyjne na rzecz IRL1 i stanowią koszt uzyskania przychodu IRL2. W taki sposób zdecydowana część zysku pochodzącego ze sprzedaży towarów i usług spółki amerykańskiej pozostaje nieopodatkowana na terytorium raju podatkowego. Zysk nie jest również opodatkowany przez USA, ponieważ za rezydenta podatkowego tego państwa uznaje się podmiot, który został utworzony na terytorium USA lub osiąga tam przychody. Wykorzystując rozbieżności pomiędzy systemami podatkowymi co najmniej dwóch jurysdykcji, korporacje międzynarodowe płacą podatek jedynie od części swoich dochodów.

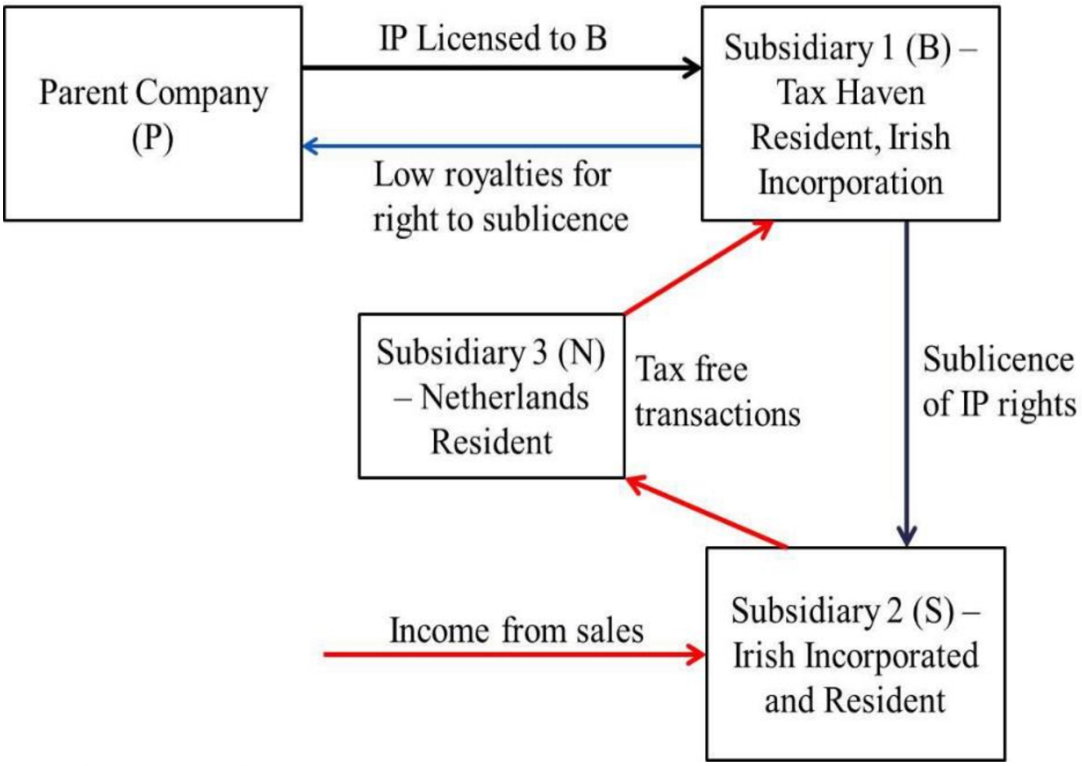
[42] *Vide* D. Thorne (2013), *The Double Irish and Dutch Sandwich tax strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by utilisation of these structures?,* LLM research paper, Laws 516: taxation, domestic and international, s. 6-10.



Schemat "Double Irish"; źródło: Thorne (2013) s. 10.

Dutch Sandwich to schemat podatkowy, który stanowi rozwinięcie schematu *Double Irish*[43]. Aby uniknąć podatku u źródła od należności licencyjnych IRL1 tworzy spółkę zależną w Holandii, która pełni w tym schemacie rolę spółki pośredniczącej. Nie prowadzi ona bowiem rzeczywistej oraz istotnej działalności gospodarczej. Zwolnienie z podatku u źródła od należności licencyjnych gwarantował art. 1 dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich[44].

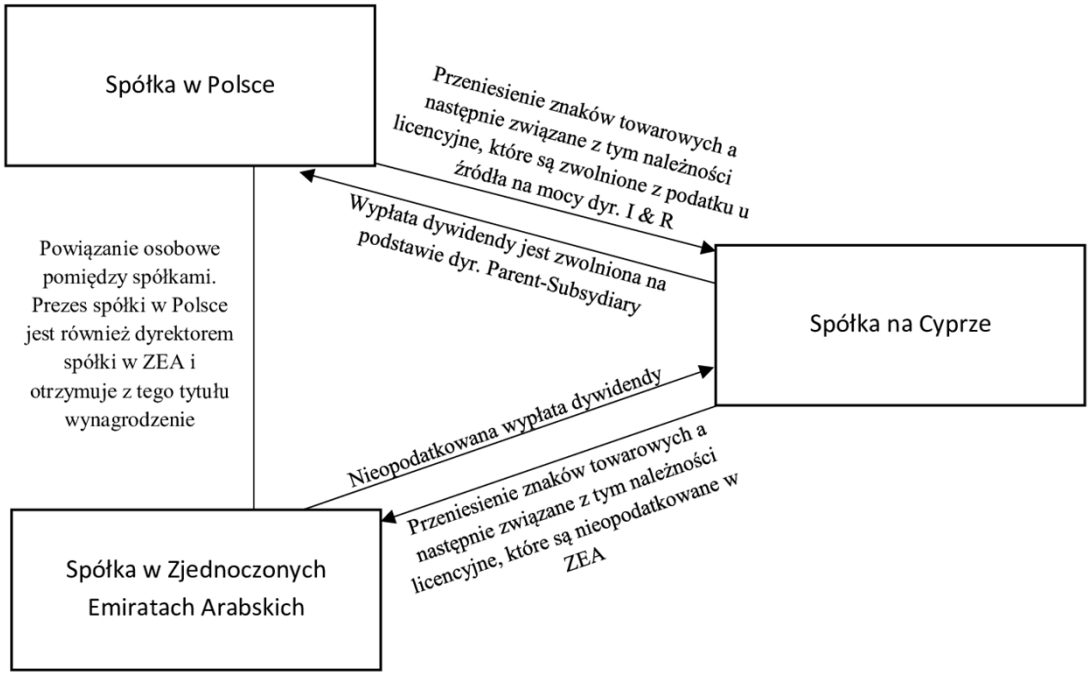
[43] *Vide* D. Thorne, *The Double Irish and Dutch Sandwich tax strategies…*, s. 10-14.
[44] Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dziennik Urzędowy L 157 , 26/06/2003 P. 0049 – 0054, dalej jako: „dyr. I & R".



Schemat "Dutch Sandwich"; źródło: Thorne (2013) s. 14

Schematy podatkowe polegające na obniżeniu podstawy opodatkowania poprzez wykorzystanie spółek pośredniczących do transferu zysku, zostały również w przeszłości zidentyfikowane w Polsce. Poniżej znajduje się jeden ze schematów, który uwzględnia stan

prawny na dzień 1 stycznia 2014 r.



Źródło: Opracowanie własne

Polska spółka z branży odzieżowej przenosi prawa do znaków towarowych swoich produktów na rzecz spółki zależnej utworzonej na Cyprze. Spółka zależna na Cyprze dokonuje następnie przeniesienia prawa do tych znaków towarowych na rzecz spółki zależnej będącej rezydentem podatkowym Zjednoczonych Emiratów Arabskich.

W związku z powyższym polska spóła jest obowiązana odprowadzać należności licencyjne na rzecz spółki cypryjskiej, która następnie przekazuje należności licencyjne na rzecz spółki w Zjednoczonych Emiratach Arabskich. Należności wypłacane przez spółkę polską na rzecz spółki cypryjskiej nie podlegały w Polsce opodatkowaniu na mocy ówcześnie obowiązującego art. 21 ust. 3 §5 ustawy CIT, który był wyrazem implementacji do polskiego porządku prawnego regulacji zawartych w dyr. I & R. Ponadto wypłata niniejszych należności licencyjnych stanowi dla polskiej spółki koszt uzyskania przychodu, co dodatkowo obniża podstawę opodatkowania w Polsce. Następnie spółka cypryjska przekazuje należności licencyjne spółce w Zjednoczonych Emiratach Arabskich, co stanowi dla spółki cypryjskiej koszt uzyskania przychodu, przez co podstawa opodatkowania jest znikoma. Zgodnie z prawem podatkowym Zjednoczonych Emiratów Arabskich, należności licencyjne nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu.

Pozostaje jeszcze kwestia najważniejsza a więc repatriacja zysku, który został uprzednio przeniesiony przez spółkę polską do Zjednoczonych Emiratów Arabskich z wykorzystaniem spółki cypryjskiej. Powyższe dokonuje się na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze prezes polskiej spółki zostaje dyrektorem spółki w Zjednoczonych Emiratach Arabskich.

Wynagrodzenie, które otrzymywał z racji pełnionej funkcji nie było opodatkowane w Zjednoczonych Emiratach Arabskich, natomiast w Polsce podlegało zwolnieniu na mocy art. 19 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Rzeczpospolitą Polską oraz Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi[45] w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2015 r. Po drugie repatriacja zysku następuje w postaci wypłaty dywidendy, która jest nieopodatkowana w Zjednoczonych Emiratach Arabskich jak i na Cyprze na mocy art. 11 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy tymi państwami. Z kolei wypłata dywidendy przez spółkę cypryjską na rzecz spółki polskiej, podlega zwolnieniu na mocy postanowień dyrektywy 2011/96/UE[46].

Problematyka związana z wykorzystywaniem regulacji prawa podatkowego do unikania bądź uchylania się od opodatkowania wymagała podjęcia działań w kierunku stworzenia mechanizmów mających na celu przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej[47]. W dniu 15 października 2015 r. OECD opublikowała raport dotyczący erozji podstawy opodatkowania i transferu zysku. Projekt BEPS składa się z 15 zaleceń, których celem jest przeciwdziałanie zjawisku unikania opodatkowania w międzynarodowym obrocie prawnym. W kontekście projektowanego art. 24aa wydaje się, że największe znaczenie ma *Action 2* poświęcone rozbieżnością hybrydowym[48], *Action 6* które poświęcone było konieczności wprowadzenia ogólnych mechanizmów przeciwdziałania unikaniu opodatkowania[49] oraz *Action 15* które było podstawą do stworzenia konwencji MLI[50]. Ponadto, główne założenia projektu BEPS znalazły wyraz w aktach normatywnych wydawanych przez UE[51].

Należy podkreślić, że zarówno ustawodawstwo UE jak i zalecenie OECD wyznaczają jedynie minimalny standard ochrony. Oznacza to, że dla efektywnego przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania, dopuszczalne a nawet wskazane jest wprowadzanie szczegółowych mechanizmów przeciwdziałania zidentyfikowanym formom unikania opodatkowania.

Problematyka związana z unikaniem opodatkowania i transferem zysku była również przedmiotem licznych rozważań Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W kontekście

---

[45] Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Abu Zabi dnia 31 stycznia 1993 r., Dz.U. 1994 nr 81 poz. 373

[46] Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 345/8, dalej jako: „dyrektywa PS".

[47] *Vide* OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris.

[48] *Vide* OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, Action 2-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

[49] *Vide* OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

[50] *Vide* OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

[51] *Vide* Dyrektywa Rady UE 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego oraz Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich.

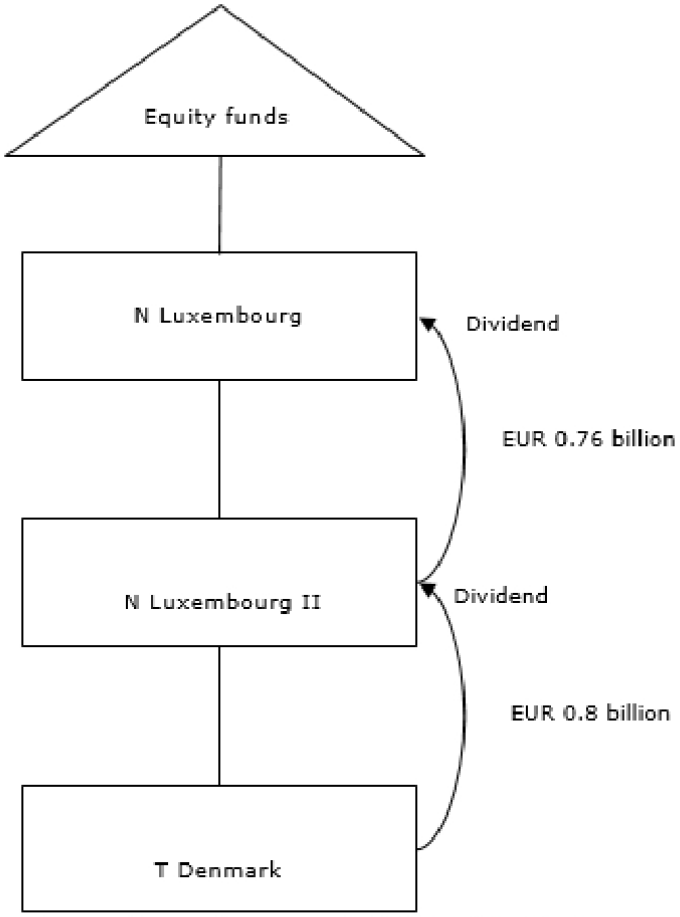
projektowanego art. 24aa szczególnie istotny wydaje się być wyrok TSUE w tzw. sprawach duńskich[52].

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku w sprawach duńskich stwierdził, że utworzenie podmiotu pośredniczącego pomiędzy spółką wypłacającą dywidendę a spółką, która jest rzeczywistym właścicielem tych należności w celu uniknięcia opodatkowania podatkiem u źródła od dywidend, należy uznać za sztuczną konstrukcję[53]. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał również, że spółka działa jaka spółka pośrednicząca, jeśli jej jedynym przedmiotem działalności jest otrzymywanie i przekazywanie dalej dywidend[54]. Można zatem stwierdzić, że dany podmiot działa jako spółka pośrednicząca, jeśli nie prowadzi rzeczywistej i istotnej działalności gospodarczej.

Wyrok TSUE w sprawach duńskich dotyczy problematyki nadużycia prawa do zwolnienia od opodatkowania podatkiem u źródła dywidend wypłacanych przez spółki zależne do spółek dominujących, które są rezydentami państwa członkowskiego. Niniejsza kwestia znajduje się poza zakresem przedmiotowym projektowanego art. 24aa, natomiast wydaje się, że rozważania poczynione przez TSUE mogą znaleźć również zastosowanie w przypadku kiedy ten sam efekt (erozja podstawy opodatkowania poprzez transfer zysku do jurysdykcji o znikomej efektywnej stawce opodatkowania) jest realizowana w innej formie (zamiast dywidendy są wydatki wskazane w ust. 2 art. 24aa, które spółka pośrednicząca zalicza do kosztów uzyskania przychodu). W związku z powyższym poniżej zostały zaprezentowane schematy podatkowe zidentyfikowane w sprawach C-116/16 oraz C-117/16[55].

[52] *Vide* Wyroki TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. sygn. C-115/16, C-116/16, C-117/16, C-118/16, C-119/16, C-229/16.
[53] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 26 lutego 2019 r. sygn. C-116/16, t. 100.
[54] *Ibidem*, t. 104.
[55] *Vide* S. Hjorth Baerentzen, A. Lejour, M. van't Riet (2019), *Limitation of holding structures for intra-EU dividends: A blow to tax avoidance?,* CPB Discussion Paper, December 2019.

W sprawie C-116/16 stan faktyczny przedstawiał się w sposób następujący. T Denmark jest spółką notowaną na giełdzie, która świadczy usługi w Danii. Spółka N Luxembourg II posiada ponad 50% udziałów w spółce T Denmark. Pozostałe akcje należą do tysięcy akcjonariuszy. N Luxembourg II to spółka z siedzibą w Luksemburgu, zarejestrowana przez N Luxembourg w 2009 r. N Luxembourg posiada większość udziałów w N Luxembourg II. Pozostały kapitał (mniej niż 1%) należał do N Luxembourg III, tj. spółki zależnej N Luxembourg. Właścicielem N Luxembourg były głównie fundusze private equity, które składały się z szeregu spółek komandytowych zlokalizowanych na Kajmanach. Zdecydowana większość dywidend wypłacanych przez T Denmark na rzecz N Luxembourg II była następnie wypłacana udziałowcom N Luxembourg II, czyli N Luxembourg i N Luxembourg III.



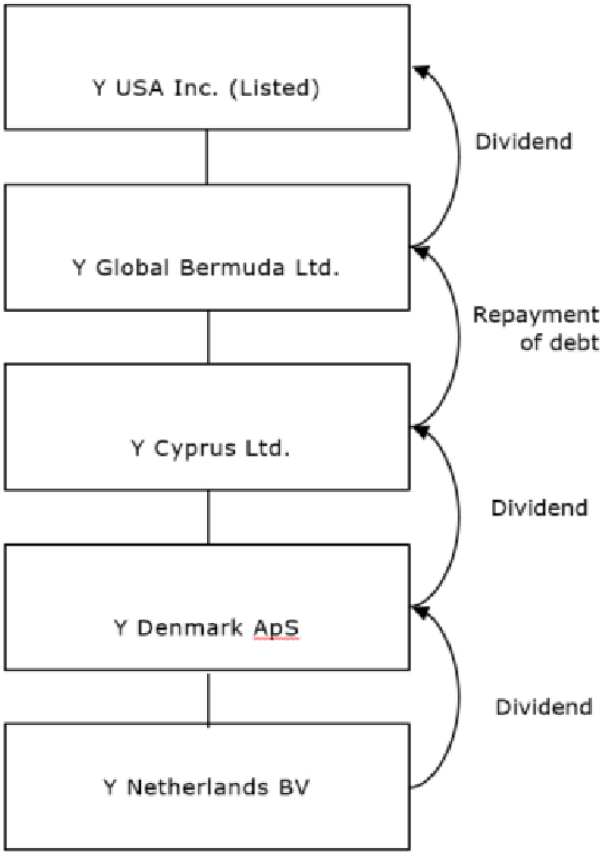
Schemat T-Denmark w sprawie C-116/16; źródło: Hjorth Baerentzen, Lejour, Riet (2019), s. 10.

Ponadto zdecydowana większość dywidend z N Luxembourg II do N Luxembourg III była wypłacona w formie dywidendy udziałowcom N Luxembourg III , czyli N Luxembourg. Dywidendy otrzymane przez N Luxembourg były następnie wypłacane spółkom kontrolowanym przez fundusz kapitałowy lub wierzycielom spółki N Luxembourg. Niewielki procent dywidend (ok. 3%-5%) miał zostać wykorzystany przez N Luksemburg, N Luksemburg II i N Luksemburg III na pokrycie niektórych kosztów.

Organy administracji skarbowej w Danii uznały, że luksemburskie podmioty zostały utworzone w celu uzyskania korzyści podatkowej oraz że nie miały one prawa do faktycznego dysponowania środkami z tytułu otrzymywanych dywidend. W związku z powyższym Luksemburskie spółki zostały uznane za spółki pośredniczące a nie rzeczywistych właścicieli (ang. *beneficial owner*) dywidend. W opinii organów administracji skarbowej w Danii

przyznanie zwolnienia na mocy dyrektywy PS w niniejszym stanie faktycznym byłoby nadużyciem prawa Unii Europejskiej co jest niedopuszczalne w świetle orzecznictwa TSUE. Ponadto podatek u źródła od dywidendy wypłaconej w tej sposób nie może zostać obniżony na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Danią i Luksemburgiem.

Sprawa C-117/16 dotyczyła duńskiej spółki zależnej (Y Denmark ApS) wypłacającej dywidendy swojej



Schemat Denmark ApS w sprawie C-117/16; źródło: Hjorth Baerentzen, Lejour, Riet (2019), s. 11.

cypryjskiej spółce dominującej (Y Cyprus Ltd.). Początkowo spółka Y Denmark ApS była spółką zależną spółki Bermuda Ltd. w 2000r. spółka Y Denmark ApS nabyła udziały od w spółce Y Netherlands BV z środków pochodzących od Y Bermuda Ltd. W 2005 r. spółka Y Bermuda Ltd. utworzyła Y Cyprus Ltd., której udzieliła pożyczki na nabycie udziałów w spółce Y Denmark ApS. W 2006 r. Y Denmark ApS wypłaciła dywidendy (ok. 90 mln euro) na rzecz Y Cyprus Ltd., która przekazała otrzymane w ten sposób środki pieniężna na spłatę pożyczki udzielonej przez Y Bermuda Ltd. Spółka Cyprus Ltd. nie prowadziła istotnej i rzeczywistej działalności gospodarczej. Jedyną działalnością Y Cyprus Ltd. było otrzymywanie dywidend od Y Denmark ApS a następnie przekazanie tej dywidendy na rzecz Y Bermuda Ltd. pod tytułem spłaty pożyczki otrzymanej na nabycie udziałów w Y Denmark ApS. Spółka Y Bermuda Ltd. przekazywała następnie swoje zyski spółce Y USA Inc., która była spółką dominującą całej grupy holdingowej.

Podobnie jak w sprawie 116/16, duńskie organy administracji skarbowej uznały, że podmiot cypryjski został utworzony w celu uzyskania korzyści podatkowej oraz że nie miał on prawa do faktycznego dysponowania środkami z tytułu otrzymywanych dywidend. W związku z powyższym Luksemburskie spółki zostały uznane za spółki pośredniczące a nie rzeczywistych właścicieli (ang. *beneficial owner*) dywidend. W konsekwencji w opinii duńskich organów administracji skarbowej dywidendy należy traktować tak, jakby wypłacone bezpośrednio spółce Y Bermuda Ltd. W związku z powyższym zastosowanie nie znajdzie ani dyrektywa PS, ani umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Danią a Cyprem. Fakt, że dywidenda została przekazana przez Y Bermuda Ltd. na rzecz Y USA Inc. nie uzasadniał zastosowania postanowień zawartych w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Danią i USA.

Projektowany art. 24aa ustawy o CIT realizuje cel jakim jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania za pomocą spółek pośredniczących poprzez opodatkowanie kosztów wskazanych w ust. 2 jeśli te koszty stanowią co najmniej 3% sumy wszystkich kosztów uzyskania przychodów poniesionych w jakiejkolwiek formie. Ponadto koszty wymienione w ust. 2 stanowią przerzucony dochód tylko wtedy, kiedy zostaną kumulatywnie spełnione warunki określone w ust. 3. Katalog kosztów wskazanych w ust. 2, które mogą stanowić przerzucony dochód po łącznym spełnieniu warunków wskazanych w ust. 3, w uproszczeniu dotyczy wydatków na usługi niematerialne lub opłat za korzystanie z wartości i praw niematerialnych. Powyższe uzasadnione jest charakterystyką tych wydatków, która umożliwia ich wykorzystanie w schemat podatkowych polegających na transferze zysku.

Warunki określone w ust. 3 mają zapewnić, że zakres stosowania niniejszych przepisów zostanie ograniczony wyłącznie do sztucznych struktur, które zostały utworzone w celu uniknięcia opodatkowania zgodnie przepisami ustawy o CIT. Z tego względu, zgodnie z treścią ust. 12 regulacje dotyczące podatku od przerzuconego dochodu stosuje się odpowiednio do podatników o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność gospodarczą za poprzez zakład zagraniczny położony na terytorium Rzeczpospolitej Polski.

Mając na uwadze negatywne wpływ podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym, ust. 6 art. 24aa stanowi, że w przypadku kiedy dochody (przychody) oraz koszty są traktowane jako osiągnięte lub poniesione przez co najmniej jedne inny podmiot lub co najmniej jedną inną osobę fizyczną, dla celów ust. 2 pkt 3 uwzględnia się podatek dochodowy faktycznie zapłacony przez te inne podmioty lub osoby fizyczne. Z tego też względu ust. 9 przewiduje pewne odliczenia od podatku od przerzucanych dochodów.

Ulga konsolidacyjna

Ulga konsolidacyjna ma na celu stworzenie zachęty podatkowej dla podatników pragnących dokonywać ekspansji gospodarczej na rynkach krajowych i zagranicznych, poprzez nabywanie udziałów (akcji) spółek kapitałowych funkcjonujących na tych rynkach.

Projektowane regulacje stanowią odpowiedź na potrzebę dostosowania zasad i trybu wspierania nowych inwestycji do zmieniających się realiów społeczno-gospodarczych. Mają na celu ułatwienie dalszej ekspansji inwestycyjnej przedsiębiorców działających na terenie Rzeczypospolitej Polskiej poprzez wprowadzenie ulg odnoszących się do kosztów owej ekspansji, przy jednoczesnym wsparciu rozwoju w obliczu trudności związanych ze stanem globalnej gospodarki.

Przyjęte w tym zakresie założenia mają za zadanie wspierać podatnika decydującego się, zwłaszcza przy obecnym spowolnieniu gospodarczym, w dalszym, m.in. międzynarodowym rozwoju swojego przedsiębiorstwa, poprzez preferencyjne traktowanie poniesionych w związku z owym rozwojem kosztów.

Model ulgi konsolidacyjnej w podatku dochodowym od osób prawnych zbliżony do proponowanego w niniejszym projekcie obowiązuje z powodzeniem w obcych porządkach prawnych, w szczególności zaś w Finlandii.

Zgodnie z proponowanymi przepisami, podatnik ponoszący tzw. „kwalifikowane wydatki" na nabycie udziałów lub akcji zagranicznej spółki kapitałowej (spółki z o.o. lub akcyjnej), miałby prawo do pomniejszenia swojej podstawy opodatkowania o te wydatki w roku ich faktycznego poniesienia. Maksymalna wielkość takiego pomniejszenia nie mogłaby jednak w roku podatkowym przekroczyć kwoty odpowiadającej wartości 250.000 zł.

Do takich „kwalifikowanych" wydatków na nabycie udziałów lub akcji zagranicznej spółki kapitałowej podlegałyby zaliczeniu wydatki na obsługę prawną transakcji nabycia udziałów lub akcji, w tym na ich wycenę (due diligence), odsetki, podatki bezpośrednio naliczane od tej transakcji oraz opłaty notarialne, sądowe i skarbowe. Do wydatków takich nie podlegałaby jednak zaliczeniu cena zapłacona przez podatnika za nabywane udziały (akcje) oraz koszty finansowania dłużnego związanego z takim nabyciem.

Możliwość skorzystania z omawianego odliczenia przysługiwałaby podatnikowi przy spełnieniu następujących warunków:

1) spółka której udziały (akcje) byłyby przez podatnika nabywane byłaby osobą prawną, mającą siedzibę lub zarząd w państwie z którym Rzeczpospolita Polska posiada obowiązującą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierającą podstawę prawną do uzyskania przez polski organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego tego innego państwa,

2) główny przedmiot działalności takiej spółki kapitałowej byłby tożsamy z przedmiotem działalności podatnika nabywającego jej udziały (akcje) lub działalność takiej spółki

mogłaby być racjonalnie uznana za działalność wspierającą działalność podatnika (działalność takiej spółki nie byłaby działalnością finansową).

Wprowadzenie przepisów ograniczających generowanie sztucznych kosztów uzyskania przychodu w postaci wypłaty tzw. „ukrytej dywidendy".

Wprowadza się odrębne regulacje mające przeciwdziałać wypłacaniu ze spółki zysków w formie tzw. ukrytej dywidendy. W przypadku wypłaty dywidendy podatnik nie ma możliwości rozpoznania kosztów uzyskania przychodów. W związku z powyższym dystrybucja zysku do wspólników dokonywana jest w sposób powodujący zmniejszenie dochodu podatnika poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu. Dochodzi do ekonomicznej dystrybucji zysku, która jednak formalnie nie jest dywidendą. Ukryta dywidenda może przybierać różne formy:

- płatności niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- transakcje o nierynkowym charakterze,
- nadmierne zadłużenie podatnika z różnych tytułów względem podmiotów powiązanych z grupy kapitałowej,
- użytkowanie przez podatnika składników majątku należących do wspólnika lub podmiotów powiązanych, które pierwotnie należały do podatnika.

W przypadku stwierdzenia, iż wypłacane świadczenie ma charakter ukrytej dywidendy, wartość tego świadczenia nie będzie kosztem uzyskania przychodu dla podatnika.

Przejściowy podatek dochodowy od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych

Projektowane przepisy wprowadzające przejściowy podatek dochodowy od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych przewidują rozwiązania adresowane do podmiotów zainteresowanych ujawnieniem organom podatkowym dochodów wcześniej nieopodatkowanych ale również podmiotów zainteresowanych wycofaniem się z podjętych wcześniej działań optymalizacyjnych, w tym o zasięgu transgranicznym.

Z rozwiązań ustawy skorzystać będą mogły podmioty (podatnicy), które osiągnęły dochody ze źródeł, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania w Polsce dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych albo podatku dochodowego od osób prawnych albo nie zrealizowały w sposób prawidłowy ciążącego na tych podmiotach obowiązku poboru podatku (płatnicy). W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy w przeszłości doszło do:

1) nieujawnienia dochodów w całości lub w części;

2) nieujawnienia źródła powstania dochodów;

3) przeniesienia lub utrzymywania formie kapitału poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w zagranicznej jednostce, w rozumieniu art. 24a ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo art. 30f ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;

4) stosowania postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w sposób niezgodny z kontekstem użycia postanowień tych umów, z ich celem oraz zamiarami państw-stron tych umów;

5) osiągnięciem korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej;

6) zmianą rezydencji podatkowej.

Opodatkowanie przejściowym podatkiem dochodowym będzie dobrowolne, co oznacza że podatnicy i płatnicy dobrowolnie w okresie do końca 2022 r. będą mogli dokonać oceny swojej sytuacji prawno-podatkowej i dobrowolnie zdecydować się na ewentualne korekty dochodu, który nie został w pełni obiektywnie i uczciwie zadeklarowany do opodatkowania albo w ogóle nie został zadeklarowany do opodatkowania. Ujawnienie dotyczyć będzie też każdej formy osiągniętej korzyści podatkowej, o której mowa w art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, tj: poprzez niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika.

Przepisy przewidują określone wyłączenia z możliwości skorzystania z przejściowego podatku. Nie obejmują one w szczególności przypadków, w których uzyskanie korzyści podatkowej miało związek z popełnieniem przestępstwa oraz przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego o którym podmiot nie powiadomi właściwych organów w określonym terminie.

Zachętą do przystąpienia do ujawnienia dochodów dotychczas nieopodatkowanych jest złagodzenie skutków podatkowych podjętych w przeszłości działań związanych z unikaniem opodatkowania. Co do zasady dochodem w proponowanych przepisach będzie przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawy o PIT) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawy o CIT), który może zostać pomniejszony o wydatki związane z jego uzyskaniem, jeżeli wydatki te bezpośrednio są związane z osiągnięciem tych dochodów (o ile dowody poniesienia tych wydatków nie budzą wątpliwości). Stawkę przejściowego podatku określono w wysokości 8% podstawy opodatkowania.

Możliwość opodatkowanie podatkiem przejściowym będzie ograniczona w czasie, tj. do 31 grudnia 2022 r. W tym terminie podmiot będzie miał możliwość złożenia wniosku o opodatkowanie przejściowym podatkiem dochodowym. Złożenie wniosku przerwie bieg

terminu przedawnienia w zakresie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do dochodu zgłoszonego do przejściowego podatku dochodowego. Złożony przez podatnika włosek spełniający wszystkie wymogi formalne i nie budzący istotnych wątpliwości będzie traktowany jak deklaracja o wysokości dochodu.

Przepisy przewidują delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia wzoru takiego wniosku o opodatkowanie dochodów przejściowym podatkiem dochodowym wraz z objaśnieniami co do sposobu jego wypełniania, terminu i miejsca składania wraz z niezbędnymi pouczeniami.

Ponadto przepisy przewidują powołanie przez Ministra Finansów Funduszy i Polityki Regionalnej Rady do Spraw Repatriacji Kapitału do której podatnik (lub jego przedstawiciel) będzie mógł wystąpić o opinię. Kierując się treścią opinii podmiot będzie mógł zadecydować o dalszym postępowaniu, tj. czy składać ww. wniosek do naczelnika urzędu skarbowego, czy odstąpić od składania takiego wniosku.

Zapłata przejściowego podatku dochodowego od dochodu zgłoszonego we wniosku skutkować będzie:

- wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, lub
- niepowstaniem zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Ponadto przepisy przewidują ulgę podatkową w przypadku, kiedy po dniu zgłoszenia dochodu, i zapłaty od tego dochodu przejściowego podatku dochodowego podmiot:

- dokona inwestycji z kapitału, na terytorium Rzeczpospolitej Polski lub na terytorium innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego o wartości odpowiadającej co najmniej wartości zgłoszonego dochodu oraz
- utrzyma tę inwestycję przez okres co najmniej 12 miesięcy od momentu jej dokonania (zakończenia).

Będzie on mógł pomniejszyć swoje zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych albo w podatku dochodowym od osób prawnych należne od dochodu z tej inwestycji o kwotę równą 30% przejściowego podatku dochodowego. Pomniejszenie będzie mogło być zrealizowane za rok podatkowy, w którym dokonano (zakończono) inwestycji oraz za kolejne 2 lata podatkowe.

Rozwiązania takie jak proponowane w projekcie są znane na świecie pod nazwą voluntary disclosure i stosowane były w wielu krajach, w tym państwach członkowskich UE, i przyniosły

wymierne rezultaty. Program jest zalecanym narzędziem fiskalnym o charakterze ekstraordynaryjnym (na czasy kryzysu) np. przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy.

W Hiszpanii do programu o podobnym założeniu, który był realizowany w II. połowie 2012 r., mogli przystąpić podatnicy PIT, CIT oraz podatnicy podatku od nierezydentów (hiszp.: Impuesto sobre la Renta de no Residentes), będący właścicielami dóbr lub praw, które nie zostały wcześniej opodatkowane w Hiszpanii. Wyłączeni z niego byli podatnicy, wobec których postępowanie dochodzeniowe/weryfikacyjne zostało lub zostałoby wszczęte, gdyby podatnik nie wystąpił z wnioskiem o amnistía fiscal. Przedmiotem tego rozwiąznia były aktywa zagraniczne i krajowe, w tym przechowywane w gotówce, które pierwotnie miały podlegać podatkom dochodowym i majątkowym. Nie przewidziano obowiązku powrotu kapitału do kraju, wystarczyło jego ujawnienie.

W Portugalii miały miejsce cztery programy o podobnym chcrakterze (port: Regime Excecional de Regularização Tributária-RERT RERD). Program RERT I był realizowany w 2005 r., RERT II w 2010 r., RERT III w latach 2011-2012., RERD w 2013 r. Do programów mogli przystąpić wyłącznie podatnicy PIT. Przedmiotem tego działania były aktywa, które nie znajdowały się na terytorium Portugalii na ostatni dzień roku poprzedzającego rok wejścia w życie ustawy. Tymi aktywami były m.in.: depozyty, certyfikaty depozytowe, papiery wartościowe i inne instrumenty finansowe, w tym polisy ubezpieczeniowe. Wyłączeni z regulacji byli podatnicy, wobec których administracja skarbowa wszczęła już postępowanie podatkowe. W przypadku programu RERD, nawet to nie było przeszkodą, o ile podatnik złożył deklarację i zapłacił zaległości w terminie określonym przez przepisy .

Wpływy podatkowe dla budżetu z tytułu programów o charakterze abolicyjnym wyniosły odpowiednio:

RERT I: 24,4 mln. €

RERT II: 32,9 mln. €

RERT III: 258,4 mln. €

RERD: 1277,1 mln. € .

W Luksemburgu miał miejsce jeden program, który trwał w latach 2016-2017. Do programu mogli przystąpić podatnicy podatku dochodowego. Program dotyczył wszystkich podatków m.in PIT, CIT, podatku od spadków. Z programu byli wyłączeni podatnicy, wobec których wszczęto postępowanie w sprawie unikania opodatkowania. Nie przewidziano obowiązku repatriacji kapitału, nawet tego, który się znajduje w jurysdykcjach określanych jako raje podatkowe .

Na Litwie do jedynego (do tej pory) programu można było przystąpić w I. połowie 2019 r. Przedmiotem postepowania był zarówno krajowy, jak i zagraniczny majątek podatnika, który pierwotnie miał podlegać podatkowi PIT, CIT, VAT, akcyzie lub innym podatkom

państwowym. Nie przewidziano obowiązku repatriacji kapitału. Z tego rozwiązania podatkowego mogły skorzystać osoby fizyczne i prawne. Nie podlegały mu aktywa pochodzące z przestępstwa. Korzyści dla budżetu centralnego wyniosły 28 mln euro (źródło: Państwowa Inspekcja Podatkowa Litwy).

Zmiany w zakresie przepisów dotyczących reorganizacji podmiotów

Projekt przewiduje również regulacje dotyczące reorganizacji podmiotów, w tym mającej charakter transgraniczny. Projektowane regulacje pozostają w zgodzie z normami prawa Unii Europejskiej. Zgodnie bowiem z art. 49 w związku z art. 54 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: „TFUE"), swoboda przedsiębiorczości obejmuje podjęcie i wykonywanie samodzielnej działalności zarobkowej przez obywateli państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego[56]. Art. 54 TFUE stanowi, iż spółki założone na podstawie prawa państwa członkowskiego i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Unii, są traktowane jak osoby fizyczne mające obywatelstwo państwa członkowskiego. Przedmiotowy przepis w akapicie drugim definiuje pojęcie spółki wskazując, iż jest to spółka prawa cywilnego lub handlowego, a także spółdzielnia oraz inna osoba prawna prawa publicznego lub prywatnego, pod warunkiem, że ich działalność nastawiona jest na osiąganie zysków. W konsekwencji wskazać należy, iż kluczowym aspektem przytoczonych przepisów jest przeciwdziałanie wprowadzaniu przez państwa członkowskie Unii Europejskiej takich regulacji, które mogłyby mieć charakter dyskryminacyjny, prowadzący do ograniczenia swobody przedsiębiorczości w ramach transakcji transgranicznych. Wskazać również należy, iż ograniczeniami swobody przedsiębiorczości są, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wszelkie środki, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność[57]. Jednocześnie, ramy prawa Unii dla transgranicznych restrukturyzacji wyznacza, obok przytoczonych regulacji TFUE, Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz.

[56] Wyroki: z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 38); z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 18).

[57] Wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36); z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 34); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Komisja/Niemcy (C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

L 310 z 25.11.2009, s. 34, z późn. zm.[58], dalej: „Dyrektywa"). Zgodnie z preambułą owej Dyrektywy, „*łączenia, podziały, podziały przez wydzielenie, wnoszenie aktywów, wymiana udziałów dotyczące spółek różnych państw członkowskich mogą być niezbędne w celu stworzenia we Wspólnocie warunków właściwych dla rynku wewnętrznego i w celu zapewnienia w ten sposób skutecznego funkcjonowania takiego rynku wewnętrznego. Takie czynności nie powinny być hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. W tym celu niezbędne jest w odniesieniu do takich czynności zapewnienie reguł podatkowych, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymagań rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność i poprawić ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym*." Jednocześnie jednak na podkreślenie zasługuje fakt, iż operacje reorganizacyjne ujęte w owej dyrektywie pozostają neutralne podatkowo (o ile dopełnione zostaną warunki określone w Dyrektywie) tak długo, jak długo nie będą stanowić faktycznie osiągniętego dochodu przez dany podmiot. W konsekwencji oznacza to, iż nieopodatkowanie działań restrukturyzacyjnych nie oznacza nieograniczonego w czasie zwolnienia, lecz właśnie odroczenie opodatkowania. Dyrektywa zawiera bowiem szereg obostrzeń w owym zakresie, które na celu mają zapobieżenie szkodliwej optymalizacji podatkowej, w tym między innymi zasadę kontynuacji wyceny czy też klauzulę antyabuzywną.

Kwestia neutralności owych transakcji zależna jest między innymi od tego, czy transakcja przestrzega ciągłości w wartościach ustalanych dla celów podatkowych. Zgodnie z art. 4 ust. 1 Dyrektywy, łączenie, podział lub podział przez wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych. Jednakże, zgodnie z art. 4 ust. 5 Dyrektywy, w przypadku gdy zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego spółki przekazującej spółka przejmująca ma prawo do uwzględnienia nowych odpisów amortyzacyjnych lub zysków lub strat w odniesieniu do przekazanych aktywów i pasywów obliczonych na podstawie odmiennej niż ta określona w ust. 4, ust. 1 nie ma zastosowania do aktywów i pasywów, w odniesieniu do których spółka przejmująca skorzystała z tej możliwości.

Powyższe uregulowania wprowadzone zostały celem uniknięcia sytuacji, w której neutralność podatkowa mogłaby doprowadzić do zwolnienia z opodatkowania od zysków kapitałowych, podczas gdy Dyrektywa dąży jedynie do odroczenia opodatkowania do chwili zrealizowania zysku kapitałowego. W konsekwencji, w stosunku do spółki przejmującej art. 4 ust. 1 i 5 Dyrektywy nakładają zasadę ciągłości w wycenie przekazanych aktywów na potrzeby

[58] Przytoczona zakresem obejmuje regulacje Dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzieleń, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy państwami członkowskimi (Dz.U. L 225 z 20.8.1990, s. 1), wraz z późniejszymi zmianami. Została jednocześnie znowelizowana Dyrektywą Rady 2013/13/UE z dnia 13 maja 2013 r.

wyliczenia nowych odpisów amortyzacyjnych lub zysków i strat w odniesieniu do aktywów i pasywów. Jest to warunek wstępny neutralności podatkowej. Jednakże, powyższe uregulowania nie znajdują zastosowania w przypadku spółek przekazujących, które otrzymały udziały w zamian za aktywa – uregulowania Dyrektywy nie tyczą się bowiem kwestii wyceny udziałów spółki przejmującej przez spółkę przekazującą dla celów podatkowych i rachunkowych. Mimo powyższego, zasada neutralności podatkowej ustanowiona w art. 4 ust. 1 Dyrektywy w równym stopniu stosuje się do spółki przekazującej. Należy jednak zaznaczyć, że ustawodawca krajowy zachowuje swobodę decydowania o tym, czy spółka przekazująca podlega zasadzie ciągłości pomiędzy wartościami na cele podatkowe lub księgowe przekazanych aktywów i wartością, którą przypisuje udziałom, które otrzymało tytułem wynagrodzenia, lub też czy spółka może zdecydować o stosowaniu innych wartości. Powyższe znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w tym m.in. w Wyroku Trybunału z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C-207/11, gdzie rozstrzygnięto, jak następuje: „*Artykuły 2, 4 i 9 dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one – w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym – aby skutkiem wniesienia aktywów w odniesieniu do spółki przekazującej było opodatkowanie zysku kapitałowego z tytułu rzeczonego wniesienia aktywów, z zastrzeżeniem przypadku ujęcia przez spółkę przekazującą w jej bilansie odpowiedniego funduszu rezerwowego odpowiadającego zyskowi kapitałowemu wynikającemu z rzeczonego wniesienia aktywów.*”.

A contrario, zgodnie z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 23 listopada 2017 r. w sprawie C-292/16, „*Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu prawa krajowego takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które w wypadku gdy spółka będąca rezydentem przenosi w ramach operacji wniesienia aktywów stały zakład niebędący rezydentem do spółki również niebędącej rezydentem, po pierwsze, przewiduje natychmiastowe opodatkowanie zysków wynikających z tej operacji, i po drugie, nie uprawnia do odroczonego poboru należnego podatku, podczas gdy w analogicznej sytuacji krajowej takie zyski kapitałowe podlegają opodatkowaniu dopiero przy zbyciu wniesionych aktywów, w zakresie, w jakim uregulowanie to nie pozwala na odroczony pobór takiego podatku.*”

W tym miejscu należy również zwrócić uwagę na szczególną czynność reorganizacyjną, jaką jest wymiana udziałów. W kontekście przytoczonych regulacji wskazać należy, iż o ile co do zasady powyższe transakcje pozostają neutralne podatkowo, o tyle nie oznacza to, iż konieczna jest każdorazowa rezygnacja z prawa opodatkowania rezerw uzyskanych na terytorium danego państwa i objętych kompetencją podatkową państwa przed zamianą z uwagi na fakt, że rezerwy te nie zostały rzeczywiście zrealizowane. W ramach przeniesienia siedziby faktycznego

zarządu spółki z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, pierwsze państwo członkowskie zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej powiązanej z czynnikiem czasowym, to jest rezydencją podatkową podatnika na terytorium kraju w okresie, w którym pojawiły się ciche rezerwy, jest uprawnione do opodatkowania rzeczonych rezerw w chwili emigracji tego podatnika. Środek taki służy bowiem zapobieganiu sytuacjom, które mogłyby zagrażać prawu wykonywania przez państwo członkowskie pochodzenia przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium, a zatem może być uzasadniony względami związanymi z zachowaniem podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi. Na potwierdzenie powyższego przytoczyć można m.in. tezy podniesione w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 23 stycznia 2014 r. w sprawie C-164/12, zgodnie z którymi „*Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że cel w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi może uzasadniać przepisy państwa członkowskiego, które nakazują określenie wartości aktywów spółki komandytowej wniesionych do kapitału spółki kapitałowej z siedzibą na terytorium tego państwa członkowskiego w oparciu o ich wartość szacunkową, prowadząc do opodatkowania przed ich rzeczywistym zrealizowaniem cichych rezerw związanych z tymi aktywami uzyskanych na tym terytorium, w sytuacji gdy rzeczone państwo członkowskie rzeczywiście nie może wykonywać swej kompetencji podatkowej w odniesieniu do tych cichych rezerw w chwili rzeczywistej ich realizacji, co powinien ustalić sąd krajowy.*

Przepisy państwa członkowskiego przewidujące natychmiastowe opodatkowanie cichych rezerw uzyskanych na jego terytorium nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu w postaci zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, o ile, w sytuacji gdy podatnik wybierze odroczenie zapłaty, obowiązek ustanowienia gwarancji bankowej jest nałożony w zależności od rzeczywistego ryzyka niepobrania podatku.”

W tym zakresie projekt przewiduje regulacje dotyczące reorganizacji podmiotów (w ramach wymiany udziałów, łączenia, podziału, aportu), w tym mającej charakter transgraniczny, poprzez uszczelnienie obecnie istniejących przepisów, tj. zapewnienie neutralności podatkowej restrukturyzacji w przypadku kontynuacji wyceny restrukturyzowanego majątku a w przypadku udziałów (akcji) zapewnienie tej neutralności dla pierwszej wymiany udziałów, łączenia lub podziału.

Analogicznie do odpowiednich zmian w podatku dochodowym od osób prawnych zostały dokonane zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W zakresie regulacji dotyczących osób fizycznych obecnie w przypadku połączenia lub podziału spółek, z wyjątkiem, gdy w wyniku podziału majątek przejmowany na skutek podziału nie stanowi przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, dochód (przychód) wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej, nie podlega opodatkowaniu podatkiem

dochodowym od osób fizycznych w momencie połączenia lub podziału spółek. Dochód taki powstaje dopiero w momencie odpłatnego zbycia takich udziałów (akcji). W takim przypadku kosztem uzyskania przychodu są, z uwzględnieniem przypadków określonych w art. 24 ust. 8 ustawy PIT, wydatki na nabycie udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej.

Projektowaną ustawą zostało wprowadzone ograniczenie z korzystania z tej szczególnej formy „przesunięcia momentu opodatkowania dochodu z podziału lub łączenia spółek".

Skorzystanie z normy określonej w art. 24 ust. 8 ustawy o PIT będzie wymagało spełnienia łącznie dwóch warunków:

1) udziały (akcje) wspólnika w spółce przejmowanej lub dzielonej nie mogły zostać nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo nie mogły zostać przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów,

2) przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, nie może być wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału.

Wskutek ograniczenia stosowania wyłączenia z opodatkowania na moment łączenia lub podziału spółek, określonego w art. 24 ust. 8 ustawy o PIT, powstała konieczność wprowadzenia w ustawie o PIT norm dotyczących zasad ustalania takiego dochodu i jego opodatkowania. Do art. 24 ust. 5 ustawy o PIT został zatem dodany pkt 7a ustawy PIT, który określa, że przychód stanowiący nadwyżkę wartości nominalnej udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną na wydatkami na ich nabycie, powstały w przypadku łączenia spółek lub podziału spółek w przypadku, gdy majątek przejmowany w wyniku podziału stanowi przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa (w innych przypadkach niż określone w art. 24 ust. 5 pkt 7 PIT), stanowi przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Przychód taki podlega opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym (art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT). Jednak przychód taki, jeżeli są spełnione określone warunki pozwalające na stosowanie art. 24 ust. 8 ustawy o PIT nie podlega opodatkowaniu w momencie połączenia lub podziału spółek, ale w momencie zbycia przydzielonych udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej. Zmiana ta wymusza także zmiany o charakterze technicznym, związane ze sposobem określania dochodu w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) otrzymanych w wyniku łączenia lub podziału spółek (art. 22 ust. 1ga i 1gb).

Zmiana dotyczy także ograniczenia ze zwolnienia opodatkowani przychodów z objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny, jeżeli przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa. Obecnie przychody takie są zwolnione z podatku dochodowego o osób fizycznych.

Projektowana ustawa, zmianą w art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT wprowadza warunek zwolnienia przychodów z takich aportów. Zwolnienie dotyczy tylko takich przypadków, gdy spółka lub spółdzielnia otrzymująca wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa przyjęła dla celów podatkowych składniki majątku lub wchodzące w skład przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego ten wkład. Zmiana ta wymusza także zmiany o charakterze technicznym, związanych ze sposobem określania dochodu w przypadku odpłatnego zbycia, lub aportu, związanych z aportem w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (art. 22 ust. 1e i 1f ustawy o PIT).

Wprowadzone zostały również kolejne dwa warunki, których spełnienie umożliwia skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dochodów z tzw. „wymiany udziałów" określonej w art. 24 ust. 8a ustawy o PIT.

Obecnie są dwa warunki, który nie spełnienie pozbawia prawa do stosowania zwolnienia z wymiany udziałów (art. 24 ust. 8b ustawy o PIT):

1) spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy lub są spółkami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz

2) wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej.

Proponowana zmiana rozszerza katalog warunków, które muszą być spełnione, żeby podatnik mógł skorzystać preferencji w opodatkowaniu dochodów w związku z wymianą udziałów. Do katalogu warunków, których nie spełnienie pozbawia prawa do skorzystania z tej preferencji podatkowej dodane zostały dwa kolejne warunki (pkt 3 i 4).

1) wnoszone przez wspólnika udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku transakcji wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku łączenia lub podziału podmiotów,

2) wartość nabywanych przez wspólnika udziałów (akcji) przyjęta dla celów podatkowych jest nie wyższa niż wartość wnoszonych przez tego wspólnika udziałów (akcji), jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów.

Zmiany w zakresie opodatkowania przychodów z tytułu otrzymania przez wspólnika, będącego osobą fizyczną majątku ze spółki niebędącej osobą prawną (dotyczy zmian w ustawie o PIT)

Do projektu zostały wprowadzone zmiany w zakresie kwalifikacji do źródła przychodów ze zmniejszenia udziału kapitałowego w niebędącej osobą prawną (czyli niebędącej podatnikiem podatku dochodowego), oraz otrzymania majątku w związku z likwidacją takiej spółki oraz wystąpienia wspólnika z takiej spółki.

Przede wszystkim do katalogu przychodów zaliczanych do pozarolniczej działalności gospodarczej znajdującego się w art. 14 ust. 2 ustawy o PIT został dodany przychód z otrzymania środków pieniężnych ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce niebędącej osobą prawną. Obecnie, w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną, orzecznictwo sądowe uznaje, że nie powstaje przychód do opodatkowania, co prowadzi do możliwości wyprowadzenia majątku ze spółki przez wspólników bez opodatkowania powstałych dochodów – w projekcie wprowadzone zostało rozwiązanie:

- w przypadku otrzymania środków pieniężnych ze zmniejszenia udziału kapitałowego przez wspólnika – przychody takie będą pomniejszane o przypadające na nie „zatrzymane zyski" w spółce niebędącej osobą prawną (które już były opodatkowane u wspólnika podatkiem dochodowym) i pomniejszane o przypadające na nie koszty uzyskania przychodu stanowiące wydatki na nabycie udziałów w spółce osobowej. Przychód taki opodatkowany będzie tak jak inne przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.
- w przypadku otrzymania składników majątku ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce niebędącej osobą prawną w innej postaci niż udziały, akcje, papiery wartościowe, tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz pochodne instrumenty finansowe oraz składniki majątku z wyniku otrzymania, których Polska traci prawo do ich opodatkowania w przypadku ich zbycia, przychody nie będą podlegały opodatkowaniu w momencie otrzymania takich składników majątku. Natomiast w przypadku ich zbycia przed upływem 6 lat, opodatkowaniu podlegał będzie dochód pomniejszony o wydatki na nabycie tego składnika majątku przez spółkę lub wspólnika. Dochód taki opodatkowany będzie tak jak inne przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

W przypadku otrzymania przez wspólnika składników majątku z tytułu wystąpienia ze spółki niebędącej osobą prawną, z likwidacji takiej spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego w takiej spółce, w wyniku otrzymania których Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tych składników majątku, przychód do opodatkowania, niezależnie od rodzaju otrzymanych składników majątku, powstawał będzie w momencie ich otrzymania i zaliczany będzie do źródła „kapitały pieniężne". Opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym podlegał będzie dochód stanowiący nadwyżkę wartości rynkowej otrzymanych składników majątku nad wydatkami na ich nabycie lub wytworzenie poniesionymi przez spółkę lub wspólnika. Obecnie przychody takie nie są w Polsce opodatkowane, z uwagi, że otrzymanie składnika majątku z likwidacji lub wystąpienia

wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną nie stanowi przychodu do opodatkowania, natomiast opodatkowaniu podlega przychód z odpłatnego zbycia takich składników majątku, o ile zbycie to nastąpi przed upływem 6 lat od ich nabycia przez wspólnika.

W przypadku otrzymania przez wspólnika składników majątku z tytułu wystąpienia ze spółki osobowej, z likwidacji takiej spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego w takiej spółce w postaci: udziałów (akcji), papierów wartościowych, tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz pochodnych instrumentów finansowych, jeżeli dochód z odpłatnego zbycia podlega opodatkowaniu w Polsce, przychód taki nie będzie podlegał opodatkowaniu w momencie otrzymania tych składników majątku. Natomiast w przypadku ich zbycia (niezależnie od czasu ich posiadania przez wspólnika) przychód taki zaliczany będzie do źródła „kapitały pieniężne" i opodatkowaniu podlegał będzie dochód stanowiący nadwyżkę przychodu nad wydatkami na nabycie lub objęcie takich składników majątku poniesionymi przez spółkę lub wspólnika. Przepis ten pozwala opodatkować takie składniki majątku otrzymane ze spółki na zasadach analogicznych jak byłyby opodatkowane przez wspólnika w przypadku ich zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną.

Obecnie – zgodnie linią orzeczniczą ukształtowaną i utrwaloną przez sądy administracyjne – przychody z odpłatnego zbycia składników majątku, jeżeli zostały otrzymane z likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki zaliczane są do źródła przychodów z działalności gospodarczej (inaczej niż w przypadku zbycia ich przez spółkę – wówczas stanowią dla wspólników przychód z kapitałów pieniężnych). W konsekwencji także przychody uzyskane z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), papierów wartościowych, tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz pochodnych instrumentów finansowych otrzymanych z likwidacji spółki osobowej lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki nie podlegają opodatkowaniu, jeżeli takie odpłatne zbycie nastąpiło po upływie 6 lat od ich otrzymania przez wspólnika.

Zmiany dostosowawcze lub doprecyzowujące

Nieodpłatne świadczenie polegające na udostępnieniu pracownikowi samochodu służbowego do celów prywatnych

Na podstawie art. 12 ust. 2a ustawy PIT wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

1) 250 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm^3;

2) 400 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm^3.

W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca, wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 wskazanych powyżej kwot (art. 12 ust. 2b ustawy PIT).

Jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy określoną powyżej wartością nieodpłatnego świadczenia a odpłatnością ponoszoną przez pracownika (art. 12 ust. 2c ustawy PIT).

Projekt przewiduje zmianę przyjętego wcześniej – w pkt 1 i 2 w ust. 2a art. 12 ustawy PIT – wskaźnika rozróżniającego wysokość ryczałtu określającego wartość uzyskanego przez pracownika omawianego świadczenia.

Po przyjęciu zmiany, przy określaniu wysokości ryczałtu, będzie stosowny inny wskaźnik tj. zamiast pojemności silnika, będzie brana pod uwagę moc silnika, z podziałem na do i powyżej 60 kW. Nowe brzmienie pkt 1 oznacza ponadto objęcie, niższym 250 zł ryczałtem, wprost (a nie poprzez interpretację przepisu) udostępnienia pracownikowi elektrycznego samochodu do celów prywatnych oraz samochodu napędzanego wodorem.

W projekcie znajdują się również zmiany o charakterze uszczelniającym i doprecyzowującym odnoszące się do przepisów regulujących zwolnienia podatkowe z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w PSI lub SSE – tj. w przepisach ustawy o PIT i ustawy o CIT.

Ponadto projekt zawiera odpowiednio dostosowujące zmiany do ustawy o SSE, m.in. w zakresie rozliczenia pomocy publicznej w postaci zwolnienia z opodatkowania PIT i CIT, doprecyzowujące, iż zwolnienie podatkowe może być stosowane wyłącznie do rozpoczętej inwestycji, przy czym projekt wprowadza definicję rozpoczęcia prac budowlanych związanych z inwestycją określając je jako pierwsze prawnie wiążące zobowiązanie do zamówienia urządzeń lub inne zobowiązanie, które sprawia, że inwestycja staje się nieodwracalna, zależnie od tego, co nastąpi najpierw. Zakupu gruntów ani prac przygotowawczych, takich jak uzyskanie zezwoleń i przeprowadzenie studiów wykonalności, nie uznaje się za rozpoczęcie prac.

Ulga na dzieci

Art. 27f ustawy PIT określa zasady korzystania podatkowej ulgi na dzieci. Ulga ta odliczana jest od podatku obliczonego według skali podatkowej, po uprzednim jego pomniejszeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b ustawy PIT. Wysokość odliczenia dotyczy obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Kwotę tę podatnicy mogą odliczyć od podatku w częściach równych lub w dowolnej proporcji przez nich ustalonej (ust. 4).

W przypadku, gdy kwota przysługującej ulgi przekracza kwotę podatku, od którego jest odliczana, podatnikowi przysługuje „dodatkowy zwrot”. Odpowiada on różnicy między kwotą

przysługującego podatnikowi odliczenia a kwotą odliczoną w zeznaniu podatkowym. Dodatkowy zwrot nie może jednak przekroczyć tej kwoty składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, które podlegają odliczeniu od podatku dochodowego od osób fizycznych lub zostały zapłacone od przychodów objętych zerowym PIT dla młodych.

W związku z uchyleniem art. 27b ustawy PIT, składki na ubezpieczenie zdrowotne, o których mowa w tym przepisie, nie będą już brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości dodatkowego zwrotu. Konsekwencją powyższego jest korekta brzmienia ust. 1 i 9 w art. 27f w zakresie w jakim przepisy te odwołują się do składek na ubezpieczenie zdrowotne.

Dodatkowo – poprzez nadanie nowego brzmienia ust. 4 w art. 27f ustawy PIT – projekt doprecyzowuje wysokość odliczenia stosowanego przez podatników, między którymi brak jest porozumienia co do wysokości przysługującej im kwoty ulgi. Brak zgodnego oświadczenia podatników prowadzi do sytuacji, w których łączna kwota odliczenia dokonana na dziecko przez wszystkich podatników, o których mowa w ust. 1, jest wyższa niż przysługujący na to dziecko limit odliczenia. Dotyczy to głównie rozliczeń dokonywanych przez skonfliktowanych, biologicznych rodziców (często rozwiedzionych lub pozostających w separacji). Co istotne w przypadku tych podatników organy podatkowe mają bardzo duże trudności z ustaleniem stanu faktycznego. Prowadzenie czynności sprawdzających lub postępowania podatkowego w atmosferze sporu między podatnikami jedynie pogłębia już istniejącą wrogość między rodzicami dziecka, co nie jest dobre dla samego dziecka.

Dlatego projekt ustawy – utrzymując obecną zasadę, zgodnie z którą odliczenie dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim oraz, że kwotę tę podatnicy mogą odliczyć od podatku w dowolnej proporcji przez nich ustalonej – przesądza jednocześnie o wysokości odliczenia dokonywanego przez podatników, którzy nie osiągnęli porozumienia co do podziału ulgi.

Zgodnie z proponowanym nowym brzmieniem ust. 4 w art. 27f ustawy PIT, w braku porozumienia między podatnikami, którzy zgodnie z rozstrzygnięciem sądu wspólnie wykonują władzę rodzicielską nad małoletnim dzieckiem po rozwodzie lub w trakcie separacji (tzw. naprzemienna opieka) lub gdy miejsce zamieszkania dziecka jest takie samo jak miejsce zamieszkania obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim, kwotę przysługującej ulgi podatnicy odliczają w częściach równych. W pozostałych przypadkach (czyli innych niż naprzemienne opieka lub wspólne zamieszkiwanie rodziców i dziecka połączone ze wspólnym wykonywaniem pieczy nad dzieckiem) odliczenie w wysokości 100% stosuje podatnik, u którego dziecko ma miejsce zamieszkania. Jednocześnie dla wyeliminowania wątpliwości co do rozumienia miejsca zamieszkania dziecka dla celów ulgi na dzieci, nowe brzmienie ust. 4 w art. 27f ustawy PIT odsyła w tym zakresie do przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny.

<u>Pobór podatku przez spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną</u>

Art. 33 ustawy PIT określa obowiązki rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną jako płatników podatku dochodowego od osób fizycznych od dokonywanych na rzecz członków spółdzielni lub ich domowników wypłat z tytułu dniówek obrachunkowych, udziału w dochodzie podzielnym spółdzielni, a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego.

W związku z likwidacją odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne, przy ustalaniu udziału dochodu zwolnionego od podatku dochodowego od osób prawnych w ogólnej kwocie wypłat z tytułu dniówek obrachunkowych oraz kwot składek na ubezpieczenia, o którym mowa w art. 33 ust. 4 ustawy PIT nie będą brane pod uwagę składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Przy czym zmiana w art. 33 ust. 4 ustawy PIT ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2023 r., to jest o rok później niż pozostałe zmiany wprowadzone w ustawie PIT. Przepis art. 33 ust. 4 ustawy PIT dotyczy bowiem ustalania udziału dochodu zwolnionego od podatku dochodowego od osób prawnych w ogólnej kwocie wypłat z tytułu dniówek obrachunkowych oraz kwot składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne obliczonych od przychodów podlegających opodatkowaniu. Tak ustalony udział (po zakończeniu roku podatkowego) i ma zastosowanie do obliczania zaliczek od dochodów uzyskanych w kolejnym roku.

Pobór podatku przez organy rentowe

W przypadku organów rentowych na uwagę zasługuje modyfikacja brzmienia ust. 10a i 10b oraz uchyleniu ust. 11 w art. 34 ustawy PIT. Zmiany te są konsekwencją uchylenia w ustawy PIT odliczenia z tytułu składki na ubezpieczanie zdrowotne zapłaconej przez podatnika.

Brak tego odliczenia od 1 stycznia 2022 r. oznaczał będzie, że kwota składki na ubezpieczenie zdrowotne nie będzie już wpływać na wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego od dochodów uzyskanych od tego dnia. Dotyczy to również zaliczek na podatek, które organy rentowe pobierają w sytuacji zastąpienia jednego świadczenia drugim (np. przyznania prawa do emerytury w miejsce pobieranego wcześniej zasiłku przedemerytalnego) lub przyznania tego samego świadczenia (np. renty) za okres, za który podatnik ten sam rodzaj świadczenia pobierał od innego organu rentowego.

W obecnym stanie prawnym, w przypadku zastąpienia jednego świadczenia drugim lub zmiany organy wypłacającego to samo świadczenie, rozliczenie świadczeń następuje w kwotach uwzględniających zaliczkę na podatek oraz składkę na ubezpieczenie zdrowotne. Po wejściu w życie projektowanych zmian, wysokość rozliczanych świadczeń docelowo będzie uwzględniała wyłącznie kwotę zaliczki na podatek. Nie można jednak wykluczyć sytuacji, w których 31 grudnia 2021 r. organy rentowe będą rozliczać świadczenia pobierane za okres sprzed 1 stycznia 2022 r. tj. w stanie prawnym, w którym składka na ubezpieczenia zdrowotne podlegała odliczeniu od podatku dochodowego. Dlatego proponuje się, aby do tego rodzaju zdarzeń miały

zastosowanie przepisu art. 34 ust. 10a i 10b ustawy PIT w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2022 r.

Dodatkowo proponuje się w przepisie przejściowym utrzymać w mocy stosowanie art. 34 ust. 11 ustawy PIT w odniesieniu do sytuacji, w której po 31 grudnia 2021 r. podatnik otrzymał bezpośrednio od organu rentowego zwrot uprzednio zapłaconej i odliczonej składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną

Obecnie przepisy nie przewidują szczególnych regulacji dotyczących kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji), w spółce która powstała z przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną (niebędącej podatnikiem podatku dochodowego). W wyniku przekształcenia spółki osobowej w spółkę (będącą podatnikiem podatku dochodowego) wspólnicy posiadający prawo majątkowe w postaci ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną stają się wspólnikami spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego. Takie przekształcenie jest obojętne podatkowo dla wspólników. W przypadku zatem odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce będącej podatnikiem podatku dochodowego powstałej z przekształcenia spółki niebędącej podatnikiem podatku dochodowego następuje specyficzny przypadek, w którym u wspólnika odpłatne zbycie udziałów (akcji) w innym podmiocie generuje przychody, natomiast wydatki poniesione były przez niego na nabycie udziałów w innym podmiocie (wkłady do spółki niebędącej osobą prawną).

W takich przypadkach, organy podatkowe uznawały, że kosztem uzyskania przychodów powinny być wydatki na nabycie udziałów w spółce niebędącej osobą prawną. Wynikało to z celu jakim było określenie faktycznego przysporzenia (dochodu), uzyskanego przez wspólnika dokonującego odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w takiej spółce.

Jednak zgodnie z ukształtowaną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, w takich przypadkach kosztem podatkowym powinna być przypadającą na tego wspólnika wartość bilansowa spółki niebędącej osobą prawną z dnia przekształcenia.

Jako przykład może posłużyć orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 2020 r. sygn.. akt. IIFSK 720/18, w którym stwierdzono, że „ *w świetle przepisu art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., wydatki na nabycie udziałów (akcji) są kosztem uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tych udziałów lub akcji. Koszty te wyznacza wartość środków poniesionych dla uzyskania majątku spółki jawnej, który w dacie ustania bytu prawnego tej spółki, a więc w dacie powstania spółki z o.o., równy był początkowej wartości majątku spółki z o.o. Nie istnieje bowiem żadna inna metoda, która pozwalałaby wskazać ten koszt, skoro za ⅓ udziałów w spółce jawnej skarżąca otrzymała udziały w spółce z o.o. Zatem nabycie udziałów w sp. z o.o. "kosztowało" skarżącą ⅓ udziałów w spółce jawnej. Taka też kwota powinna być odjęta od*

przychodu, jaki strona skarżąca uzyska w wyniku sprzedaży akcji w spółce akcyjnej. Wobec powyższego kosztem uzyskania przychodu powinna być wartość bilansowa spółki jawnej z dnia ustania jej bytu prawnego, będąca jednocześnie wartością bilansową spółki z o.o. z dnia rozpoczęcia tego bytu."

Może to prowadzić do sytuacji, w której część przychodu wspólnika związanego ze wzrostem wartości spółki niebędącej osobą prawną, w efekcie może zostać nieopodatkowana.

W związku z tym w proponowanym dodawanym ust 1t do art. 22 ustawy o PIT określona została zasada ustalania kosztu uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce powstałej z przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną. W takim przypadku kosztem uzyskania przychodów będą wydatki wspólnika na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce niebędącej osobą prawną (przekształcanej), powiększone o „zatrzymane zyski" w spółce niebędącej osobą prawną przypadające na tego wspólnika, ale pomniejszone o wypłaty dokonane wspólnikowi z tytułu udziału w tej spółce. Rozwiązanie takie powoduje, że „zatrzymane zyski" w spółce niebędącej osobą prawną, które były już opodatkowane nie powiększają powtórnie dochodu do opodatkowania.

Jeżeli przed przekształceniem spółki niebędącej osobą prawna nastąpiło zmniejszenie udziału kapitałowego w takiej spółce, wówczas wydatki na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce przekształcanej, nadwyżkę przychodów nad kosztami ich uzyskania z tytułu udziału w spółce przekształcanej oraz wartość wypłaty dokonanej z tytułu udziału w spółce przekształcanej, które pomniejszają przychód z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), przyjmuje się w części, jaka odpowiada proporcjonalnie wartości udziału kapitałowego po jego zmniejszeniu w stosunku do jego wartości sprzed zmniejszeniem. Z kolei to rozwiązanie uniemożliwia ponowne pomniejszanie przychodu do opodatkowania z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), o kwoty które już pomniejszyły przychód do opodatkowania z tytułu zmniejszenia udziału kapitałowego.

Taki sposób ustalania kosztów uzyskania przychodu będzie stosować się także w przypadku, gdy przedmiotem odpłatnego zbycia są udziały (akcje) w spółce, która powstała w następstwie kolejnych przekształceń.

Jednak, żeby uniknąć wielkokrotnego ekonomicznie opodatkowania tych samych przychodów, jeżeli w wyniku kolejnych przekształceń, u podatnika powstał przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, koszt uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) powiększa się o wartość tego przychodu.

<u>Właściwość miejscowa organu podatkowego do złożenia zeznania po zmianie miejsca zamieszkania przez podatnika</u>

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 45 ust. 1b ustawy PIT - urzędem skarbowym, do którego podatnicy są obowiązani składać zeznanie, jest urząd skarbowy, przy pomocy którego

naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika w ostatnim dniu roku podatkowego wykonuje swoje zadania (…).

Jednocześnie zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych, w przypadku zmiany miejsca zamieszkania po zakończeniu roku podatkowego, zastosowanie ma przepis art. 18a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach dotyczących poprzednich lat podatkowych lub innych okresów rozliczeniowych jest organ właściwy po zaistnieniu tych zdarzeń (właściwy jest „nowy" organ podatkowy).

W świetle powyższych przepisów, w przypadku, gdy podatnik zmieni miejsce zamieszkania po zakończeniu roku podatkowego - składa zeznanie PIT do urzędu skarbowego właściwego na dzień 31 grudnia poprzedniego roku, natomiast ten organ jest już niewłaściwy do obsługi tego zeznania i zobowiązany jest do przekazania zeznania do organu właściwego wg aktualnego miejsca zamieszkania podatnika. Taka sytuacja powoduje dezorientację podatników, jak również nakłada na organy podatkowe dodatkowe czynności związane z przekazywaniem zeznań.

Proponujemy zmianę brzmienia przepisu art. 45 ust. 1b ustawy PIT, w taki sposób, aby wskazywał urząd skarbowy według miejsca zamieszkania podatnika w dniu składania zeznania - jako właściwy do złożenia zeznania.

Proponowana zmiana przepisu umożliwi ustalanie właściwości organu podatkowego do wszystkich czynności związanych z rozliczeniem podatnika - na podstawie ogólnych zasad wynikających z Ordynacji podatkowej. Jest to rozwiązanie korzystne dla podatnika, bowiem wszystkie sprawy danego podatnika będą załatwiane przez ten sam urząd skarbowy - właściwy wg aktualnego miejsca zamieszkania czyli najbliższy dla jego miejsca zamieszkania, co zdecydowanie ułatwi kontakt podatnika z urzędem.

Powyższa zmiana uporządkuje zasady ustalania właściwości miejscowej organu podatkowego i wyeliminuje czynności związane z przesyłaniem zeznania do właściwego urzędu skarbowego, co spowoduje realne odciążenie pracowników urzędów skarbowych, a także usprawni proces obsługi nadpłat podatków oraz dystrybucję kwot 1% podatku.

ZMIANY W USTAWIE O VAT

Projekt wprowadza:

- możliwość wspólnego rozliczania się przez kilku podatników tzw. „grupy VAT",
- zmianę w zakresie wiążących informacji stawkowych (WIS),
- zmiany w postaci opcji opodatkowania usług finansowych,
- szybki zwrot VAT dla określonych podatników.

Grupy VAT

Celem proponowanego rozwiązania jest umożliwienie podmiotom powiązanym finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie wspólnego rozliczania dla potrzeb podatku od towarów i usług. Rozwiązanie przewidziane w projekcie ma charakter dobrowolny pozwalając na samodzielną decyzję przedsiębiorstw co do woli skorzystania z rozwiązania. Grupa VAT znacznie uprości rozliczenia pomiędzy jej członkami oraz zwiększa efektywność finansową współpracy z innymi podmiotami z grupy (w przypadku np. podmiotów prowadzących działalność zwolnioną z VAT). Grupa VAT pozytywnie wpłynie na płynność finansową w ramach grupy.

Co istotne system grup VAT wprowadziło już 18 państw UE, a kolejne 3 państwa wprowadziły grupę VAT w aspekcie uproszczeń dokumentacyjnych. W ciągu ostatnich dwóch lat uproszczenie to zostało wprowadzone w Luksemburgu, na Malcie oraz we Włoszech. Większość rozwiniętych gospodarek UE posiada tego typu rozwiązania, dające podatnikom przewagę konkurencyjną.

Warto też podkreślić, że dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – zwaną dalej dyrektywą 2006/112/WE, uprawnia państwa członkowskie do wprowadzenia przepisów umożliwiających tworzenie grup VAT w prawie krajowym.

Analiza obecnego stanu – grupy VAT

Zgodnie z dotychczas obowiązującymi w polskim systemie prawnym regulacjami podatnicy powiązani finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie rozliczani są odrębnie. Czynności dokonywane w ramach powiązanych podmiotów są dokumentowane fakturami VAT, a każdy z nich odrębnie składa plik JPK_VAT, który zawiera w sobie deklarację VAT i ewidencję. Pomimo istnienia PGK, na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, w podatku VAT koncepcja rozliczeń grupowych w ogóle nie funkcjonuje. Wiąże się to ze żmudną koniecznością fakturowania transakcji wewnątrz grupy uwzględniając przepisy dotyczące podmiotów powiązanych, co dodatkowo utrudnia prowadzenie działalności. Co więcej brak grup VAT zniechęca podatników do tworzenia PGK w CIT. Jak wynika z danych za lata 2010–2016 w Polsce zarejestrowano tylko 160 PGK. Według stanu na marzec 2021 r. w Polsce funkcjonuje tylko 65 PGK, zaś w Belgii grup VAT w 2016 r. działało 2675.

Grupa VAT w regulacjach państw UE

Wśród państw UE można wskazać te, które wprowadziły system grup VAT, takie które nie uwzględniają tego rozwiązania oraz trzecią grupę, które pozwalają jedynie na konsolidację dokumentacyjną. Zdecydowana większość państw UE wprowadziła grupy VAT. Obecnie grupy VAT funkcjonują w 18 państwach UE. Co istotne, liczba państw wprowadzających regulację grup VAT zwiększa się. Tylko w ciągu ostatnich dwóch lat uproszczenie to zostało

wprowadzone w Luksemburgu (od 31 lipca 2018 r.), na Malcie (od 1 czerwca 2018 r.) oraz we Włoszech (przepisy weszły w życie 1 stycznia 2018 r., lecz możliwość utworzenia grup VAT istnieje dopiero od 1 stycznia 2019 r.). Cztery państwa UE zastosowały rozwiązanie pośrednie, wprowadzając tzw. grupy fragmentaryczne. Państwa te pozwalają na konsolidację dokumentacji podatkowej w ramach grupy, nie zezwalając jednak na neutralność obrotów w jej ramach. Do tych państw należą Francja, Hiszpania, Rumunia oraz Włochy, gdzie obok konsolidacji dokumentacyjnej, funkcjonuje od niedawna system klasycznych grup VAT. Pomimo, że w tych państwach niekiedy nazywa się te instytucje grupami VAT, to funkcjonujące tam regulacje w istotny sposób różnią się od grup podatkowych sensu stricto. Pomiędzy grupami VAT a grupami fragmentarycznymi wskazuje się na dwie różnice. Podmioty te nie tworzą jednego podmiotu dla celów VAT, a ponadto obroty wewnątrz grup nie są neutralne dla celów VAT. Z grupami sensu stricto łączy je możliwość składania jednej deklaracji i określone ułatwienia w płatnościach VAT. Dyrektywa 2006/112/WE, odnosząc się do powiązań koniecznych dla zaistnienia grupy, wskazuje na powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne. Najbardziej pragmatycznym kryterium jest kryterium udziałowe (w niektórych państwach, jak Niemcy czy Austria, odnoszące się do większości głosów w spółkach zależnych), które jest zróżnicowane w poszczególnych państwach. Zazwyczaj wymaga się dysponowania zwykłą większością udziałów/głosów. Wyższe wymogi stawiają m.in. Austria (75% z możliwością obniżenia do 50%), Dania (100%) czy Malta (90%). Niektóre państwa UE wprowadziły wymóg minimalnego okresu funkcjonowania grup VAT, co ma przeciwdziałać powstawaniu grup ad hoc. Należą do nich Belgia (trzy lata), Luksemburg (dwa lata), Rumunia (dwa lata – dla grup w zakresie konsolidacji dokumentacyjnej) oraz Włochy (trzy lata).

Grupy VAT w prawie unijnym

W myśl art. 11 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE: „Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej Komitetem ds. VAT), każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym". Dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera dalszych regulacji w tym obszarze. W konsekwencji powyższego państwa członkowskie, które wybiorą tę opcję, muszą same określić szczegółowe zasady wprowadzenia systemu grupowego rozliczenia VAT. Skutkuje to znacznymi różnicami pomiędzy reżimami prawnymi odnoszącymi się do grup VAT przyjętymi przez poszczególne państwa członkowskie, co zostało przedstawione w poprzednim fragmencie uzasadnienia. Kwestia swobody państw członkowskich co do zakresu implementacji przepisu art. 11 dyrektywy 2006/112/WE była przedmiotem rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości UE, który w pewnym zakresie zakwestionował wykładnię tego artykułu dokonaną przez KE w komunikacie dotyczącym grup VAT. W swym komunikacie Komisja podkreśliła potrzebę

jednolitego rozumienia instytucji grup VAT, tak by ta instytucja nie doprowadzała do zaburzania warunków konkurencji. Komisja uważała, że określenie „osoby" w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE odnosi się tylko do osób, które spełniają kryteria dotyczące podatników VAT. Podkreślono, że zasadniczo krajowego systemu grupowego rozliczania VAT nie można wprowadzić tylko w niektórych sektorach. Odnosząc się do kwestii terytorialnych, KE zaznaczyła: „Samo brzmienie art. 11 ogranicza zasięg terytorialny systemu grupowego rozliczania VAT wprowadzonego przez dane państwo członkowskie do osób mających siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego". Komisja podkreśliła dalej, że „do grupy VAT wstąpić mogą tylko przedsiębiorstwa, których miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub stałe siedziby tych przedsiębiorstw lub przedsiębiorstw zagranicznych znajdują się fizycznie na terytorium państwa członkowskiego, które wprowadziło system grupowego rozliczania VAT". Natomiast w swym orzecznictwie TSUE wskazuje, że: (1) członkiem grupy VAT może być podmiot niebędący podatnikiem VAT, (2) państwa UE mogą ograniczać tworzenie grupy VAT dla pewnych sektorów (usług finansowych), (3) grupa VAT może funkcjonować jedynie pomiędzy rezydentami danego państwa.

Grupa VAT w Polsce – oczekiwane korzyści

Grupa VAT otwiera nowe możliwości, które są obecnie niedostępne dla polskich podmiotów. Proponowana zmiana pozytywnie wpłynie na konkurencyjność polskiego systemu podatkowego. Podatnicy uzyskają szersze możliwości planowania podatkowego, tak jak ich konkurenci z innych państw UE.

Postulowane rozwiązanie ma dostosować realia prawno-podatkowe do tych spotykanych w zdecydowanej większości państw UE. Wprowadzone uproszczenie w postaci wprowadzenia możliwości utworzenia grupy VAT ma walor zachęty inwestycyjnej. Wskazać należy w szczególności na korzystniejsze niż obecnie opodatkowanie VAT transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi, a także korzyści związane z poprawą płynności i administracyjne.. Wprowadzenie w Polsce regulacji dotyczących grup VAT ma istotnie zwiększyć atrakcyjność polskiego sektora finansowego. Odwołując się do stanowiska przedstawionego w raporcie „Meaning of "financial, economic and organisational links" among VAT group members" przygotowanego przez VAT Expert Group doradzającą Komisji Europejskiej, należy zauważyć, że wprowadzenie grup VAT należy ocenić, jako rozwiązanie win-win tak dla biznesu jak i administracji.

Zmiany w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych związane z wprowadzaniem grup VAT:

Art. 2 pkt 4 lit. c ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych:

W związku z wprowadzaną do ustawy o VAT instytucją grup VAT powstała konieczność wprowadzenia przepisu wyłączającego z opodatkowania czynności dokonywane między podmiotami należącymi do tej grupy (mającej status podatnika VAT), z wyjątkiem czynności

obecnie opodatkowanych PCC. Zmiana ma na celu zachowanie dotychczasowego stanu w zakresie PCC.

Zmiany w ustawie o VAT wprowadzające grupy VAT:

Art. 2 w pkt 46 i 47 ustawy o VAT

Przedmiotowe regulacje definiują pojęcia grupy VAT oraz przedstawiciela grupy VAT.

Art. 3 ust. 7 ustawy o VAT

Regulacja wskazuje naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem grupy VAT. Jest nim naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy VAT

Dział II rozdział 2b - art. 8c-8e ustawy o VAT

Fundamentalny charakter dla funkcjonowania grup VAT ma regulacja przewidująca, że dostawy towarów i świadczenie usług przez podmioty należące do tej grupy nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu (**art. 8c ust. 1**). Oznacza to neutralność podatkową wewnątrz grupy VAT. Wiąże się to z obopólnymi korzyściami zarówno dla podmiotów wchodzących w skład grupy VAT jak i dla administracji podatkowej. Takie korzyści to m.in. mniej dokumentów do analizy dzięki mniejszej liczbie plików JPK_VAT zawierających w sobie deklarację VAT i ewidencję, brak analizy odliczenia VAT wewnątrz grupy i brak faktur wewnętrznych w ramach grupy (wystarczy wystawienie np. noty księgowej). Jest to szczególnie korzystne dla podmiotów, które w ogóle nie odliczają VAT naliczonego lub odliczają VAT naliczony w części. Zaletą zawiązania grupy VAT jest jej korzystny wpływ na płynność finansową należących do niej podmiotów. Ponadto dla obrotów wewnątrzgrupowych wyłączone zostaje stosowanie mechanizmu podzielonej płatności.

Konsekwencją bytu grupy VAT jest uznanie, że dostawy towarów i świadczenie usług przez podmiot należący do tej grupy w stosunku do podmiotu do niej nienależącego uważa się za dokonane przez tę grupę (**art. 8c ust. 2**). Zasada ta funkcjonuje również w drugą stronę co oznacza, że dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz podmiotu należącego do grupy VAT przez podmiot do niej nienależący uważa się za dokonane na rzecz tej grupy (**art. 8c ust. 3**).

Podobnie dostawy towarów i świadczenie usług przez oddział będący członkiem grupy VAT na rzecz podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział lub innego oddziału tego podatnika położonego poza terytorium kraju uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy (**art. 8c ust. 4**). Natomiast dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT przez podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział lub innego oddziału tego podatnika położonego poza terytorium kraju uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy (**art. 8c ust. 5**).

Dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT, utworzonej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, przez podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane na rzecz tej grupy VAT (**art. 8c ust. 6**). Dostawy towarów i świadczenie usług przez oddział będący członkiem grupy VAT, utworzonej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, na rzecz podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane przez tę grupę VAT (**art. 8c ust. 7**). Regulacje powyższe realizują tezy zawarte w orzeczeniu TSUE z dnia 17 września 2014, sygn. C-7/13 Skandia America Corp.

W zakresie przejścia do wspólnych rozliczeń grupa VAT w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy, w którym funkcjonuje uwzględnia kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej przez jej członka jako podatnika – czyli przed wejściem do grupy VAT. Uwzględniając, że kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy będzie występować w kilku deklaracjach poszczególne wartości trzeba będzie zsumować w celu ujęcia w deklaracji grupy VAT (**art. 8d ust. 1**).

Utrata przez grupę VAT statusu podatnika skutkuje obowiązkiem złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy w którym doszło do utraty tego statusu (**art. 8d ust. 2**). Kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikająca z ww. deklaracji, podlega zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT (**art. 8d ust. 3**). Uwzględniając, że na tym etapie nie ma już grupy VAT występująca w tym przypadku nadwyżka podatku naliczonego nad należnym podlega zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT. W przypadku gdy przedstawicielem grupy zostałby ustanowiony oddział podmiotu mającego siedzibę poza terytorium kraju powyższy zwrot lub odliczenie nastąpią na rzecz podmiotu mającego siedzibę poza terytorium kraju, którego część stanowi ten oddział. Należy mieć bowiem na względzie, że oddział po ustaniu grupy VAT ponownie będzie traktowany z perspektywy VAT jako całość z podmiotem mającym siedzibę poza terytorium kraju jak miało to miejsce przed powstaniem grupy VAT.

Przedstawiciel grupy VAT jest zobowiązany do wypełniania obowiązków spoczywających na grupie VAT w tym do składania deklaracji. W sytuacji gdy po utracie bytu przez grupę VAT wystąpiłaby potrzeba skorygowania jej rozliczeń czynności tej konsekwentnie może dokonać przedstawiciel grupy VAT (**art. 8d ust. 4**).

W celu zabezpieczenia interesów państwa przewidziano, że podmioty wchodzące w skład grup VAT są solidarnie odpowiedzialnymi za jej zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług należne za okres funkcjonowania grupy VAT. Odpowiedzialność ta będzie występować również po zakończeniu funkcjonowania grupy VAT (**art. 8e**).

Art. 15a ustawy o VAT

Proponowana zmiana definiuje możliwość uzyskania statusu podatnika podatku od towarów i usług przez grupę podatników powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, którzy zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT (**art. 15a ust. 1**).

Regulacja ta implementuje do krajowego porządku prawnego art. 11 dyrektywy 2006/112/WE. Głównym skutkiem wprowadzenia systemu grupowego rozliczania VAT, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE jest umożliwienie traktowania podmiotów, którzy są ściśle powiązani pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, nie jako odrębnych podatników VAT, lecz jako jednego podatnika. Innymi słowy, pewna liczba ściśle powiązanych ze sobą podatników ulega połączeniu w jednego nowego podatnika do celów VAT.

Grupę VAT można opisać jako prawną formę współdziałania do celów VAT. Jako szczególny rodzaj podatnika istnieje ona tylko do celów VAT. Choć każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną to utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie (na gruncie ustawy o VAT) w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek. Tak więc po przystąpieniu do grupy VAT, jakakolwiek możliwa, istniejąca jednocześnie forma prawna członka grupy traci znaczenie do celów VAT, a członek grupy staje się częścią nowego odrębnego podatnika VAT – grupy VAT.

Grupę VAT mogą utworzyć podatnicy w zakresie w jakim posiadają siedzibę na terytorium kraju oraz podatnicy nieposiadający siedziby na terytorium kraju w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju (**art. 15a ust. 2**).

Podkreślić należy, że warunki umożliwiające tworzenie grup VAT znajdujące się w dodawanych do ustawy o VAT regulacjach oraz możliwość dołączania do grupy VAT oddziałów podmiotów zagranicznych są elementami konstrukcji wprowadzanej instytucji grup VAT, które wynikają z regulacji Dyrektywy VAT i były istotnym elementem konsultacji z Komitetem ds. VAT. Podczas prowadzonych konsultacji Komitet ds. VAT wskazywał na konieczność ujęcia w regulacjach ustawy o VAT zarówno warunków dotyczących powiązań jak i ich definicji oraz umożliwienia wchodzenia w skład grup VAT również oddziałom podmiotów mających siedzibę poza terytorium kraju.

Warunki utworzenia grupy VAT zostały szczegółowo rozwinięte w art. 15a ust. 3-5 stanowiąc w tym zakresie implementację założeń przewidzianych w Dyrektywie VAT z uwzględnieniem dotychczasowego dorobku interpretacyjnego TSUE w przedmiotowym zakresie.

Jako pierwsze należy wymienić powiązania finansowe (**art. 15a ust. 3**), które zostały określone jako posiadanie przez jeden z podmiotów tworzących grupę VAT bezpośredniego ponad 50% udziału w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych podmiotów.

Następnym zagadnieniem warunkującym możliwość powstania grupy VAT jest istnienie powiązań o charakterze ekonomicznym (**art. 15a ust. 4**). Należy rozumieć przez to nie tylko taki sam charakter głównej działalności członków grupy, ale także uzupełnianie się i współzależność prowadzonej działalności czy też prowadzenie działalności w całości lub w dużej mierze wykorzystywanej przez członków grupy. Wyklucza to sztuczne struktury podmiotów pozbawionych jakiegokolwiek znaczenia gospodarczego z możliwości uznania za jednego podatnika. Jeżeli podmioty, których działalność gospodarcza byłaby całkowicie niezwiązana mogłyby utworzyć grupę VAT, nie zaistniałby wymóg powiązań ekonomicznych określony w artykule 11 Dyrektywy VAT.

Jeśli chodzi o pierwszy wariant, powiązanie ekonomiczne należy uznać za istniejące, jeśli działalność członków grupy VAT jest tego samego rodzaju, nawet jeżeli ich działania są prowadzone w różnych sektorach gospodarki.

Komplementarna lub wzajemna działalność członków, może natomiast obejmować przypadki, gdy towary lub usługi wytwarzane przez członka grupy VAT są niezbędne do działania dla innych członków (np. firma produkująca części samochodowe dla producenta samochodów); oraz przypadki, w których towary lub usługi są konsumowane wspólnie (np. członek grupy VAT dostarczający usługi posprzedażowe produktów klientom, którzy zakupili produkty od innego członka).

Ostatni wariant, który odnosi się do działalności członków grupy VAT, którzy całkowicie lub częściowo działają na korzyść innych członków, może obejmować przypadki, w których podmiot bezpośrednio dostarcza towary lub usługi innemu członkowi, nawet jeśli działalność tego ostatniego nie jest koniecznie zależna od tych dostaw lub usług (np. usługi wsparcia administracyjnego).

Ostatnim elementem powiązań pozostają te o charakterze organizacyjnym (**art. 15a ust. 5**). Całkowicie lub częściowo dzielone struktury zarządzania skutkują podejmowaniem decyzji w grupie VAT przez jeden podmiot, który zapewnia strategiczne przywództwo dla całej grupy VAT będącej już w rozumieniu VAT pojedynczym podatnikiem. Obecność takiego podmiotu zarządzającego działającego poprzecznie w całej grupie VAT można ustalić na podstawie jego miejsca w hierarchii (np. dzielone kierownictwo najwyższego szczebla) lub rodzaju działań o których ma prawo decydować (np. wspólnego zarządzania sprawami prawnymi lub zagadnieniami finansowymi). Podmiot taki powinien być w stanie narzucić swoją wolę innym członkom grupy VAT podlegającym jakiejś formie nadzoru i rozliczalności.

Podczas całego okresu istnienia grupy VAT zachodzić muszą wszystkie trzy typy powiązań (**art. 15a ust. 6**). Należy mieć na względzie, że grupa VAT jest specjalnym rodzajem podatnika, który powstaje w oparciu o wyjątkowe podstawy obwarowane ściśle określonymi warunkami, co można osiągnąć przez łączne spełnienie powyższych wymogów. Łączne spełnienie warunków stwarza dodatkową gwarancję, ze w ramach działalności grup VAT nie będą

popełniane nadużycia, ponieważ zapewnia ono wykluczenie sztucznych struktur pozbawionych jakiegokolwiek znaczenia gospodarczego.

Podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT (**art. 15a ust. 7**). Grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT, co ma uniemożliwić tworzenie wielostopniowych struktur (**art. 15a ust. 8**). W trakcie trwania grupa VAT nie może być rozszerzona o inne podmioty, ani pomniejszona o którykolwiek z podmiotów wchodzących w jej skład (**art. 15a ust. 9**).

W celu utworzenia grupy VAT grupa podatników zawiera w formie pisemnej umowę o jej utworzeniu (**art. 15a ust. 10**). Umowa ta zgodnie z przewidzianymi regulacjami:

- wskazuje nazwę podatnika zawierającą dodatkowe oznaczenie „grupa VAT" lub „GV";
- wskazuje podmioty tworzące grupę VAT oraz wysokość ich kapitału zakładowego;
- wskazuje, który z podmiotów będzie przedstawicielem grupy VAT;
- informuje o udziałowcach (akcjonariuszach) i wysokości ich udziału w kapitale zakładowym podmiotów tworzących grupę VAT, posiadających co najmniej 50% udziałów (akcji) tych podmiotów;
- określa czas trwania grupy VAT (nie krótszy niż 3 lata). Co ma stanowić gwarancję stabilności szczególnego podmiotu jakim jest grupa VAT.

Grupa VAT jako podatnik musi wypełniać określone obowiązki stąd wskazane jest określenie, kto konkretnie będzie odpowiedzialny za ich wypełnianie. Przewidziano w tym zakresie, że członkowie grupy VAT wyznaczają spośród siebie przedstawiciela grupy VAT, który reprezentuje grupę VAT, w zakresie obowiązków wynikających m.in. z ustawy o VAT, Ordynacji podatkowej, ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (**art. 15a ust. 11**). W założeniu funkcję taką najczęściej pełnić będzie podmiot kontrolujący pozostałych członków grupy VAT.

Grupa VAT nabywa status podatnika z dniem wskazanym w umowie o utworzeniu grupy VAT, nie wcześniej jednak niż z dniem dokonania rejestracji, o której mowa w art. 96 ust. 4 ustawy o VAT (**art. 15a ust. 12**). Przepis daje możliwość elastycznego wskazania przez podatników, kiedy ma nastąpić początek funkcjonowania grupy VAT jako podatnika. Istotne pozostaje w tym miejscu odpowiednio wcześniejsze złożenie zgłoszenia rejestracyjnego, tak by umożliwić naczelnikowi urzędu skarbowego weryfikację przesłanek utworzenia grupy VAT, by rejestracja mogła nastąpić w terminie określonym w umowie o utworzeniu grupy VAT.

Regulacje przewidują, że do przedłużenia okresu funkcjonowania grupy VAT wymagane jest zawarcie nowej umowy podlegającej zgłoszeniu do właściwego dla grupy VAT naczelnika urzędu skarbowego na 30 dni przed wygaśnięciem poprzedniej umowy (**art. 15a ust. 13**). Umowa ta ma spełniać wymogi przewidziane dla umowy tworzącej grupę VAT. Oczywiście

niezbędne pozostaje dalsze spełnianie przez podmioty tworzące grupę przesłanek, od których uzależnione jest jej funkcjonowanie. Należy podkreślić, że kontynuacja wiąże się z brakiem zmian podmiotowych w zakresie członków. Jeśli członkowie zadecydują o potrzebie zmian podmiotowych niezbędnym będzie zakończenie funkcjonowania dotychczasowej grupy i powołania nowej grupy VAT.

W celu umożliwienia organom podatkowym monitorowania sytuacji grupy VAT przedstawiciel grupy VAT został zobowiązany do zgłaszania naczelnikowi urzędu skarbowego zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika podatku w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności (**art. 15a ust. 14**).

Grupa VAT traci status podatnika w przypadku, gdy przestanie spełniać warunki, od których uzależnione jest jej funkcjonowanie lub upłynie termin na jaki została utworzona. W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian, jest dniem, w którym następuje utrata przez grupę VAT statusu podatnika (**art. 15a ust. 15**).

Art. 86, 90, 90a i 91 ustawy o VAT

W związku z projektowaną konstrukcją grupy VAT proponuje się dodanie do art. 90 ustawy o VAT przepisów ust. 10c-10g dotyczących ustalania proporcji w grupie VAT.

Projektowany **art. 90 ust. 10c** wskazuje, że proporcję odliczenia w grupie VAT przyjmuje się odrębnie dla każdego z członków grupy VAT, przy czym w roku, w którym ta grupa uzyskała status podatnika proporcję tę przyjmuje się w wartości ustalonej przez członków grupy VAT na moment jej utworzenia.

Wprowadzane rozwiązanie oznacza, że grupa VAT ustala odrębnie dla każdego z podmiotów ją tworzących proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 2. Odpowiednie zastosowanie znajdą w tej sytuacji przepisy w zakresie ustalania proporcji wstępnej oraz następnie urealniania tej proporcji po zakończeniu roku tj. art. 90 ust. 3-6 i 8-10 art. 90a i 90b oraz art. 91 ust. 1-9.

Jednocześnie proporcja ustalona przez członków grupy na moment jej utworzenia jest stosowana w pierwszym roku utworzenia tej grupy dla jej poszczególnych członków. Nowa proporcja dla poszczególnych członków grupy VAT jest ustalana dopiero po upływie roku, w którym grupa uzyskała status podatnika.

Po zakończeniu każdego roku (pierwszy rok w którym grupa VAT została utworzona oraz kolejne lata działania grupy VAT) grupa VAT będzie dokonywać korekty ustalonej proporcji zgodnie z art. 91 ust. 1 ustawy o VAT.

Dodatkowo z dodawanego ust. 10c w art. 90 ustawy o VAT (odesłania do właściwych przepisów o VAT w zdaniu drugim przepisu) wynika, że jeżeli w składzie grupy VAT znajdzie

się członek, który na moment wejścia do grupy nie był zobowiązany do ustalenia proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2, proporcję dla tego członka ustala się odrębnie, tj. szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu (w sytuacji gdy nie będzie możliwości przyporządkowania dokonywanych nabyć tylko do czynności opodatkowanych lub zwolnionych).

W przypadku, gdy grupa VAT będzie w okresie trwania grupy (tj. od momentu jej powstania) dokonywała nabyć towarów lub usług, które są wykorzystywane przez tę grupę do wykonywania czynności w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i czynności w związku z którymi takie prawo nie przysługuje oraz nie jest możliwe przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków grupy, grupa będzie obowiązana do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z tymi czynnościami, w stosunku do których przysługuje jej prawo do obniżenia kwoty podatku należnego w sposób określony w art. 90 ust. 1 ustawy o VAT. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, grupa VAT będzie obowiązana do ustalenia proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2, a następnie do urealnienia przyjętego współczynnika. Proporcja ta powinna zostać ustalona przez grupę VAT według prognozy ustalonej szacunkowo w porozumieniu z naczelnikiem urzędu skarbowego. W zakresie ustalania proporcji wstępnej przez grupę VAT oraz następnie urealniania tej proporcji po zakończeniu roku, zastosowanie znajdą obowiązujące już przepisy art. 90 ust. 3-6 i 8-10 art. 90a i 90b oraz art. 91 ust. 1-9 ustawy o VAT **(art. 90 ust. 10d)**.

Dla każdego z podmiotów należących do grupy VAT generalnie można założyć, że każdy z nich działa w jednym sektorze gospodarczym. W związku z tym uznaje się za możliwe ustalanie proporcji w oparciu o obrót grupy VAT w odniesieniu do poszczególnych członków grupy.

Zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. a i b dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą zarówno zezwolić jak i zobowiązać podatników do określania proporcji, według której następuje odliczenie podatku naliczonego, osobno dla każdego sektora jego działalności. Warunkiem wprowadzenia takiej regulacji jest prowadzenie dla każdego z tych sektorów osobnej księgowości.

Dyrektywa 2006/112/WE nie określa, co należy rozumieć przez pojęcie „sektorowo", wskazując jednocześnie na konieczność posiadania osobnej księgowości (tj. prowadzenia dla każdego z tych sektorów osobnej księgowości). Interpretacja tego pojęcia powinna zatem odbywać się zgodnie z celem wprowadzenia bloku przepisów dotyczących proporcji odliczenia podatku naliczonego, jakim jest najbardziej rzetelne odzwierciedlenie wykorzystania zakupionych towarów i usług do transakcji dających prawo do odliczenia, a tym samym określenia zakresu przysługujących podatnikowi odliczeń. Biorąc pod uwagę cel ww. przepisów, „sektor" powinien być rozumiany szeroko.

Podobną konstrukcję przyjęto w przypadku centralizacji jednostek sektora finansów publicznych. Zgodnie z odrębnymi przepisami każda jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych jest obowiązana do prowadzenia odrębnej księgowości (rachunkowości), a jej sprawozdania są później „włączane" do sprawozdań rocznych całej jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że może być ona uznana dla celów wydzielania podatku VAT do odliczenia za „sektor".

Mając na uwadze podobną zasadę uznaje się, że każdy z członków grupy VAT stanowiłby odrębny sektor działalności podatnika, w którym na potrzeby innych przepisów (np. ustawa o rachunkowości lub przepisy ustaw o podatkach dochodowych) prowadzona będzie odrębna księgowość. W związku z tym uzasadnione jest wprowadzenie zasady ustalania współczynnika proporcji na poszczególnych członków grupy VAT, tak aby jak najbardziej rzetelnie odzwierciedlić wykorzystanie zakupionych towarów i usług do transakcji dających prawo do odliczenia.

Projektowane rozwiązania w zakresie ustalania współczynnika proporcji w grupach VAT mają także walor ochronny dla budżetu państwa – pozwolą na wyeliminowanie ewentualnych nieprawidłowości w kalkulacji współczynnika proporcji w grupach VAT.

W przypadku podatnika, dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie zgodnie z art. 96 ust. 9k, proporcja, o której mowa w ust. 2, ustalona dla niego odrębnie przed utratą statusu podatnika przez grupę VAT, nie ulega zmianie do końca roku, w którym ta grupa utraciła ten status. Każdy z podmiotów, który wchodził w skład grupy, stosuje odpowiednio zasady dotyczące korekty odliczeń, o których mowa w art. 91 ust. 1-9 ustawy o podatku od towarów i usług. W związku z tym, że podatnik dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie zgodnie z art. 96 ust. 9k, po utracie przez grupę statusu podatnika VAT będzie stosował dotychczasową proporcję, która była dla niego ustalona w grupie - w tym przypadku, wyłączone zostało stosowanie przepisów art. 90 ust. 8 i 9 (**art. 90 ust. 10e**).

Jednocześnie projektowany **art. 90 ust. 10f** pełni rolę podobną do wyłączonego ze stosowania art. 90 ust. 9. W przypadku bowiem gdy podatnik dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie zgodnie z art. 96 ust. 9k uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu dla ustalenia proporcji, którą stosował będąc podmiotem tworzącym grupę VAT byłaby niereprezentatywna, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmuje proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.

Projektowany przepis **art. 90 ust. 10g** definiuje obrót, o którym mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, w przypadku podatnika, który został przywrócony do rejestru po utracie statusu podatnika VAT przez grupę VAT w trakcie roku (w tym roku przywrócony do rejestru podatnik był przez jego część podmiotem tworzącym grupę VAT a przez pozostałą część roku był zarejestrowany jako odrębny podatnik VAT).

Mając na uwadze, że projektowany ust. 10c w art. 90 ustawy o VAT określa, iż dla każdego z podmiotów tworzących grupę VAT ustala się odrębny wskaźnik proporcji należy przyjąć, że grupa VAT określając rozliczenie podatku powinna identyfikować obrót w taki sposób aby możliwe było jego przyporządkowanie do konkretnych podmiotów tworzących grupę VAT. Będzie to miało znaczenie pod kątem ustalenia współczynnika proporcji w okresie trwania grupy oraz jak wskazuje projektowany ust. 10g po utracie przez grupę statusu podatnika VAT.

W odniesieniu do sytuacji, gdy grupa traci status podatnika VAT w trakcie roku, przez obrót u podatnika dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie zgodnie z art. 96 ust. 9k, rozumie się obrót:

- jaki można przyporządkować do tego podatnika w okresie trwania grupy VAT, oraz
- osiągnięty przez tego podatnika po utracie statusu podatnika VAT przez grupę VAT.

Aby wyliczyć faktyczny wskaźnik proporcji za dany rok podatnik zarejestrowany przez naczelnika urzędu skarbowego zgodnie z art. 96 ust. 9k będzie sumował obrót przypisany do niego w całym roku (w tym również z okresu kiedy należał do grupy VAT).

Proponowane rozwiązania w zakresie współczynnika proporcji nie wiążą się z koniecznością raportowania dodatkowych danych w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 w plikach JPK_VAT. Nie wskazuje się w proponowanym rozwiązaniu na sposób oznaczania transakcji dokonywanych przez grupę VAT w odniesieniu do podmiotu wchodzącego w skład grupy, który faktycznie dokonał tych czynności. Te informacje grupa VAT powinna identyfikować i gromadzić w związku z koniecznością ustalenia współczynnika proporcji, o którym mowa w art. 90 ustawy o VAT w odniesieniu do każdego z podmiotów, które wchodzą w skład tej grupy, zgodnie z projektowanymi w niniejszej ustawie rozwiązaniami dotyczącymi ustalenia wysokości podatku naliczonego do odliczenia według proporcji w odniesieniu do grupy VAT (vide. dodawane ust. 10c-10g w art. 90 ustawy o VAT i związane z tymi zmiany doprecyzowujące w art. 90a i art. 91 ustawy o VAT). Pozostaje to niezbędne dla celów kontroli rozliczeń grupy VAT w odniesieniu do ustalenia wysokości podatku naliczonego do odliczenia według proporcji w odniesieniu do tej grupy.

Podobne rozwiązanie zostało przyjęte w odniesieniu do czynności dokonywanych m.in. przez scentralizowane jednostki samorządu terytorialnego, które również powinny być w posiadaniu dokumentacji potwierdzającej dokonane rozliczenia poszczególnych podmiotów wschodzących w skład JST - pomimo braku konieczności ujmowania dodatkowych danych w ewidencji JPK_VAT.

Odnosząc się do obowiązku posiadania stosownej dokumentacji przez grupę VAT (bez konieczności ujmowania dodatkowych informacji w ewidencji z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT) można też zasadniczo wskazać na podobieństwo do sytuacji korekt 10-letnich w VAT, przewidzianych dla nieruchomości.

Podatnicy są zobligowani do dokonania stosownej korekty odliczonego wcześniej podatku, na zasadach określonych w art. 90-91 ustawy o VAT. Wspomniane przepisy przewidują, w przypadku nieruchomości 10-letni okres dokonywania korekt VAT naliczonego, licząc od roku, w którym te składniki majątku zostały oddane do użytkowania (art. 91 ust. 2 ustawy o VAT). W związku z tym odpowiednio długo powinny być przechowywane również dokumenty potwierdzające dokonanie omawianych zakupów, jak również dotyczące korekt rozliczenia VAT. Posiadanie tych dokumentów jest wymagane pomimo upływu zasadniczego okresu przedawnienia w podatku VAT oraz pomimo braku obowiązku ujęcia dodatkowych danych w ewidencji JPK_VAT.

Podobna zasada w zakresie konieczności posiadania dokumentów potwierdzających rozliczenia poszczególnych członków grupy VAT została przyjęta w projekcie ustawy.

Projektowane zmiany w art. 90a i art. 91 ustawy o VAT mają charakter techniczny w celu doprecyzowania ustawy pod kątem wprowadzanych zmian w art. 90 ustawy o VAT i wskazują, że do urealnienia współczynnika proporcji w okresie trwania grupy stosuje się przepisy takie jak dotyczące ustalenia proporcji wstępnej na podstawie rozwiązań zawartych w art. 90.

Zaznaczenia wymaga, że sposób dokonywania korekty będzie zależny od tego czy dany zakup służył w analizowanym okresie jedynie celom działalności grupy (i po utracie statusu podatnika przez grupę nie będzie wykorzystany w działalności gospodarczej podatnika zarejestrowanego zgodnie z projektowanym art. 96 ust. 9k ustawy o VAT), czy też nastąpi kontynuacja wykorzystania dokonanych zakupów do dalszej działalności gospodarczej, przez jednego z podatników przywróconych do rejestru po utracie statusu podatnika przez grupę VAT.

Przykładowo, w sytuacji w której grupa VAT zakupiła w miesiącu styczniu usługę księgową i rozliczyła ją według prognozowanego dla całej grupy wskaźnika proporcji, a po upływie kwartału grupa traci status podatnika VAT - to w ostatniej deklaracji grupy powinna nastąpić odpowiednia korekta dokonanego odliczenia według faktycznego współczynnika proporcji wyliczonego dla tej grupy. Obowiązek korekty w ostatniej deklaracji składanej za okres, w którym grupa funkcjonowała jako podatnik VAT wynika z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.

Inaczej sytuacja będzie wyglądała dla przypadku, w którym grupa dokonała nabycia np. środka trwałego o wartości przekraczającej 15 000 zł (stosuje się 5-letni okres korekty). Jeżeli po utracie statusu podatnika VAT przez grupę VAT (np. w trakcie trzeciego roku od zakupu), środek trwały będzie użytkowany przez podatnika przywróconego do rejestru zgodnie z projektowanym art. 96 ust. 9k ustawy o VAT - to do końca okresu korekty ten podatnik będzie obowiązany do odpowiedniego korygowania odliczonego podatku VAT z uwzględnieniem sposobu użytkowania tego środka trwałego. Na taki sposób rozliczenia wskazuje projektowany art. 90 ust. 10e w którym zdanie drugie odsyła do odpowiedniego stosowania art. 91 ust. 1-9 ustawy o VAT.

Mogą wystąpić również ryzyka ewentualnych nieprawidłowości w zakresie kalkulacji odliczania VAT w grupie VAT wynikające z (zamierzonego) przenoszenia składników majątku pomiędzy poszczególnymi podmiotami z grupy.

W takich sytuacjach mając na uwadze, że poszczególne podmioty dokonują rozliczeń stosując odrębnie ustaloną proporcję VAT, konieczne pozostaje ustalenie czy w związku z przeniesieniem majątku pomiędzy członkami grupy nie dochodzi do zmiany przeznaczenia przenoszonego majątku (obowiązek ewentualnych korekt).

Wskazać należy również na ewentualne ryzyko wystąpienia nadużycia prawa w przypadku gdyby zakup składnika i odliczenie u jednego z podmiotów w grupie VAT według wyższego wskaźnika proporcji był dokonywany w celu innym niż gospodarczy. tj. dla uzyskania korzyści w postaci wysokiego odliczenia VAT podczas gdy taki zakup miał od początku służyć zupełnie innym podmiotom, które mają ustalone zdecydowanie mniejsze wskaźniki proporcji do odliczenia. Ustalenia w takim zakresie mogą wskazywać na wystąpienie nadużycia prawa celem osiągnięcia korzyści w podatku VAT, zgodnie z art. 5 ust. 5 ustawy o VAT.

Zmiana **w art. 86 ust. 2g** ustawy o VAT wskazuje na odpowiednie stosowanie projektowanych przepisów dotyczących grup VAT w zakresie ustalania proporcji VAT (art. 90 ust. 10c-10g), również w odniesieniu do tzw. prewspółczynnika VAT. Oznacza to, że każdy podmiot w grupie VAT będzie miał ustalony odrębny prewspółczynnik VAT dla odliczenia podatku przy tzw. wydatkach mieszanych - podobnie jak ma to miejsce w przypadku proporcji, o której mowa w projektowanym art. 90 ust. 10c -10g ustawy o VAT.

Art. 96, 96b i 97 ustawy o VAT

W celu rejestracji grupy VAT jako podatnika przedstawiciel grupy VAT składa zgłoszenie rejestracyjne grupy VAT, do właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego dołączając do niego umowę o utworzeniu grupy VAT. (**art. 96 ust. 1 i 3a**) W powyższym zakresie należy również pamiętać o obowiązku wystąpienia przez grupę VAT (przedstawiciela grupy VAT) o nadanie numeru NIP.

Grupa VAT staje się podatnikiem gdy spełnienia przesłanki jej utworzenia i uzyska potwierdzenie tego poprzez fakt rejestracji grupy VAT. Rejestracja grupy VAT stanowi ostatni i decydujący o nabyciu statusu podatnika etap. W przypadku, gdy warunki utworzenia grupy VAT nie zostaną spełnione naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, zawiadamiając o tym fakcie przedstawiciela grupy VAT (**art. 96 ust. 4d**).

Uwzględniając informacje uzyskane na etapie rejestracji grupy VAT, naczelnik urzędu skarbowego działając z urzędu wykreśla z rejestru jako podatnika VAT podmiot, który wszedł w skład tej grupy (**art. 96 ust. 7ba**). Zgodnie z art. 96b ust. 3 pkt 12 ustawy o VAT na wykazie podatników w pozycji podstawa prawna wykreślenia wskazany zostanie art. 96 ust. 7ba - czyli wykreślenie z uwagi na wejście do grupy VAT.

Również działając z urzędu naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru jako podatnika VAT grupę VAT, która utraciła status podatnika VAT, zawiadamiając o tym przedstawiciela grupy VAT (**art. 96 ust. 7bb**).

W celu ułatwienia powrotu podmiotów do rejestru VAT w przypadku utraty przez grupę VAT statusu podatnika, naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie podmiotów ją tworzących ze statusem takim, jaki posiadały przed dniem wykreślenia bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego (**art. 96 ust. 9k**).

W przypadku, wykreślenia z rejestru VAT w związku z powstaniem grupy VAT dane podmiotu tworzącego grupę VAT, o których mowa w art. 96b ust. 3 pkt 13 ustawy o VAT, zostają uwidocznione w wykazie jako dane tej grupy (**art. 96b ust. 3c**). Wskazane dane dotyczą rachunków bankowych i ich uwidocznienie w wykazie podatników jako dane grupy ma zapewnić dalszą możliwość weryfikacji prawidłowości rachunku przez podatników i nie wpływa na potrzebę zmiany posiadacza rachunku, gdyż tym nadal pozostanie podmiot, który wszedł w skład grupy VAT. Opiera się to na istocie funkcjonowania grup VAT, co sprowadza się do tworzenia z kilku podmiotów jednego podatnika. Zmiana podmiotowa następuje tylko w zakresie VAT – konstrukcja grup VAT nie oddziałuje na inne dziedziny prawa w tym prawo bankowe. Poza podatkiem VAT podmioty tworzące grupę VAT będą dalej funkcjonować odrębnie.

Tak jak pozostali podatnicy przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności w celu rejestracji jako podatnika VAT UE (**art. 97 ust. 1**).

Wykreślenie członków grupy VAT i grupy VAT z rejestru jako podatnika VAT jak w przypadku pozostałych podatników będzie równoznaczne z wykreśleniem z rejestru jako podatnika VAT UE (**art. 97 ust. 16**). Członek grupy VAT po ustaniu jej trwania będzie miał przywracany status podatnika VAT UE o ile status ten posiadał przed wykreśleniem związanym z zarejestrowaniem grupy VAT.

<u>Art. 109 ust. 11e-11g ustawy o VAT</u>

Dla celów analitycznych przewidziano obowiązek ewidencjonowania w postaci elektronicznej czynności wewnątrz grupy VAT. Ewidencja ta ma charakter uproszczony obejmując następujące dane: nazwę i NIP nabywcy, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług oraz kwotę należności ogółem. Ewidencja będzie składana organowi podatkowemu na żądanie w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania (**art. 109 ust. 11e-11g**).

Zmiana w zakresie wiążących informacji stawkowych (WIS)

Proponowana zmiana w zakresie art. 42b ustawy o VAT wiąże się z wprowadzeniem do przepisów ustawy Ordynacja podatkowa porozumienia podatkowego (PI), czyli nowej instytucji mającej postać umowy pomiędzy inwestorem a organem podatkowym, dotyczącej skutków podatkowych planowanej inwestycji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W istocie PI, regulowane wprowadzanymi do Ordynacji podatkowej przepisami Działu IIC, ma być rodzajem kompleksowej interpretacji przepisów prawa, która służy realizacji zasady pewności prawa podatkowego oraz zapewnieniu jednolitej i spójnej wykładni przepisów prawa podatkowego dla określonego kręgu podmiotów (inwestorów zdefiniowanych w ww. przepisach Ordynacji podatkowej).

PI będzie mogło obejmować m.in. opis i klasyfikację towaru lub usługi oraz właściwą stawkę podatku VAT, czyli elementy, które są przedmiotem wiążących informacji stawkowych (WIS) wydawanych w trybie przepisów art. 42a – 42i ustawy o VAT. Innymi słowy – materia objęta WIS ma zostać objęta także nową instytucją PI.

Stąd też wynika potrzeba wprowadzenia swoistych reguł kolizyjnych między tymi instytucjami, aby ten sam podmiot nie mógł wnioskować o interpretacje w tym samym zakresie w dwóch różnych formach w tym samym czasie, a właściwy organ wydający WIS (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej) nie wydawał rozstrzygnięć w sprawie objętej obowiązującym PI.

Zgodnie zatem z dodawanym ust. 8aa w art. 42b ustawy o VAT, w przypadku, gdy zakres przedmiotowy wniosku o wydanie WIS, w dniu złożenia tego wniosku, jest przedmiotem zawartego już PI (tj. PI zawiera klasyfikację oraz stawkę podatku VAT konkretnego towaru, którego dotyczy wniosek o wydanie WIS), WIS nie zostanie wydana. Na postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o odmowie wydania WIS w takiej sytuacji wnioskodawcy będzie służyć zażalenie (zgodnie z modyfikowanym niniejszym projektem ust. 8b w art. 42b).

Opcja opodatkowania usług finansowych

W projekcie ustawy proponuje się wprowadzenie opcji opodatkowania usług finansowych.

Na gruncie przepisów dyrektywy 2006/112/WE usługi finansowe korzystają zasadniczo ze zwolnienia z opodatkowania VAT (art. 135 ust. 1 lit. b-g dyrektywy 2006/112/WE). Państwa członkowskie mogą jednakże wprowadzić możliwość wyboru przez podatnika opodatkowania świadczonych przez niego usług finansowych. Opcja ta uregulowana została w art. 137 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania transakcji finansowych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b-g. Państwa członkowskie zobowiązane są przy tym określić szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru opodatkowania usług finansowych, mogą również ograniczyć

zakres tego prawa. Należy podkreślić, że przewidziana w art. 137 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE opcja opodatkowania nie dotyczy usług ubezpieczeniowych.

Opcję opodatkowania usług finansowych wprowadziło dotychczas 8 państw członkowskich, m.in. Austria, Belgia, Francja i Niemcy. Państwa, które przyznały podatnikom prawo wyboru opodatkowania usług finansowych na podstawie art. 137 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, stosują przy tym różne modele opodatkowania. Przykładowo, wprowadzone we Francji rozwiązanie przewiduje możliwość wyboru przez podatnika opcji opodatkowania usług finansowych, przy czym dokonanie takiego wyboru oznacza konieczność opodatkowania VAT wszystkich świadczonych przez tego podatnika usług finansowych, zarówno wykonywanych na rzecz podatników, jak i podmiotów niebędących podatnikami (np. osób fizycznych). Z kolei Niemcy stosują możliwość wyboru opodatkowania usług finansowych wyłącznie w relacjach B2B, czyli usług świadczonych na rzecz podatników. Niektóre państwa, stosując opcję wyboru przez podatnika możliwości opodatkowania usług finansowych, ograniczają taki wybór do określonych rodzajów usług.

W projekcie ustawy proponuje się, zgodnie z art. 137 ust. 1 lit a dyrektywy 2006/112/WE, wprowadzenie w Polsce możliwości wyboru przez podatnika opodatkowania wykonywanych przez niego usług finansowych. Proponuje się przy tym wprowadzenie modelu niemieckiego, polegającego na możliwości wyboru opodatkowania usług finansowych świadczonych wyłącznie na rzecz podatników. Usługi finansowe świadczone na rzecz klientów detalicznych (osób fizycznych niebędących podatnikami) będą nadal, obligatoryjnie, zwolnione od podatku.

Przyznanie podatnikom możliwości wyboru opodatkowania usług finansowych ma na celu zapewnienie większej neutralności podatku VAT w sektorze finansowym, co mogłoby stanowić dodatkową zachętę do lokowania w Polsce nowych inwestycji podmiotów z branży finansowej. Obecnie stosowane zwolnienie od podatku powoduje, że podatek naliczony związany ze świadczeniem tych usług nie podlega co do zasady odliczeniu. Opodatkowanie usług finansowych spowoduje powstanie u podmiotów świadczących te usługi prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach związanych ze świadczeniem tych usług. Z kolei podmioty będące podatnikami – nabywcy takich opodatkowanych usług finansowych – będą miały prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie opodatkowanych usług finansowych na ogólnych zasadach, tj. jeżeli usługi te będą związane z wykonywaniem przez nich czynności opodatkowanych.

Proponowane do wprowadzenia rozwiązania zakładają, że podatnik rezygnujący ze zwolnienia i wybierający opodatkowanie, będzie zobowiązany do opodatkowania wszystkich świadczonych przez niego usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12, 38, 39, 40, 40a oraz pkt 41 świadczonych na rzecz podatników. Nie będzie przy tym możliwa rezygnacja ze zwolnienia w odniesieniu tylko do wybranych rodzajów usług, np. usług udzielania kredytów, a do pozostałych stosowanie zwolnienia od podatku. Podatnik dokonujący wyboru

opodatkowania usług finansowych byłby związany takim wyborem przez okres co najmniej 2 lat od momentu rezygnacji ze zwolnienia od podatku. Po upływie 2 lat, w trakcie których podatnik stosował opodatkowanie, możliwy byłby powrót do stosowania zwolnienia. Warunkiem stosowania opodatkowania usług finansowych byłoby zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o wyborze opodatkowania tych usług oraz zarejestrowanie takiego podatnika jako podatnika VAT czynnego.

W celu realizacji powyższych założeń **w art. 43** ustawy o VAT proponuje się dodanie ust. 22-23, które będą regulowały zasady wyboru oraz rezygnacji z opodatkowania usług finansowych. Zgodnie z proponowanymi regulacjami podatnik będzie mógł zrezygnować ze zwolnienia od podatku i wybrać opodatkowanie świadczonych przez niego usług finansowych wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12, 38, 39, 40, 40a, 41, tj.:

- transakcji, łącznie z pośrednictwem, dotyczących walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy,
- zarządzania funduszami,
- usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usług pośrednictwa w świadczeniu tych usług oraz zarządzania kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę,
- usług w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usług pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzania gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę,
- usług w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usług pośrednictwa w świadczeniu tych usług,
- usług, w tym także usług pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w spółkach lub w innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają osobowość prawną,
- usług, których przedmiotem są instrumenty finansowe, oraz usług pośrednictwa w tym zakresie.

Możliwość wyboru opodatkowania będzie dotyczyła przypadków, gdy usługi te będą wykonywane na rzecz innych podatników. Warunkiem wyboru opodatkowania usług finansowych świadczonych na rzecz podatników będzie zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT czynnego oraz złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienia o wyborze opodatkowania tych usług (**art. 43 ust. 22** ustawy o VAT).

Wybór przez podatnika opodatkowania usług finansowych będzie skutkował obowiązkiem stosowania tej opcji przez co najmniej dwa lata. Po upływie dwóch lat stosowania

opodatkowania usług finansowych, podatnik będzie mógł powrócić do stosowania zwolnień od podatku w odniesieniu do tych usług. Warunkiem ponownego skorzystania ze zwolnień od podatku w przypadku usług finansowych będzie złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego stosownego pisemnego zawiadomienia, przed początkiem okresu rozliczeniowego od którego podatnik chce ponownie skorzystać ze zwolnień. Kwestie te reguluje dodawany w art. 43 ustawy o VAT ust. 23. Również w tym ostatnim przypadku, tj. rezygnacji z opodatkowania i ponownego skorzystania ze zwolnień od podatku w przypadku usług finansowych, przewiduje się obowiązek korzystania ze zwolnień przez okres 2 lat, licząc od początku okresu rozliczeniowego, od którego podatnik ponownie skorzystał ze zwolnień (**art. 43 ust. 24** ustawy o VAT).

Popularyzacja obrotu bezgotówkowego w Polsce

a) Szybki zwrot VAT dla tzw. podatników bezgotówkowych

Założeniem projektowanej zmiany jest popularyzacja obrotu bezgotówkowego w Polsce poprzez stworzenie zachęty podatkowej adresowanej do podatnika bezgotówkowego przyjmującego w zdecydowanej większości płatności bezgotówkowe. Na temat obrotu bezgotówkowego – zob. argumentacja zawarta w uzasadnieniu dotyczącym popularyzacji obrotu bezgotówkowego przy opisie preferencji dla podatników w podatku dochodowym.

Zgodnie z rozwiązaniami przewidzianymi w proponowanym projekcie – **ust. 6d dodawany w art. 87** – preferencja podatkowa oznaczałaby zwrot podatku VAT w terminie 15 dni licząc od dnia:

1) w którym upłynął termin do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1-3, w przypadku złożenia:
   a. deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku,
   b. korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji;
2) złożenia korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło po upływie terminu do złożenia deklaracji.

- zwany dalej „szybkim zwrotem VAT" pod warunkiem łącznego spełnienia warunków określonych **w projektowanym ust. 6e.**

Wskazana preferencja podatkowa szybkiego zwrotu VAT dotyczyłaby podatników spełniających łącznie kryteria w zakresie:

– wysokiego udziału łącznej sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących, o których mowa w pkt 4 lit. a tiret trzecie, tj. kas (online, wirtualnych) które umożliwiają połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określone w art. 111a ust. 3, w danym okresie

rozliczeniowym w całkowitej sprzedaży wraz z podatkiem raportowanej w danym okresie dla celów VAT (udział minimum 80%),

- wysokiego udziału otrzymanych płatności zrealizowanych z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, w tym również przy użyciu usługi polecenia przelewu w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 794, ze zm.) z tytułu sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących, o których mowa w pkt 4 lit. a tiret trzecie, dokumentowanej paragonami z oznaczeniem, z którego wynika, że płatność została dokonana przy użyciu karty płatniczej, przez wykonanie płatności mobilnej lub polecenia przelewu – zgodnym z formą otrzymanej płatności, w stosunku do łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu tych kas w danym okresie rozliczeniowym (udział minimum 80%).

Podatnik powinien spełniać powyższe warunki przez trzy kolejne okresy rozliczeniowe, a w przypadku podatnika rozliczającego się kwartalnie za jeden okres rozliczeniowy, poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot (**ust. 6e pkt 1 dodawany w art. 87**).

Przez płatności bezgotówkowe w rozumieniu projektowanego art. 87 ust. 6e pkt 1 lit. b rozumie się płatności zrealizowane z użyciem instrumentów płatniczych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2020 r., poz. 794, z późn. zm.) takich jak karta, wykonanie płatności mobilnej lub polecenia przelewu.

Definicja instrumentu płatniczego w ujęciu ustawy o usługach płatniczych jest bardzo szeroka i obejmuje wszelkie urządzenia czy też procedury umożliwiające płatnikowi złożenie zlecenia płatniczego (nie dotyczy to innych form płatności niż bezgotówkowe), bez wskazywania czy też rozróżniania konkretnych urządzeń, technologii itp. W zasadzie jedynym rozróżnieniem w tych przepisach jest wyszczególnienie karty płatniczej jako szczególnej kategorii instrumentów płatniczych. Takie szeroki ujęcie w ustawie o usługach płatniczych jest odzwierciedleniem unijnych przepisów i ma na celu zapewnienie neutralności technologicznej, tak aby uwzględniać coraz to bardziej zaawansowane urządzenia i aplikacje płatnicze, które z pewnością będą licznie pojawiały się w przyszłości.

Wydaje się więc, że zaproponowany kształt przepisu umożliwi objęcie wszelkich form rozliczeń bezgotówkowych, które na kasie mogłyby zostać zakwalifikowane w kategoriach „przelew", „płatności mobilne", „karta", a więc zarówno płatności dokonywanych bez użycia terminala POS, za pomocą polecenia przelewu, kart płatniczych oraz aplikacji płatniczych oraz transakcji inicjowanych na terminalu za pomocą karty lub innych instrumentów mobilnych (aplikacji płatniczych).

Należy zauważyć również, że przepis § 3 ust. 1 pkt 19 lit. b) załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 maja 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać

oprogramowania[59], w obecnym brzmieniu wyróżnia generalnie następujące typy formy płatności: „Gotówka”, „Karta”, „Waluta obca”, „Bon”, „Czek”, „Kredyt”, „Przelew”, „Voucher”, „Mobilna” lub inny. Biorąc jednak pod uwagę cel projektowanego art. 87 ust. 6d, płatności bezgotówkowe dla potrzeb szybkiego zwrotu VAT zostały zawężone do wskazanych powyżej trzech form płatności. Dodatkowo, dla właściwego określenia tego warunku zwrotu podatku w terminie 15-dniowym, w projektowanym przepisie ust. 6d pkt 1 lit. b poza wskazaniem na rozwiązania wynikające z ustawy o usługach płatniczych – precyzuje się, że w obrocie bezgotówkowym uwzględnia się obrót dokumentowany paragonami z oznaczeniem, z którego wynika, że płatność została dokonana przy użyciu karty płatniczej, przez wykonanie płatności mobilnej lub polecenia przelewu, zgodnym z formą otrzymanej płatności.

W projekcie przewiduje się również, że w okresie **od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2023 r.** dla 15-dniowego terminu zwrotu VAT, warunek, wysokiego udziału otrzymanych płatności zrealizowanych z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, w tym również przy użyciu usługi polecenia przelewu w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 794, ze zm.) z tytułu sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących on-line/wirtualnych które umożliwiają połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określone w art. 111a ust. 3, dokumentowanej paragonami z oznaczeniem, z którego wynika, że płatność została dokonana przy użyciu karty płatniczej, przez wykonanie płatności mobilnej lub polecenia przelewu, zgodnym z formą otrzymanej płatności, w stosunku do łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu tych kas w danym okresie rozliczeniowym, uznaje się za spełniony jeżeli udział ten był nie niższy niż 65% (**dodawany art. 146k ust. 1**).

We wskazanym okresie do łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących, nie wlicza się wartości sprzedaży dokumentowanej fakturami, o których mowa w art. 106h ust. 2 i ustala w oparciu o dane gromadzone w Centralnym Repozytorium Kas, (**dodawany art. 146k ust. 2).** Proponowane czasowe obniżenie progu obrotów bezgotówkowych nie tylko nie oznacza ryzyk podatkowych/budżetowych, ale przede wszystkim przybliża podatnikom możliwość skorzystania z tego rozwiązania zapewniając dostępność preferencji dla większej liczby podatników. Wprowadzając rozwiązanie przejściowe stosowania niższego progu obrotów bezgotówkowych u podatników na poziomie 65% przez 2 lata od wejścia w życie rozwiązań uwzględniono również tempo rozwoju płatności bezgotówkowych w kraju.

Poza wskazanymi kryteriami w projekcie ustawy przewiduje się również inne warunki, określone w proponowanym ust. 6d w art. 87, które powinny być spełnione łącznie z ww., aby urząd skarbowy dokonał szybkiego zwrotu VAT:

[59] Dz. U. z 2020 poz. 957.

- przez kolejne 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot łączna wartość sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przez tego podatnika przy zastosowaniu kas rejestrujących, o których mowa w pkt 4 lit. a tiret trzecie, za każdy okres rozliczeniowy powinna być nie niższa niż 50 tys. zł **(ust. 6e pkt 2)**;
- w okresie, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot: (1) kwota podatku wykazana przez podatnika nie może przekraczać dwukrotnej wysokości podatku wynikającego u tego podatnika ze sprzedaży zaewidencjonowanej w okresie rozliczeniowym przy zastosowaniu kas rejestrujących, o których mowa w pkt 4 lit. a tiret trzecie, (2) kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy nie przekracza 3000 zł (wysokość tej kwoty została określona na poziomie takim, jak przy zwrotach w terminie 25 dni), (3) w przypadku, o którym mowa w ust. 6c pkt 1 lit. a podatnik złożył deklarację, o której mowa w art. 99 ust. 1– 3 przed upływem terminu do jej złożenia **(ust. 6e pkt 3);**
- podatnik przez kolejne 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot powinien być zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, składać za każdy okres rozliczeniowy deklaracje, o których mowa w art. 99 ust. 1-3 ustawy o VAT, prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu wyłącznie kas rejestrujących, które umożliwiają połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określone w art. 111a ust. 3 (tzn. nie tylko posiadać zarejestrowane w urzędzie skarbowym kasy, ale używać do ewidencjonowania w prowadzonej działalności wyłącznie kasy online, w tym kasy wirtualne) **(ust. 6e pkt 4 lit. a)**;
- podatnik przez kolejne 3 miesiące poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot, posiadał rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej ujawnionych w wykazie, o którym mowa w art. 96b ust. 1 **(ust. 6e pkt 4 lit. b).**

Odnosząc się do poszczególnych wskazanych wyżej warunków zwrotu VAT w terminie 15-dniowym, należy dodatkowo zauważyć, że:

1. <u>W zakresie wymogu, aby w rozliczeniu podatnika z wykazaną kwotą Vat do zwrotu w terminie 15-dniowym kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy nie przekracza 3000 zł;</u>

Tożsamy wymóg funkcjonuje również w przypadku zwrotu VAT w terminie 25-dniowym. Wartość kwoty ustalona na poziomie 3000 zł pozwala na wyeliminowanie ryzyka udzielania podatnikom prawa do zwrotu VAT w preferencyjnych terminach, w przypadku wykazania przez nich do zwrotu kwot podatku naliczonego lub różnicy podatku nierozliczonej w nieodległych poprzednich okresach rozliczeniowych (które nie podlegały weryfikacji).

Wskazana kwota zabezpiecza systemu VAT przed nadużyciami podatkowymi, a jej podwyższenie mogłoby zwiększać ryzyko nadużyć VAT.

2. W zakresie danych przyjmowanych do ustalania warunków ekonomicznych zwrotu VAT wskazanych w ust. 6e pkt 1 lit. a i b oraz pkt 2

Do łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących, o której mowa w ust. 6d pkt 1 lit. a i b, nie wlicza się wartości sprzedaży dokumentowanej fakturami, o których mowa w art. 106h ust. 2 i ustala w oparciu o dane gromadzone w Centralnym Repozytorium Kas. (**ust. 6f dodawany w art. 87**).

Dla porównania kryteriów o których mowa w ust. 6e pkt 1 lit. a i b uwzględnia się zatem sprzedaż zaewidencjonowaną na kasie rejestrującej i umieszczoną w Centralnym Repozytorium Kas. Do tej wartości nie wlicza się danych z faktur wystawianych na kasie rejestrującej. Nie bierze się również pod uwagę wartości wynikającej z ewidencji zwrotów i pomyłek.

Wartość sprzedaży nie uwzględnia również danych dotyczących paragonów anulowanych – powyższe wynika wprost z brzmienia przepisu.

Zgodnie z przepisami prawa ewidencja sprzedaży prowadzona przy zastosowaniu kas rejestrujących powinna zawierać wartości sprzedaży wraz z podatkiem w walucie polskiej. Niezachowanie tego warunku oznacza, że ewidencja jest prowadzona niezgodnie z zasadami prowadzenia ksiąg na podstawie ustawy o rachunkowości, Ordynacji podatkowej, jak również z przepisami o VAT regulującymi ewidencjonowanie przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W takiej sytuacji – biorąc pod uwagę, że zwrot VAT w terminie 15-dniowym opiera się na założeniu, że podatnik wykazuje w rozliczeniu kwotę podatku do zwrotu w tym terminie, a organ dokonuje dalszych weryfikacji bez konieczności pozyskiwania dodatkowych informacji o spełnieniu warunków zwrotu VAT w tym terminie od podatnika – organ nie będzie miał możliwości ustalenia spełnienia przez podatnika warunków ekonomicznych wskazanych w ust. 6e pkt 1 lit a) oraz pkt 2. W przypadku prowadzenia przez podatnika ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas online w tym wirtualnych w sposób niezgodny z przepisami prawa (w walucie innej niż polska) podatnikowi nie będzie przysługiwał zwrot VAT w terminie 15-dniowym. Sam sposób rozliczeń VAT u tego podatnika powinien podlegać jednocześnie weryfikacji ze względu na zidentyfikowane nieprawidłowości.

Całkowitą wartość sprzedaży wraz z podatkiem, o której mowa ust. 6e pkt 1 lit. a ustala się w oparciu o dane z JPK_VAT (**ust. 6g dodawany w art. 87**).

3. W zakresie warunku ekonomicznego, aby przez kolejne 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot łączna wartość sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przez tego podatnika przy zastosowaniu kas online w tym wirtualnych, za każdy okres rozliczeniowy powinna być nie niższa niż 50 tys.:

Wartość sprzedaży dla potrzeb kryterium z ust. 6e pkt 2 została określona na wskazanym poziomie z uwzględnieniem danych dotyczących podatników posiadających wyłącznie kasy online, w tym wirtualne oraz dotyczących wartości sprzedaży detalicznej.

Według stanu na dzień 10 maja 2021 r. 232 005 podatników posiadają wyłącznie kasy online i wirtualne.

Według danych GUS opracowanych na podstawie reportu Rynek wewnętrzny w 2019 r.[60]:

- w 2018 r. średnia sprzedaż detaliczna w miesiącu prowadzona w niewyspecjalizowanych sklepach wyniosła 132,4 tys. zł (dane dotyczą przychodów netto ze sprzedaży za 2018 r. nie zawierają podatku VAT),
- w 2019 r. średnia sprzedaż detaliczna w miesiącu (łącznie z podatkiem VAT) wyniosła w Polsce 216,3 tys. zł.

Biorąc pod uwagę ww. dane określenie progu sprzedaży przy zastosowaniu kas online i wirtualnych na poziomie 50 tys. zł jest uzasadnione – rozwiązanie powinno być generalnie dostępne dla podatników realizujących sprzedaż detaliczną. Wymóg spełnienia przez podatnika proponowanych warunków formalnych dla dokonania szybkiego zwrotu VAT ma na celu eliminację potencjalnego ryzyka nadużyć.

4. Podatnik dla uzyskania zwrotu w terminie 15 dni, podobnie jak przy innych terminach zwrotu z ustawy o VAT, będzie zaznaczał odpowiedni znacznik w składanym rozliczeniu ze wskazaniem, że występuje z wnioskiem o zwrot VAT w terminie 15 dni.

Skrócony 15-dniowy termin zwrotu jest wyjątkową preferencją, którą mogą uzyskać podatnicy jeżeli spełniają wszystkie warunki określone w proponowanych przepisach projektu ustawy i wykażą w rozliczeniu kwotę podatku do zwrotu z oznaczeniem dla terminu 15-dniowego.

5. Wprowadzona preferencja została wsparta możliwością odpowiedniego stosowania rozwiązań proceduralnych przewidzianych również dla innych terminów zwrotów VAT.

W kontekście proceduralnym należy zauważyć, że naczelnik urzędu skarbowego, do zwrotu w terminie 15 dni, może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika. W tym przypadku zastosowanie znajdują pozostałe zasady proceduralne stosowane dla dotychczasowych terminów zwrotu VAT określone w ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a-2c oraz ust. 4a i 4f (ust. 6h). Przykładowo oznacza to, że naczelnik urzędu skarbowego przedłuża podatnikowi termin zwrotu w przypadku, gdy do naczelnika urzędu zostało zgłoszone żądanie, o którym mowa w art. 87 ust. 2c. Takie żądanie może zostać przekazane w szczególności przez Komendanta Głównego Policji, Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub Prokuratora Generalnego w związku z prowadzonymi przez te organy postępowaniami.

[60]Zob. https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ceny-handel/handel/rynek-wewnetrzny-w-2019-roku,7,26.html

6. Opracowane w projekcie rozwiązania szczególne dotyczące doręczania postanowień o przedłużeniu terminu 15-dniowego zwrotu VAT:

Rozwiązaniem szczególnym są projektowane przepisy **ust. 6j -6l**, które będą stanowiły zasadę szczególną doręczania postanowień o przedłużeniu terminu 15-dniowego zwrotu VAT albo decyzji o odmowie dokonania zwrotu VAT w terminie 15 dni. Zasada szczególna wyłączy stosowanie reguł doręczania pism wynikających z art. 150, 150a i 151 Ordynacji podatkowej oraz art. 41 i 42 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych[61] Zasada będzie stanowiła *lex specialis* w stosunku do fikcji doręczeń uregulowanych w tych ustawach.

Wprowadzenie powyższego rozwiązania szczególnego podyktowane jest dwoma przesłankami.

Z jednej strony, proponowane rozwiązanie respektuje zasadę proporcjonalności i spójności systemowej regulacji dotyczących skutecznego wprowadzenia do obrotu prawnego rozstrzygnięcia organu, do czego niezbędne jest – co do zasady – doręczenie go adresatowi. Zasadę tę wyraża także art. 212 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z jego brzmieniem, organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Przywołany przepis ma zastosowanie również do postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu VAT.

Z drugiej strony, wyraźnego zaznaczenia wymaga fakt, że brak wprowadzenia regulacji szczególnej oznaczałby w wielu wypadkach konieczność podjęcia próby doręczenia postanowienia albo decyzji niezwłocznie po otrzymaniu deklaracji podatnika zawierającej wniosek o zwrot VAT. Takie rozwiązanie faktycznie oznaczałoby niesłuszne pozbawienie naczelnika urzędu skarbowego rzetelnej i realnej weryfikacji rozliczenia podatnika i oceny zasadności wnioskowanej kwoty zwrotu. W przypadku zaś złożenia wniosku w dzień wolny od pracy, naczelnik urzędu skarbowego byłby efektywnie pozbawiony możliwości doręczenia podatnikowi postanowienia albo decyzji przed upływem 15-dniowego terminu. Zastosowanie tzw. fikcji doręczenia pisma po upływie 14 dni, byłoby w praktyce niemożliwe w formule szybkich zwrotów VAT biorąc pod uwagę krótki przedział czasowy, którym będzie dysponował organ na czynności proceduralne dotyczące zwrotu.

Powyższe ograniczenie powoduje, że wprowadzenie oczekiwanego przez podatników przepisu zobowiązującego organy podatkowe do dokonywania możliwie szybkich zwrotów VAT wymaga wprowadzenia wyjątków od zasad wynikających z Ordynacji podatkowej i ustawy o doręczeniach elektronicznych.

Zgodnie z zasadą wynikającą z art. 150 § 4 Ordynacji podatkowej, w sytuacji gdy nie jest możliwe doręczenie właściwe lub zastępcze pisma, uznaje się, że doręczenie zostało dokonane z upływem 14 dni od pierwszego zawiadomienia adresata o piśmie, chyba że adresat odbierze pismo we wcześniejszym dniu. Adresat powinien być dwukrotnie zawiadomiony

[61] Dz. U. z 2020 r. poz. 2320, z późn. zm.

o pozostawaniu pisma we właściwym miejscu i terminie. Omawiana forma doręczenia pisma, powoduje domniemanie faktyczne, że skuteczne doręczenie w istocie miało miejsce (tzw. fikcja doręczenia pisma).

Analogicznie w odniesieniu do rejestrowanego doręczenia elektronicznego i publicznej usługi hybrydowej w rozumieniu ustawy o doręczeniach elektronicznych art. 41 ust. 1 pkt 3 tej ustawy stanowi, że dowód otrzymania jest wystawiany po upływie 14 dni od dnia wpłynięcia korespondencji przesłanej przez podmiot publiczny na adres do doręczeń elektronicznych podmiotu niepublicznego, jeżeli adresat nie odebrał go przed upływem tego terminu. Zgodnie z art. 42 ust. 2 w takim przypadku korespondencję uznaje się za doręczoną w dniu następującym po upływie 14 dni od wskazanego w dowodzie otrzymania dnia wpłynięcia korespondencji na adres do doręczeń elektronicznych podmiotu niepublicznego.

Zgodnie z projektowanymi regulacjami jeżeli postanowienie o przedłużeniu terminu, o którym mowa w ust. 6d do dokonania zwrotu różnicy podatku albo decyzja o odmowie dokonania zwrotu różnicy podatku w tym terminie nie zostaną podjęte albo odebrane w terminie 4 dni od dnia:

- rozpoczęcia przechowywania pisma w placówce pocztowej - w przypadku, o którym mowa w art. 150 par. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej;;
- złożenia pisma w tym urzędzie gminy (miasta) w przypadku, o którym mowa w art. 150 par. 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej;
- wpłynięcia tego postanowienia albo tej decyzji na adres do doręczeń elektronicznych - w przypadku, o którym mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o doręczeniach elektronicznych

doręczenie uważa się za dokonane z upływem terminu tych 4 dni.

Projektowana regulacja odnosi się wyłącznie do pierwszego postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu 15-dniowego. W sytuacji gdyby w okolicznościach danej sprawy zaistniała potrzeba kolejnego przedłużenia terminu zwrotu, zastosowanie znajdą ogólne reguły doręczania pism wynikające z Ordynacji podatkowej oraz ustawy o doręczeniach elektronicznych.

W odniesieniu do decyzji zasada szczególna doręczania będzie miała zastosowanie do decyzji o odmowie dokonania zwrotu w terminie 15-dniowym, tj. w przypadku gdy organ doręcza taką decyzję podatnikowi, który nie spełnił warunków do otrzymania zwrotu w terminie 15 dni. Przepis ten będzie miał zastosowanie przede wszystkim dla sytuacji gdy podatnik, który wystąpił z wnioskiem o zwrot VAT w terminie 15 dni nie złoży korekty deklaracji podatkowej, pomimo że nie spełnił warunków do otrzymania zwrotu.

Przepis ust. 6j pkt 1 stosuje się odpowiednio w przypadku, o którym mowa w art. 150a Ordynacji podatkowej (**ust. 6 k**) tj. w sytuacji, gdy na wniosek strony doręczenie może być

dokonane na wskazany przez nią adres skrytki pocztowej.

Przepisy ust. 6j pkt 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku, o którym mowa w art. 151 Ordynacji podatkowej (**ust. 6l**) tj. w przypadku doręczenia pisma osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności.

Wprowadzenie odrębnych reguł doręczania postanowień o przedłużeniu 15-dniowego terminu zwrotu VAT, jak również decyzji o odmowie dokonania zwrotu VAT w terminie 15 dni jest, jak wskazano, uzasadnione wyjątkowym charakterem projektowanych rozwiązań w zakresie szybkiego zwrotu VAT. Rozwiązania te są szczególną, daleko idącą preferencją podatkową, której wprowadzenie uzasadnia odejście od ww. reguł doręczeń pism na gruncie Ordynacji podatkowej oraz ustawy o doręczeniach elektronicznych.

Wprowadzenie tej szczególnej preferencji podatkowej jaką jest szybki zwrot VAT jest w znacznej mierze uwarunkowane stworzeniem stosownych ram proceduralnych w zakresie doręczania postanowień tak żeby wyważyć uzasadniony interes podatnika (szybkie uzyskanie zwrotu i wcześniejsze dysponowanie nadwyżką VAT u podatników, u których zasadność zwrotu nie budzi wątpliwości) z interesem publicznym (umożliwienie organowi dodatkowej weryfikacji w przypadku podatników u których zaistnieją wątpliwości co do zasadności zwrotu VAT).

Dzięki rozwiązaniom w zakresie możliwości doręczeń elektronicznych przewidzianych w Ordynacji podatkowej oraz wzmocnionych w ustawie o doręczeniach elektronicznych podatnicy mogą na bieżąco zapoznawać się z korespondencją przychodzącą z urzędu skarbowego. Ustawa ta przewiduje usprawnienie procesu doręczeń w kontaktach z administracją poprzez usługi e-Doręczeń jako alternatywę dla tradycyjnej formy papierowej. Rozwiązania w zakresie szybkiego zwrotu VAT są adresowane do podatników spełniających wskazane powyżej kryteria ekonomiczne i podatkowe, nie ograniczając się do podatników korzystających z usługi e-Doręczeń.

Organ miałby możliwość przedłużenia terminu zwrotu jeżeli zasadność zwrotu wymagałaby dodatkowego zweryfikowania. Zakres projektowanych zmian dotyczących reguł doręczania określonych postanowień oraz decyzji (dodany 6j-6l) został jednak ograniczony do niezbędnego minimum – przy uwzględnieniu, że ustawowe terminy zwrotu wynoszą 25, 60 i 180 dni.

Dodawane **ust. 6j-6l w art. 87** nie mają również wpływu na stosowanie art. 212 w zw. z art. 219 Ordynacji podatkowej i skutki proceduralne zasady wyrażonej w tych przepisach (organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia, zasada znajduje odpowiednie zastosowanie do postanowień). Tym samym projektowane rozwiązanie przewidujące fikcję doręczenia postanowień o przedłużeniu 15-dniowego terminu zwrotu oraz decyzji o odmowie dokonania zwrotu VAT w terminie 15 dni nie ogranicza praw

podmiotowych podatników. Niespełnienie przez podatnika któregokolwiek z ekonomicznych lub podatkowych warunków uzyskania zwrotu VAT w skróconym 15-dniowym terminie skutkuje odmową zwrotu w terminie 15 dni.

Wprowadzenie skróconego 15-dniowego terminu zwrotu VAT ma swoje normatywne umocowanie w prawie unijnym. Zgodnie z art. 183 dyrektywy 2006/112/WE w przypadku, gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki. Użyty zwrot „ustalone przez siebie warunki" jest wyrazem pozostawienia państwom członkowskim tzw. autonomii proceduralnej, polegającej na pewnej swobodzie w określeniu własnych warunków zwrotu podatku.

Potwierdzeniem takiej konstatacji może być samo orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wynikają z niego pewne istotne wskazania, co do wymogów ukształtowania własnych regulacji dotyczących zwrotu podatku. Z dorobku TSUE ukształtowanego na gruncie zwrotów VAT wynika potrzeba respektowania przez organy zasad neutralności, proporcjonalności oraz wymogu dokonywania zwrotu w tzw. rozsądnym terminie, ocena w tym zakresie należy zasadniczo do sądu krajowego.

7. Weryfikacja w urzędzie skarbowym warunków zwrotu VAT w terminie 15-dniowym:

Projektowane zmiany opierają się na założeniu, że postęp w zakresie narzędzi analitycznych jakimi dysponuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej, JPK_VAT i inne narzędzia uszczelniające, powinny zapewnić organom możliwość weryfikacji zasadności zwrotu VAT w zdecydowanie szybszym czasie.

Do weryfikacji warunków zwrotu VAT w terminie 15-dniowym, określonych w ust. 6e, nie jest wymagane przekazywanie przez podatników dodatkowych danych, w tym również nie jest wymagane przekazywanie danych potwierdzających spełnienie przez podatnika progu płatności bezgotówkowych w obrotach zewidencjowanych przy użyciu kas rejestrujących online, w tym wirtualnych.

Wskazane w projekcie ustawy warunki zwrotu VAT w terminie 15-dniowym, określone w ust. 6e, są weryfikowane z wykorzystaniem zasobów teleinformatycznych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W szczególności należy mieć tu na względnie wskazane już w ust. 6f i 6g zasoby Centralnego Rejestru Danych Podatkowych w rozumieniu ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz zasoby Centralnego Repozytorium Kas w rozumieniu art. 111a (**ust. 6i dodany w art. 87**).

Należy również zauważyć, że w przypadku niespełnienia przez podatnika warunków zwrotu VAT w terminie 15-dniowym, tj. w przypadku, gdy weryfikacja przesłanek z projektowanego ust. 6e w art. 87 ustawy o VAT zakończy się wynikiem negatywnym oznacza to, że do podatnika stosuje się zasady wynikające z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, w zakresie

podstawowego terminu zwrotu podatku. W przypadku złożenia w ramach czynności sprawdzających korekty deklaracji dalsza weryfikacja zwrotu będzie następowała w terminie 60-dniowym, zgodnie z obowiązującymi procedurami. W przeciwnym przypadku jeżeli nie dojdzie do skorygowania rozliczenia, wydawana byłaby decyzja o odmowie zwrotu VAT w terminie 15 dni. Należy zatem wskazać, że u podatników, w przypadku których weryfikacja rozliczenia (w odniesieniu do przesłanek skrócenia terminu zwrotu z 60 do 15 dni) zakończy się wynikiem negatywnym, dalsza weryfikacja zasadności zwrotu podatku VAT wykazanego w rozliczeniu podatnika będzie dokonywana w terminie „podstawowym" 60 dni zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.

8. Wprowadzenie w ustawie o VAT zapisów doprecyzowujących w związku z proponowanym zwrotem VAT w terminie 15-dniowym:

W związku z wprowadzaniem skróconego 15-dniowego terminu zwrotu VAT w projektowanym ust. 6d i 6e, w art. 87 konieczne jest dodanie następujących rozwiązań doprecyzowujących w stosunku do niektórych przepisów:

– zmiana w ust. 2 w zdaniu pierwszym – dodanie projektowanego ust. 6d do wskazanych w zastrzeżeniu przepisów regulujących zwrot VAT w terminie krótszym niż 60-dniowy,

– zmiana w ust. 2c – dodanie projektowanego ust. 6d do wskazanych tam trybów zwrotu VAT, co oznacza możliwość przedłużenia podatnikowi 15-dniowego terminu zwrotu różnicy podatku, na podstawie żądania zgłoszonego przez Komendanta Głównego Policji, Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub Prokuratora Generalnego w związku z prowadzonym postępowaniem na okres wskazany w żądaniu, nie dłuższy niż 3 miesiące.

9. Przepis przejściowy – ustalenie okresów rozliczeniowych do których możliwe jest wybranie przez podatników zwrotu VAT w terminie 15-dniowym:

Przepisy art. 87 ust. 6d-6l oraz art. 146k stosuje się w odniesieniu do weryfikacji zwrotu różnicy podatku wykazanego w rozliczeniu za okresy rozliczeniowe przypadających od 1 stycznia 2022 r. Kwestię tę reguluje przepis przejściowy, który dotyczy również korekt deklaracji, w których podatnicy wykazali zwrot różnicy podatku dotyczących deklaracji za okresy rozliczeniowe przypadające po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zakłada się, że projektowane rozwiązania w tym zakresie wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

b) Czasowe ograniczenie niektórych preferencji w VAT w przypadku podatników, którzy nie będą przestrzegać wprowadzanego w Prawie przedsiębiorców obowiązku pozostawania w gotowości do przyjmowania płatności bezgotówkowych

W związku z proponowanym w art. 19a Prawa przedsiębiorców obowiązkiem zapewniania przez przedsiębiorców możliwości przyjmowania płatności bezgotówkowych przy użyciu

instrumentu płatniczego w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, w przepisach o podatku od towarów i usług proponuje się wprowadzenie rozwiązań, które mają na celu czasowe ograniczenie niektórych preferencji w VAT podatnikom, którzy wbrew wprowadzanemu obowiązkowi w Prawie przedsiębiorców nie zapewnią gotowości do przyjmowania płatności bezgotówkowych.

W związku z tym, podatnikowi, u którego zostało zidentyfikowane, że wbrew obowiązkowi wynikającemu z proponowanego art. 19a Prawa przedsiębiorców, nie zapewnił możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego, w każdym miejscu, w którym działalność gospodarcza jest faktycznie wykonywana przewiduje się:

- czasowe wyłączenie możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych (dodane rozwiązania do art. 99 ustawy o VAT);

- czasowe wyłączenie prawa do zwrotu VAT w terminie 25-dniowym (dodane rozwiązanie do art. 87 ustawy o VAT).

Proponowane rozwiązania są proporcjonalne i mają na celu czasowe wyłączenie preferencji w rozliczaniu VAT podatnikom, którzy nie wypełniają obowiązku nałożonego przepisami prawa. Proponowane rozwiązania wzmacniają zatem narzędzia mające na celu przeciwdziałanie ewentualnym nadużyciom w VAT.

Dodanie proponowanego **ust. 6c w art. 87 ustawy o VAT** oznacza wyłączenie możliwości ubiegania się o zwrot podatku VAT w przyspieszonym terminie 25-dniowym przez podatników, u których w danym okresie rozliczeniowym zidentyfikowano, że nie zapewniali możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego, w każdym miejscu, w którym działalność gospodarcza jest przez nich faktycznie wykonywana.

Zwrot podatku VAT w terminie 25-dniowym w takich przypadkach nie będzie przysługiwał za okres rozliczeniowy, w którym zostało to zidentyfikowane oraz za 6 kolejnych okresów rozliczeniowych.

Dodawane rozwiązania **w art. 99 ustawy o VAT** polegają na ograniczeniu możliwości stosowania rozliczenia kwartalnego w podatku VAT przez podatników, u których w danym kwartale zidentyfikowano, że nie zapewniali możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego, w każdym miejscu, w którym działalność gospodarcza jest przez nich faktycznie wykonywana.

Obowiązek składania deklaracji podatkowych za okresy miesięczne wystąpi począwszy od rozliczenia za pierwszy miesiąc kwartału w którym zidentyfikowano nieprawidłowość (jeżeli nastąpiło to w pierwszym lub drugim miesiącu kwartału) albo następujący po kwartale, w który to zidentyfikowano (jeżeli nastąpiło to w trzecim miesiącu kwartału). Powrót do rozliczenia kwartalnego będzie mógł nastąpić nie wcześniej niż po upływie 6 miesięcy następujących po ostatnim miesiącu kwartału, w którym nieprawidłowość została zidentyfikowana.

W przypadku obu projektowanych zmian przez zidentyfikowanie nierealizowania przez podatnika obowiązku, o którym mowa w art. 19a Prawa przedsiębiorców rozumie się podjęcie przez organy podatkowe informacji o tym że podatnik, nie realizował obowiązku zapewnienia płatności przy użyciu instrumentu płatniczego (bez znaczenia pozostaje tryb oraz sposób tego ustalenia przez organy skarbowe).

Proponowane czasowe ograniczenia w dostępie do preferencji w postaci możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych i prawa do zwrotu VAT w terminie 25-dniowym odnoszą się do podatników, którzy mimo ciążącego na nich obowiązku, określonego w art. 19a ust. 1 Prawa przedsiębiorców, tego obowiązku nie przestrzegają. W efekcie proponowane rozwiązania nie będą dotyczyły podatników, którzy zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 19a ust. 2 Prawa przedsiębiorców, nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (ci podatnicy zgodnie z proponowanymi rozwiązaniami w Prawie przedsiębiorców nie mają obowiązku zapewnienia możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego).

ZMIANY W USTAWIE – ORDYNACJA PODATKOWA

Przepisy w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

W praktyce przeciwdziałania unikaniu opodatkowania dostrzeżono, że schematy unikania opodatkowania przeprowadzane często są przez kilka podmiotów. Podmioty te, w szczególności osoby fizyczne, celowo zmieniają dotychczasową siedzibę (miejsce zamieszkania), co utrudnia naczelnikom urzędów skarbowych objęcie swoim zakresem działania wszystkich podmiotów uczestniczących w schemacie unikania opodatkowania. Celem poprawienia ekonomiki postępowania oraz skuteczności Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania proponuje się zatem przyznać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej uprawnienie do wyznaczenia jednego naczelnika urzędu skarbowego w sprawach, w których dostrzeżono mechanizm unikania opodatkowania, zaś uczestniczące w schemacie podmioty mają siedzibę (miejsce zamieszkania) na obszarze działania więcej niż jednego naczelnika urzędu skarbowego. Proponowany przepis art. 18ca Ordynacji podatkowej umożliwia zatem wyznaczenie naczelnika urzędu skarbowego jako właściwego do przeprowadzenia kontroli podatkowych lub postępowań w sprawach dotyczących podatników lub płatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów, jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem przepisu art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści. Wprowadza się odpowiednie stosowanie przepisów art. 18c § 3-6.

Przepisy art. 78 Ordynacji podatkowej dyscyplinują organ podatkowy do niezwłocznego wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub zwrotu nadpłaty bez wydania takiej decyzji na podstawie art. 75 § 4, pod rygorem zwrócenia kwoty nadpłaty wraz z oprocentowaniem

naliczonym od dnia złożenia wniosku. Regulacje te zakładają, że w przeciągu dwóch miesięcy organ podatkowy będzie w stanie merytorycznie rozpatrzyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty bez powstania dodatkowego zobowiązania po stronie tego organu.

W obecnym brzmieniu regulacje te pomijają jednak fakt, że w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty mogą mieć zastosowanie klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania lub środki ograniczające umowne korzyści, zaś do oceny zasadności jej stosowania właściwy jest jedynie Szef Krajowej Administracji Skarbowej, który nie jest organem podatkowym otrzymującym wnioski o stwierdzenie nadpłaty.

Proponuje się zatem wprowadzenie odrębnych zasad oprocentowania zwrotu nadpłaty, w przypadku gdy w sprawie wniosku o jej stwierdzenie zaszły przesłanki wskazane w przepisie art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej, a do ich oceny nie był właściwy dany organ podatkowy. Wydłużony termin braku oprocentowania zwracanej nadpłaty jest uzasadniony przede wszystkim wysokim stopniem skomplikowania przypadków, w których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania lub środki ograniczające umowne korzyści. Dodatkowym elementem uzasadniającym wydłużenie tego okresu jest to, że zasadniczy wpływ na ocenę, czy w sprawie ma zastosowania klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, w wyniku czego nadpłata nie powstanie, może mieć opinia Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, a postępowanie przed tym organem może trwać nawet 3 miesiące. Interesy podmiotu składającego wniosek o stwierdzenie nadpłaty są nadal zabezpieczone koniecznością zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem liczonym już od momentu złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku przekroczenia 6-miesięcznego terminu na wydanie decyzji stwierdzającej nadpłatę lub zwrot nadpłaty, gdy zaistniały przesłanki określone w przepisie art. 119g § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

Obecna wersja przepisu art. 119gd § 2 zdanie pierwsze Ordynacji podatkowej nakłada na organ podatkowy obowiązek, który zasadniczo nie jest możliwy do wypełnienia. Norma prawna zawarta w tym przepisie obliguje organ podatkowy do zasięgnięcia opinii Szefa KAS, także w sytuacji, gdy organ ten nawet nie wie, czy w sprawie zostanie stwierdzone unikanie opodatkowania i czy postępowanie zostanie w przyszłości przejęte przez Szefa KAS. Przejęcie przez Szefa KAS postępowań podatkowych w sprawach, w których została wydana decyzja o zabezpieczeniu, bez zasięgnięcia opinii, oznaczałoby, że decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania. Dodatkowym argumentem przemawiającym za skreśleniem w przepisie art. 119gd § 2 Ordynacji podatkowej wyrazów „albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3" jest to, że niezasadnie skreślana norma spowalnia organ zabezpieczający w swoim działaniu, które z natury instytucji powinno być niezwłoczne.

Wskazana w przepisie art. 119h § 3a Ordynacji podatkowej propozycja ma na celu doprecyzowanie, że to Szef Krajowej Administracji Skarbowej pozostaje organem właściwym

do udostępnienia akt sprawy na żądanie strony postępowania w trakcie postępowania przed Radą.

W przepisie art. 119zc § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej proponuje się ograniczyć do 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku możliwość wycofania wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej za zwrotem połowy uiszczonej opłaty; do tego terminu nie będzie miał zastosowania przepis art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej.

W praktyce wydawania opinii zabezpieczającej dostrzeżono przypadki, w których po wykonaniu stosownej pracy pracowników organu podatkowego i wyjaśnieniu wątpliwości związanych z treścią wniosku wnioskodawca, mając świadomość pogłębionej wiedzy organu podatkowego na temat ujawnionego schematu unikania opodatkowania lub zmieniając plany biznesowe z innych powodów, decydował się wycofać wniosek, aby odzyskać choć część uiszczonej opłaty. Biorąc pod uwagę cel opłaty nie jest zasadny zwrot połowy uiszczonej opłaty, jeśli po kilku miesiącach postępowania projekt rozstrzygnięcia merytorycznego jest często na ukończeniu. Podkreślenia wymaga także, że w przypadku np. wydawania uprzednich porozumień cenowych, zwrot części opłaty co do zasady nie jest możliwy, zatem proponowana zmiana nie powinna być postrzegana jako szczególnie restrykcyjna.

Analogicznie, w procedurze wydawania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania proponuje się skrócić termin, w którym zainteresowani mogą uzyskać zwrot połowy uiszczonej opłaty przy cofnięciu wniosku do dwóch miesięcy (art. 119zff § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Podstawową długość tego postępowania określają bowiem zasady ogólne wskazane w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej. Ponadto, zainteresowani mają możliwość wyjaśnienia wszelkich wątpliwości przed złożeniem wniosku, w trybie określonym w art. 119zfc § 1 Ordynacji podatkowej, co uzasadnia wprowadzenia proponowanego ograniczenia.

W przepisach art. 119zc § 3 i art. 119zff § 5 zdanie drugie Ordynacji podatkowej proponuje się nanieść poprawki redakcyjne, które pozwolą wyeliminować wątpliwości odnośnie do tego, kiedy powinien następować zwrot połowy opłaty za wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej lub decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania w przypadku wycofania wniosku. Zwrot opłaty w przypadku wycofania wniosku nie jest bowiem „nienależną opłatą", jak obecnie stanowi m.in. przepis art. 119zc § 3 Ordynacji podatkowej.

Proponuje się zastąpienie w przepisie art. 119zf wyrazów „art. 165 § 3 i 3b" wyrazami „art. 165 § 3, 3b i 9". Zmiana ma na celu uwzględnienie obowiązków informacyjnych określonych w art. 165 § 9 Ordynacji podatkowej w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej, tj. przekazanie informacji, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679.

Proponowana zmiana w art. 119zfk § 1 Ordynacji podatkowej w zakresie dodania po wyrazie „deklaracji" wyrazów „wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty" jest pochodną wprowadzonej ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193 z późn. zm.) regulacji art. 81b § 1f Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą podmiot korygujący deklarację w toku postępowania określonego w art. 119g Ordynacji podatkowej składa ją wraz z uzasadnieniem. W tych okolicznościach wydaje się zasadne i systemowo spójne, aby organ podatkowy otrzymujący korektę deklaracji w wyniku wydania decyzji określającej cofnięcie skutków unikania opodatkowania także otrzymał stosowne wyjaśnienie działania podatnika. Podkreślić należy, że organ podatkowy otrzymujący skorygowaną deklarację nie będzie tym samym organem, który wyda decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Zmiana w przepisie art. 119zfb pkt 1 Ordynacji podatkowej spowodowana jest koniecznością objęcia zakresem przedmiotowego przepisu także płatników (w związku z możliwością kwestionowania korzyści podatkowej uzyskanej w związku z transakcją, w której występuje płatnik), zatem obecne odniesienie się tylko do podatników pozostaje zbyt wąskie. Ponadto, w zmienionym przepisie redakcyjnie uściślono, że przesłanką blokującą wszczęcie postępowania jest również zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, która może być związana z korzyścią podatkową, której dotyczy wniosek. Dotychczasowe brzmienie przepisu może błędnie sugerować, że przepisem nie są objęte kontrole podatkowe, które zostały wszczęte bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia.

W przepisie przejściowym proponuje się zastosowanie przepisu art. 119zfb pkt 1 Ordynacji podatkowej, w projektowanym brzmieniu, do wniosków o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania złożonych i nierozpatrzonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Propozycja uzupełnienia w przepisie art. 119zfo Ordynacji podatkowej obejmuje przyznanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej możliwości nałożenia, w drodze decyzji, kary pieniężnej w wysokości do 10 000 zł na podmiot, który pomimo prawidłowego wezwania w wyznaczonym terminie nie przekazał w postępowaniu określonym w rozdziale V działu IIIa Ordynacji podatkowej posiadanych informacji albo danych, o których mowa w art. 49 i art. 49a ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, lub przekazał je w niepełnym zakresie.

Wprowadzenie albo modyfikacje przepisów art. 119zfd § 1a, art. 119zff § 3a, § 6 i 7, art. 119zfj § 2a, art. 119zfma, art. 258 § 1 pkt 6 i 7 i § 3, art. 259b oraz art. 274a § 3 Ordynacji podatkowej są spowodowane uwidocznieniem się we wstępnych kontaktach organu podatkowego z podmiotami zainteresowanymi procedurą cofnięcia skutków unikania opodatkowania, kwestii korzyści podatkowych osiąganych przez wiele okresów rozliczeniowych na podstawie tej samej, dokonanej w przeszłości czynności. W obecnym stanie prawnym, w przypadku osiągnięcia korzyści podatkowej przez wiele okresów rozliczeniowych zainteresowany podmiot zobligowany byłby do każdorazowego złożenia wniosku o wydanie decyzji

określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania po uzyskaniu tej korzyści i zakończeniu konkretnego okresu rozliczeniowego. Jako najbardziej zwyczajny przypadek można tu wskazać m.in. na uzyskiwane w kolejnych okresach rozliczeniowych koszty uzyskania przychodów wynikające z amortyzacji środka trwałego, która nie byłaby możliwa bez dokonania czynności określonej w art. 119a Ordynacji podatkowej. Powyższa sytuacja prawna czyni omawianą procedurę nieatrakcyjną dla podmiotów pragnących wycofać się ze skutków unikania opodatkowania także w zakresie przyszłych korzyści podatkowych.

Skorzystanie z możliwości cofnięcia skutków unikania opodatkowania w okresach rozliczeniowych następujących po okresie rozliczeniowym, którego dotyczyła decyzja będzie obwarowane szeregiem warunków określonych w przepisie art. 119zfma § 3 Ordynacji podatkowej, co ma na celu zabezpieczenie interesów administracji skarbowej oraz zapewnienie przepływu wiedzy o wywodzeniu przez zainteresowanego skutków podatkowych z hipotetycznego stanu faktycznego. Wydaje się przy tym zasadne, aby podmiot zainteresowany nie zwlekał do upływu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze skorzystaniem z prawa do cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Uprawnienie wynikające z decyzji nie będzie limitowane wyraźną granicą czasową. Proponuje się jednak wyłączyć możliwość przenoszenia uprawnienia na następców prawnych zainteresowanego wynikającego z wydanej decyzji w zakresie możliwości cofnięcia skutków unikania opodatkowania w zakresie korzyści podatkowych uzyskiwanych w okresach rozliczeniowych następujących po okresie rozliczeniowym, którego dotyczyła decyzja.

W przypadku nieskorzystania przez podatnika lub płatnika z uprawnień wynikających z wydanej decyzji, organy podatkowej będą miały możliwość uzyskania wyjaśnień od zainteresowanych w ramach czynności sprawdzających (art. 274a § 3 Ordynacji podatkowej), co pozwoli administracji podatkowej na sprawniejszą reakcję w przypadku ewentualnego zaprzestania niwelowania przez zainteresowanego nadal powstających korzyści podatkowych.

W przypadku uznania, że stan faktyczny będący podstawą uzyskania korzyści podatkowej w okresach rozliczeniowych następujących po okresie rozliczeniowym, którego dotyczyła decyzja różni się od stanu faktycznego zawartego w decyzji, organ podatkowy stwierdzi jej wygaśnięcie. Kolejną przesłanką stwierdzenia wygaśnięcia decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania w zakresie korzyści podatkowych uzyskiwanych w okresach rozliczeniowych następujących po okresie rozliczeniowym, którego dotyczyła decyzja będzie zmiana stanu prawnego, która będzie mieć bądź ma wpływ na ocenę zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, np. w kwestii sprzeczności tej korzyści z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu, bądź na zmianę sposobu lub metody (mechanizmu) wyliczenia korzyści podatkowej. W przypadku gdy zainteresowany w ogóle nie skorzysta z uprawnień wynikających z decyzji, decyzja ta wygaśnie zaś z mocy prawa.

W przypadkach, o których mowa w art. 258 § 1 pkt 3 i 4, decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza, a w przypadkach, o których mowa w art. 258 § 1 pkt 6 i 7 od dnia doręczenia decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji, przy czym jeżeli w przypadkach, o których mowa w art. 258 § 1 pkt 6 lub 7, decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji została doręczona w terminie określonym w art. 119zfma § 3 pkt 4, decyzja ta wywołuje skutki prawne od dnia poprzedzającego dzień złożenia deklaracji, korekty deklaracji lub informacji zastępczej (art. 258 § 3 Ordynacji podatkowej).

Do cofnięcia skutków unikania opodatkowania w okresach rozliczeniowych następujących po okresie rozliczeniowym, którego dotyczyła decyzja będą miały zastosowanie te same zasady, które obowiązują obecnie, np. nieskuteczna prawnie będzie korekta odwracająca skutki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Proponuje się również zmianę brzmienia przepisu art. 119g § 3 zdanie drugie Ordynacji podatkowej. Zmiana ma na celu wyłączenie stosowania przepisów art. 201 § 3 i art. 205 § 2 Ordynacji podatkowej do zawieszonej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Przepis nie wyłącza stosowania art. 206 Ordynacji podatkowej, ma jednak na celu poprawę systematyki ustawy.

Obecne brzmienie przepisów Ordynacji podatkowej zakłada – jako zasadę – że w każdym przypadku zawieszenia postępowania podatkowego lub odmowy jego podjęcia stronie służy prawo do złożenia zażalenia na postanowienie w tym zakresie, a następnie – w przypadku uzyskania niesatysfakcjonującego jej zdaniem rozstrzygnięcia – złożenia skargi do sądu administracyjnego. Na podstawie art. 292 Ordynacji podatkowej oraz art. 94 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej zasady te rozciągają się również na zawieszenie kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej.

Nie kwestionując słuszności tych zasad, dopuszczalne i wskazane jest ich wyłączenie w przypadku kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej zawieszanej na podstawie przesłanki zawartej w art. 119g § 3 zdanie pierwsze Ordynacji podatkowej. Przepis art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej stanowi bowiem przepis szczególny wobec regulacji art. 94 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i art. 292 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie bowiem ze wskazanymi ogólnymi regułami zawartymi w przepisie art. 201 § 3 oraz art. 205 § 2 Ordynacji podatkowej strona (kontrolowany) ma prawo do kontroli instancyjnej i sądowoadministracyjnej rozstrzygnięcia w przedmiocie zawieszenia lub dalszego zawieszenia prowadzenia sprawy podatkowej (postępowania, kontroli). Jednakże w przypadku, o którym mowa w przepisie art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej nie następuje *de facto* zawieszenie prowadzenia sprawy podatkowej, lecz sprawa ta zostaje „przejęta" przez wszczęte równolegle postępowanie podatkowe, w którym obowiązują m.in. przepisy art. 139-141 Ordynacji podatkowej gwarantujące kontrolowanemu niezwłoczne rozpoznanie sprawy. Wyłączenie

możliwości zaskarżenia postanowienia wydanego na podstawie przepisu art. 119g § 3 zdanie pierwsze w przedmiocie zawieszenia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz na podstawie przepisu art. 205 § 1 Ordynacji podatkowej w przedmiocie odmowy podjęcia tych kontroli nie naruszy zatem praw kontrolowanego, bowiem jego sprawa będzie rozpatrywana w innej, równolegle prowadzonej na podstawie przepisów rozdziału 2 działu IIIA Ordynacji podatkowej, sprawie podatkowej. Sytuacja procesowa kontrolowanego zasadniczo nie ulegnie pogorszeniu, w tym nie nastąpi zatamowanie rozpatrzenia jego sprawy.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za zasadnością przedmiotowej propozycji legislacyjnej zmiany brzmienia przepisu art. 119g § 3 zdanie drugie Ordynacji podatkowej są względy ekonomiki procesowej i ograniczenie liczby spraw „wpadkowych" rozpatrywanych przez pracowników, którzy zajmują się przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania. Obecne brzmienie przepisu art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej generuje bowiem po pierwsze konieczność wydawania trzech postanowień, po drugie potencjalną obsługę spraw zażaleniowych i sądowoadministracyjnych, w których nie istnieje ryzyko naruszenia praw procesowych kontrolowanego, zaś sprawy te nie są związane z zasadniczymi celami polityki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Proponowana zmiana pozwoli m.in. na połączenie postanowienia o przejęciu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej z postanowieniem o jej zawieszeniu. Obecnie z uwagi na zaskarżalność zawieszenia nie jest możliwe połączenie tych czynności w jednym postanowieniu.

Analizując zasadność wprowadzenia przepisu art. 165b § 4 Ordynacji podatkowej należy wskazać, że terenowy lub samorządowy organ podatkowy pierwszej instancji przeprowadzając kontrolę podatkową nie jest uprawniony do przesądzania, że w sprawie ma zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania lub środki ograniczające umowne korzyści, nie jest też organem wyspecjalizowanym w przeciwdziałaniu takim naruszeniom. W praktyce możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści może ujawnić się następczo w relacji do zakończonej kontroli podatkowej. Dotyczy to w szczególności kontroli podatkowych, które nie były ukierunkowane na kwestie związane z unikaniem opodatkowania, gdy schemat unikania opodatkowania był przeprowadzany przez kilka podmiotów, lub gdy w okresie, którego dotyczyła kontrola podatkowa podatnik uzyskał jedną z wielu, powtarzalnych korzyści podatkowych mających swoje źródło w czynnościach dokonanych przed tym okresem albo dopiero rozpoczynał realizowanie schematu unikania opodatkowania. W takich okolicznościach, bez oceny działań podmiotu w innych okresach rozliczeniowych lub działań innych podmiotów, schemat unikania opodatkowania może pozostać niewidoczny w toku kontroli podatkowej i prowadzić do wydania protokołu kontroli podatkowej bez złożenia wniosku do Szefa KAS o przejęcie takiej kontroli do dalszego prowadzenia na podstawie art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej.

Choć przepis art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie sytuacji, w których kontrola podatkowa ujawniła nieprawidłowości, to należy zauważyć, że naczelnik urzędu skarbowego nie posiada kompetencji do przesądzania w protokole kontroli podatkowej kwestii, które leżą poza jego właściwością, zaś kontrolowany może w całości zaakceptować niewielkie nieprawidłowości lub zastrzeżenia kontrolowanego mogą zostać w całości przyjęte przez kontrolujących. W tych okolicznościach pojawiają się wątpliwości prawne, czy naczelnik urzędu skarbowego lub Szef Krajowej Administracji Skarbowej – uwzględniając treść art. 165b § 1-3 Ordynacji podatkowej – może wszcząć postępowanie podatkowe z uwagi na dostrzeżony po zakończeniu kontroli podatkowej schemat unikania opodatkowania.

W art. 165b § 4 Ordynacji podatkowej proponuje się zatem, aby organ podatkowy mógł w każdym czasie, niezależnie od treści art. 165b § 1-3 Ordynacji podatkowej, wszcząć postępowanie podatkowe, jeżeli uzna, nawet samodzielnie, że w sprawie istnieje uzasadnione przypuszczenie możliwości wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści. Organ podatkowy Krajowej Administracji Skarbowej lub samorządowy organ podatkowy będzie mógł także wszcząć postępowanie podatkowe, jeśli z takim żądaniem zwróci się organ wyłącznie uprawniony do stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści (Szef Krajowej Administracji Skarbowej), co będzie równoznaczne z powzięciem takiego uzasadnionego przypuszczenia.

Aby proponowany wyłom od pewnego rodzaju gwarancji procesowej zawartej w art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej nie stał się jednak furtką do wszczynania i prowadzenia postępowań podatkowych z pominięciem takiej gwarancji w sprawach niezwiązanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania, proponuje się w zdaniu drugim art. 165b § 4 Ordynacji podatkowej zobowiązać organ podatkowy, w tym również Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, do umorzenia postępowania podatkowego, które zostało wszczęte w okolicznościach wyłączających art. 165b § 1-3 tej ustawy, jeżeli w prowadzonej sprawie zakończonej uprzednio kontrolą podatkową wykluczono możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści. W postępowaniu podatkowym prowadzonym w okolicznościach wyłączających przepisy art. 165b § 1-3 Ordynacji podatkowej organ podatkowy nie będzie ograniczony co do zakresu stwierdzanych nieprawidłowości, o ile tylko stwierdzi jednocześnie zaistnienie przesłanek pozwalających na zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści.

W przepisie przejściowym proponuje się zastosowanie wprowadzanego przepisu art. 165b § 4 Ordynacji podatkowej również do postępowań wszczętych i niezakończonych oraz do kontroli podatkowych zakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy. Protokół kontroli podatkowej nie ma bowiem waloru decyzji podatkowej, zatem nie ma aksjologicznych podstaw, aby zakończona kontrola podatkowa blokowała działanie administracji skarbowej

w sytuacji, w której stosowanie środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania należy do właściwości rzeczowej innego organu niż ten, który przeprowadzał kontrolę podatkową.

Zmiana w przepisie art. 293 § 2 pkt 13 Ordynacji podatkowej dotyczy rozciągnięcia tajemnicy skarbowej na akta postępowania określonego w dziale II w rozdziale 1a Ordynacji podatkowej. Pozwoli to na kompleksowe objęcie tajemnicą skarbową wszelkich danych zawartych w aktach postępowania interpretacyjnego, w tym danych, które są zawarte w dokumentach związanych z odmową wydania interpretacji indywidualnej w związku z przypuszczeniem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Podobne rozwiązania zastosowano przykładowo w zakresie postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej, czy realizacji umowy o współdziałanie (zob. art. 293 § 2 pkt 10 i 12 Ordynacji podatkowej).

W przepisie przejściowym proponuje się dodatkowo objęcie z mocą wsteczną aktów wytworzonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy.

Udostępnianie informacji objętych tajemnicą skarbową na podstawie porozumień międzynarodowych

Projekt wprowadza zmiany w art. 298 pkt 7 i art. 299 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z art. 299 § 1 Ordynacji podatkowej organy podatkowe mogą udostępniać informacje zawarte w aktach spraw podatkowych (z wyłączeniem danych pochodzących od banków i innych instytucji finansowych) podmiotom wskazanym w art. 298 Ordynacji podatkowej, w tym m.in. innym organom – w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 298 pkt 7 Ordynacji podatkowej). Pozyskanie tego typu informacji jest możliwe dla podmiotów, którym uprawnienie w tym zakresie zostało przyznane na podstawie przepisów odrębnych ustaw oraz ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 299 § 2 Ordynacji podatkowej).

Zatem obecnie udostępnianie informacji podatkowych organom innych państw może odbywać się wyłącznie na podstawie porozumień zawartych w formie odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska.

Podkreślenia wymaga fakt, że obecnie Polska jest stroną konwencji dotyczących wzajemnej pomocy administracyjnej oraz wymiany informacji w sprawach podatkowych, które mają status ratyfikowanych umów międzynarodowych. Przykładem jest konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych sporządzonej w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. (dalej: „Konwencja strasburska”), która została ratyfikowana przez Prezydenta RP 19 maja 1997 r. Ratyfikowane przez Polskę umowy międzynarodowe często zawierają klauzule, które pozwalają ich stronom na zawieranie dodatkowych, szczególnych porozumień. Tytułem przykładu można podać art. 6 Konwencji strasburskiej, który w odniesieniu do określonych

przypadków i zgodnie z procedurą uzgodnioną w drodze wzajemnego porozumienia pozwala jej stronom dokonywać automatycznej wymiany informacji podatkowych. Konwencja strasburska zawiera więc ogólne ramy i zasady dotyczące wymiany informacji podatkowych między jej stronami, które mogą zostać doprecyzowane poprzez zawarcie dodatkowych porozumień między zainteresowanymi państwami. W ramach takiego porozumienia państwa mogą ustalić przykładowo szczegółowe, techniczne warunki wymiany informacji takie jak ilość czy charakter danych i dzięki temu sprawić, że wymiana informacji między nimi będzie bardziej efektywna.

Obecnie jednak mogą wystąpić wątpliwości czy do skuteczności tego typu porozumienia konieczne jest to, aby zostało one zawarte również w formie ratyfikowanej umowy międzynarodowej, jak stanowi to art. 298 pkt 7 oraz art. 299 § 2 Ordynacji podatkowej. W świetle faktu, że tego typu uzgodnienia między Polską a innym państwem znajdują już oparcie w ratyfikowanej umowie międzynarodowej (przykładowo w Konwencji strasburskiej) nie jest zasadne aby one również musiały mieć tego typu formę dla swojej skuteczności. W związku z powyższym, dla zapewnienia pewności prawnej, zmieniono brzmienie:

- art. 298 pkt 7 Ordynacji podatkowej wskazując, że organy podatkowe mogą udostępniać informacje zawarte w aktach spraw podatkowych innym organom w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów;
- art. 299 § 2 Ordynacji podatkowej wskazując, że organy podatkowe udostępniają informacje wynikające z akt spraw podatkowych w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także w porozumieniach zawartych na podstawie tych umów.

Porozumienia inwestycyjne

Wprowadzenie

Proponuje się wprowadzenie w Ordynacji podatkowej (w skrócie: OP)[62] przepisów umożliwiających zawarcie, między inwestorem a organem podatkowym, umowy w sprawie skutków podatkowych planowanej inwestycji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (w skrócie: RP). Proponowana regulacja ma na celu wdrożenie do polskiego systemu podatkowego zupełnie nowego instrumentu pod nazwą „porozumienie inwestycyjne" (w skrócie: PI), który ma stanowić skuteczne narzędzie znoszące bariery inwestycyjne w Polsce. Zgodnie z

[62] Zob. ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zmianami) [w skrócie: OP].

prowadzonym cyklicznie badaniem Narodowego Banku Polskiego *„Szybki Monitoring NBP - analiza sytuacji sektora przedsiębiorstw*" zmiany podatkowo-regulacyjne pozostają od lat jedną z najważniejszych barier dla rozwoju i inwestycji przedsiębiorstw niefinansowych w Polsce. Choć w raporcie z lipca 2020 roku większym wyzwaniem dla firm okazało się przeciwdziałanie negatywnym skutkom pandemii wywołanej przez COVID-19, jeszcze w czwartym kwartale 2019 roku przepisy zmieniające się w sposób turbulentny i niekorzystny oraz dynamicznie rosnące koszty działalności wymieniane były przez firmy jako kluczowe bariery w prowadzonej działalności gospodarczej[63]. Stąd też potrzebę stworzenia podstaw prawnych umożliwiających inwestorowi określenie *ex ante* skutków podatkowych planowanej inwestycji, w tym sposobu prawidłowego wykonywania przezeń praw i obowiązków podatkowych związanych z tą inwestycją, należy uznać za uzasadnioną. Jest to zatem kolejny, obok Programu Współdziałania, krok mający na celu zwiększenie pewności prawa podatkowego w Polsce oraz umożliwiający podjęcie bardziej ścisłej współpracy między podatnikiem a administracją skarbową. Podstawową różnicą jest jednak, iż proponowane regulacje będą skierowane do podmiotów planujących realizację inwestycji na terytorium RP, a więc potencjalnych podatników, niejednokrotnie nieposiadających jeszcze jakiejkolwiek historii rozliczeń w Polsce. Głównym celem regulacji jest zaś zwiększenie napływu do Polski inwestycji, w tym inwestycji zagranicznych, co znajduje odzwierciedlenie w definicji inwestora, jako podmiotu planującego dokonanie nowej inwestycji na terytorium RP o wartości co najmniej 100 000 000 złotych (50 000 000 złotych od 2025 roku). Porozumienie inwestycyjne będzie w dużej mierze kierowane do podmiotów zagranicznych planujących rozpoczęcie działalności gospodarczej w Polsce, choć oczywiście z tego instrumentu będą mogli skorzystać także rezydenci RP. Z perspektywy ekonomicznej wspieranie napływu bezpośrednich inwestycji zagranicznych jest szczególnie istotne, zwłaszcza teraz w obliczu konieczności przeciwdziałania skutkom pandemii COVID-19, ich korzystny wpływ na rynek pracy, infrastrukturę, wymianę technologicznego know-how, czy wzrost gospodarczy, pozostaje nie do przecenienia. Dla inwestorów zagranicznych wysokie tempo zmian przepisów podatkowych jest czynnikiem o dużo większej doniosłości, niż w przypadku podmiotów krajowych, ponieważ nie tylko ograniczają one rozwój przedsiębiorstwa, lecz szerzej: stanowią barierę w lokalizacji inwestycji w Polsce. Znajduje to potwierdzenie w systematycznych badaniach klimatu inwestycyjnego prowadzonych przez Polską Agencję Inwestycji i Handlu, gdzie wskazuje się: *„Podobnie jak przed rokiem zagraniczni inwestorzy ze wszystkich czynników najniżej ocenili stałość i przewidywalność prawa (2,53 pkt). Drugim najniżej ocenianym wskaźnikiem jest efektywność sądownictwa gospodarczego (2,73 pkt). Przedstawiciele zagranicznego biznesu niewiele lepiej oceniają też jasność i spójność przepisów prawnych (2,75 pkt). […] Na tle wszystkich 24 czynników wpływających na atrakcyjność prowadzenia działalności w Polsce nisko zostały ocenione też czynniki związane z systemem podatkowym. Tegoroczne oceny są nawet niższe niż*

[63] Zob. https://www.nbp.pl/home.aspx?c=/ascx/koniunktura_prezentacja.ascx.

rok wcześniej, kiedy również obszar podatkowy był wskazywany jako jedno z największych utrudnień dla przedstawicieli zagranicznych firm w naszym kraju - w tym roku formalności związane z podatkami zostały ocenione średnio na 2,76 pkt, a wysokość obciążeń fiskalnych na 2,94 pkt. Duży wpływ na tegoroczną niską ocenę ma z pewnością mnogość i zmienność przepisów podatkowych"[64].

Porozumienie inwestycyjne ma znosić wskazane bariery i przyczynić się do zwiększenia pewności prawa podatkowego w Polsce, ponieważ w przypadku inwestorów zagranicznych dotychczasowe narzędzia nie mogą zostać uznane za wystarczające. Istnieje zatem konieczność stworzenia nowego i elastycznego instrumentu współpracy organów podatkowych z przyszłymi lub nowymi przedsiębiorcami, w szczególności poprzez wypracowanie odpowiedniego systemu obsługi i wsparcia w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, który powinien być oparty na zasadzie dobrowolności, wzajemnego zaufania i transparentności. Tradycyjny system nadzoru i kontroli nie jest w stanie spełnić wszystkich potrzeb podatników w świetle zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. Nie jest on również obecnie przystosowany w sposób pełni kompleksowy do obsługi inwestorów zagranicznych, którzy planują rozpoczęcie działalność gospodarczej w Polsce.

Głównym założeniem konstrukcyjnym jest konsensualny charakter PI, w tym zakładający maksymalne odformalizowanie procedury współpracy i oparcie jej na zasadach transparentności, partnerstwa, dobrej woli oraz wzajemnego zaufania, przy uwzględnieniu nadrzędnej zasady legalizmu. Porozumienie inwestycyjne ma być dla inwestora (podatnika lub potencjalnego podatnika) narzędziem określającym skutki podatkowe inwestycji w sposób kompleksowy i zapewniający większą moc gwarancyjną niż ma to miejsce w przypadku interpretacji indywidulanych. Jednocześnie ma być pomostem i zachętą do przystąpienia przez inwestora w przyszłości, po zrealizowaniu inwestycji, do Programu Współdziałania, którego ideą jest niepoddana drobiazgowej formalizacji współpraca między podatnikami a Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (w skrócie: Szef KAS). Przedmiotowa regulacja dostosowana jest do polskich uwarunkowań społeczno-gospodarczych oraz specyfiki polskiego systemu prawnego, ze szczególnym uwzględnieniem indywidualnych potrzeb i oczekiwań podmiotów planujących rozpoczęcie lub rozwinięcie aktywności inwestycyjnej w Polsce.

Nazwa i legalna definicja nowej instytucji (art. 20zs § 1)

Projektowana nowa instytucja w polskim prawie podatkowym została nazwana porozumieniem inwestycyjnym. Pierwszy człon tej nazwy nawiązuje do podobnej instytucji porozumienia podatkowego (art. 20zb i nast. OP), która została wprowadzona w lipcu 2020 roku i jest elementem szerszej instytucji współdziałania (dział IIB OP), oraz obowiązującej od 2006 roku instytucji uprzedniego porozumienia cenowego (art. 81 i nast. ustawy o rozstrzyganiu sporów

[64] Zob. *Wyniki badania klimatu inwestycyjnego w Polsce w 2018*, Polska Agencja Inwestycji i Handlu, ss. 18-19.

dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych[65]) . W ten sposób projektodawca wyraża wolę kontynuacji zmian w prawie podatkowym w kierunku nowego modelu stosunków między administracją podatkową i podatnikami, który można w skrócie określić jako model kooperacyjny czy model współpracy. Drugi człon nazwy ma natomiast podkreślać proinwestycyjny charakter nowej instytucji. Chodzi o to, że społeczno-gospodarczym celem i sensem tej instytucji jest nowa inwestycja i wsparcie dla inwestora ze strony administracji podatkowej.

Legalna definicja PI jest zawarta w projektowanym art. 20zs § 1. Porozumienie inwestycyjne ma być umową w sprawie skutków podatkowych inwestycji planowanej lub rozpoczętej na terytorium RP, zawieraną na wniosek inwestora między nim i właściwym organem podatkowym, ewentualnie na wniosek dwóch lub więcej inwestorów - między nimi i tym organem.

Forma prawna PI i zasada konsensualności (art. 20zs § 1)

Porozumienie inwestycyjne ma być zawierane w formie umowy. Takie rozwiązanie jest *novum,* gdyż w polskim prawie podatkowym nie ma w czasie obecnym takiej formy urzędowej wykładni prawa podatkowego, która miałaby formę umowy i jednocześnie wywoływała skutki materialno-prawne. Wybór formy umowy dla konstrukcji prawnej PI ma podkreślać kooperacyjny i partnerski charakter nowej instytucji, i szerzej - relacji między inwestorem a właściwym organem podatkowym i administracją podatkowa w ogóle. Z użycia formy umowy wynika kluczowa cecha konstrukcyjna PI: zasada konsensualności. Zawarcie i zmiana PI wymagają woli i zgody dwóch stron: inwestora i właściwego organu podatkowego. Stąd wynika, że złożenie wniosku o zawarcie PI wszczyna szczególny rodzaj postępowania, będący swoistą fuzją ogólnych przepisów o postępowaniu podatkowym i przepisów szczególnych (macierzystych) o częściach składowych PI, i mający charakter procesu uzgodnieniowego ze względu na zasadę konsensualności. Stąd wynika dalej, że złożenie wniosku nie rodzi po stronie organu podatkowego bezwzględnego ani względnego obowiązku zawarcia umowy z wnioskodawcą. Stąd również wynika, że w każdym czasie inwestor może zmienić lub cofnąć wniosek. Wybór formy umowy i zasada konsensualności zachęcają ponadto do możliwie najdalej idącego odformalizowania czy uelastycznienia procesu powstania PI, co wyraża się w szczególności w niedopuszczalności skarżenia czynności w tym procesie i samego porozumienia inwestycyjnego. Zasada konsensualności jest kluczowa dla konstrukcji prawnej PI i w założeniu projektodawcy ma wpływać na możliwie wszystkie elementy nowej instytucji, będąc ze swojej natury generalną dyrektywą interpretacyjną w procesie stosowania i wykładni przepisów o niej.

Ustawowy cel PI i zasada pewności prawa (art. 20zs § 2)

[65] Zob. ustawę z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 2200).

Legalna definicja PI, zawarta w art. 20zs § 1, zostaje dopełniona w § 2 poprzez wskazanie celu PI: „*służy realizacji zasady pewności prawa podatkowego oraz zapewnieniu jednolitej i spójnej wykładni przepisów prawa podatkowego*”. Ten przepis stanowi w założeniu projektodawcy generalną dyrektywę interpretacyjną w procesie stosowania i wykładni przepisów o porozumieniu inwestycyjnym. Jak już wspomniano, społeczno-gospodarczym celem i sensem tej instytucji jest nowa inwestycja i wsparcie dla inwestora ze strony administracji podatkowej. Z tej perspektywy pewność prawa jest celem i funkcją PI, a konsensualność PI - środkiem do tego celu. Taki węzeł zasady pewności prawa i zasady konsensualności ma wpływać na konstrukcję PI i działanie tej instytucji. Każde zachowanie uczestników uzgodnieniowego procesu powstania PI i stron zawartego PI, i szerzej - każdego organu podatkowego stosującego przepisy o PI, a także każdy wynik wykładni, które niweczą ustawowy cel PI lub realizują ten cel w stopniu gorszym czy mniejszym, powinny ustąpić takiemu zachowaniu i takiemu wynikowi wykładni, które lepiej czy więcej realizują ten cel.

Zakres podmiotowy PI: właściwy organ podatkowy i legalna definicja inwestora (art. 20zs § 1 i § 3)

Jak wynika wprost z legalnej definicji PI, organem podatkowym właściwym w sprawie PI ma być minister właściwy do spraw finansów publicznych, czyli w czasie obecnym Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej (w skrócie: Minister Finansów). Przewidziana jest jednak także możliwość upoważnienia przez Ministra Finansów innego organu do działania w tym zakresie (art. 20zs § 7). W ocenie projektodawcy, związanie PI z Ministrem Finansów jest nie tylko celowe i zasadne, ale przede wszystkim konieczne, aby podnieść rangę nowej instytucji i uwiarygodnić ją w oczach potencjalnych inwestorów. W ten sposób Minister Finansów jako konstytucyjny i centralny organ Państwa Polskiego bierze na siebie odpowiedzialność za nową instytucję i gwarantuje jej skuteczne działanie, reprezentując Państwo Polskie wobec krajowych i zagranicznych inwestorów.

Legalna definicja inwestora - zawarta w projektowanym art. 20zs § 3 - wskazuje, że inwestorem może być każdy podmiot, który planuje lub rozpoczął inwestycję na terytorium RP. Projektodawca odchodzi w tym miejscu od tradycyjnej konstrukcji takiej definicji (opartej na typologii podmiotów) w celu jej uproszczenia i przez to możliwie najszerszego ujęcia kręgu inwestorów. Inwestorem może być zarówno podmiot prawa polskiego, jak i podmiot prawa obcego. Może być nim zarówno podmiot już mający status podatnika w rozumieniu polskiego prawa podatkowego, jak i dopiero potencjalny przyszły podatnik. Może być nim zarówno podatnik prowadzący działalność gospodarczą na terytorium RP, mający już pewną historię podatkową i dorobek inwestycyjny, jak i zupełnie nowy podatnik, niemający żadnej historii ani dorobku, i dopiero planujący swoją pierwszą inwestycję.

Zamiarem projektodawcy jest zawieranie i stosowanie porozumień inwestycyjnych w stosunku do nowych inwestycji, tj. dopiero planowanych i mających mieć miejsce w przyszłości. Jednak

ze względu na potencjalną czasochłonność procesu uzgodnienia PI i w celu uelastycznienia konstrukcji PI dopuszcza się możliwość zawarcia PI w stosunku do inwestycji faktycznie już rozpoczętej. Konsensualność PI i możliwość odmowy przez Ministra Finansów zawarcia PI (powiązana ze zwrotem uiszczonej opłaty wstępnej za wniosek o zawarcie PI) mają stanowić wystarczające narzędzie reglamentacji charakteru i stopnia zaawansowania inwestycji, co do których zostanie zawarte porozumienie.

Zakres przedmiotowy PI: legalna definicja inwestycji oraz kryterium nowości i wartości (art. 20zs § 4)

Legalna definicja inwestora, zawarta w art. 20zs § 3, zostaje dopełniona przez legalną definicję inwestycji, zawartą w art. 20zs § 4. Projektodawca nie kreuje w tym miejscu nowej definicji inwestycji, lecz odsyła do definicji zawartej w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji. Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej ustawy, nowa inwestycja oznacza:

a) „*a) inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu lub*

b) *nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa*".

Taka konstrukcja definicji inwestycji pozwala osiągnąć systemową spójność pojęć używanych w przepisach dotyczących inwestycji preferowanych na terytorium RP (czyli w tzw. Polskiej Strefie Inwestycji będącej rozwinięciem instytucji specjalnych stref ekonomicznych) i powiązanych ulg podatkowych (chodzi przede wszystkim o zwolnienia w podatkach dochodowych).

Odesłanie do cytowanej definicji nowej inwestycji wzmacnia kryterium nowości inwestycji, które wynika już wprost z legalnej definicji PI: „*...umowę w sprawie skutków podatkowych planowanej lub rozpoczętej inwestycji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (porozumienie inwestycyjne)*" [podkr. projektodawcy]. Zamiarem projektodawcy jest bowiem stosowanie PI tylko względem nowych inwestycji rozumianych jako zdarzenie przyszłe bądź jako zespół czynności lub zdarzeń przyszłych.

Legalna definicja inwestycji, zawarta w art. 20zs § 4, składa się nie tylko z odesłania do definicji nowej inwestycji i kryterium nowości wynikającego z art. 20zs § 1, ale także kryterium wartości, które powinna wynosić co najmniej 50 000 000 złotych, przy czym w pierwszych trzech latach obowiązywania PI ta wartość ma być podwyższona do 100 000 000 złotych.

Odmowa zawarcia PI (art. 20zs § 5-6)

Jak wynika z art. 20zs § 5 PI Minister Finansów może odmówić zawarcia PI i w konsekwencji zakończyć postępowanie z wniosku o zawarcie porozumienia. Prawo do odmowy zawarcia PI wynika z zasady konsensualności i to od woli Ministra Finansów zależy czy zawrze on z danym inwestorem PI czy odmówi jego zawarcia. Dlatego też, przepis nie przewiduje żadnych przesłanek, które obligowałyby Ministra do odmowy zawarcia PI. W ocenie projektodawcy, dialog między inwestorem i organem podatkowym w ramach tego elastycznego i konsensualnego procesu jest wystarczającą przestrzenią, w której uczestnicy tego procesu mogą znaleźć realny konsensus zanim jeden z nich sięgnie po formalne narzędzie w postaci odmowy zawarcia PI (organ podatkowy) albo cofnięcia wniosku (inwestor). Fakultatywność i uznaniowość uprawnienia Ministra Finansów zostaje - w porównaniu z analogicznym uprawnieniem inwestora do cofnięcia wniosku o zawarcie PI (art. 20zu § 3 pkt 2) - w pewnym stopniu ograniczona poprzez konieczność uzasadnienia odmowy zawarcia porozumienia. Konsensualny charakter postępowania wszczętego na wniosek o zawarcie PI wyklucza stosowanie w sytuacji odmowy jego zawarcia przepisów o odmowie wszczęcia postępowania (art. 165a OP) albo umorzeniu postępowania (art. 208 OP). Z tej samej przyczyny organ właściwy w sprawie PI będzie tylko zawiadamiać inwestora o odmowie, nie wydając w tym zakresie decyzji ani postanowienia.

Trzeba podkreślić, że w założeniu projektodawcy odmowa zawarcia PI ma stanowić środek ostateczny (łac. *ultima ratio*), używany tylko w sytuacji obiektywnej niemożliwości lub wyczerpania się możliwości dialogu z inwestorem. Dopóki jest taka możliwość, to ogólna konstrukcja PI, jego istotny cel i sens, nakazują organowi właściwemu w sprawie porozumienia prowadzić dialog z inwestorem w celu znalezienia konsensusu i w celu budowy zaufania inwestorów do Państwa Polskiego.

Upoważnienie dla innego organu podatkowego (art. 20zs § 7)

Zasoby urzędu obsługującego Ministra Finansów są ograniczone i nie jest możliwe, aby wszystkie czynności wynikające ze stosowania przepisów o PI były wykonywane samodzielnie przez ten organ i pracowników Ministerstwa Finansów. Stąd wynika potrzeba wyposażenia Ministra Finansów w kompetencję do upoważnienia innego organu podatkowego do działania w tym zakresie.

Zakres przedmiotowy PI: części składowe i zasada niepodzielności (art. 20zt)

Istotny czysto praktyczny sens PI polega na tym, aby inwestor miał pewność, jakie będą skutki podatkowe planowanej inwestycji i jakie będzie zachowanie administracji podatkowej w tym zakresie. Do tej pory jest tak, że - aby ustalić skutki podatkowe zamierzonej inwestycji i uzyskać ochronę prawną względem administracji podatkowej - inwestor musi zwrócić się do różnych organów podatkowych i złożyć różne wnioski o wydanie różnych aktów

administracyjnych mających charakter szeroko rozumianej urzędowej wykładni prawa podatkowego. W praktyce polega to na złożeniu wniosku:

- do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (w skrócie: Dyrektor KIS) - o wydanie interpretacji indywidualnej lub wiążącej informacji stawkowej (w skrócie: WIS);
- do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu - o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (w skrócie: WIA);
- do Szefa KAS - o wydanie opinii zabezpieczającej (w skrócie: OZ) lub uprzedniego porozumienia cenowego (w skrócie: APA).

Projektowana instytucja PI ma uprościć sytuację inwestora oraz zwiększyć jego pewność co do skutków podatkowych inwestycji i ochronę prawną względem administracji podatkowej. Dlatego proponuje się, aby PI mogło być ekwiwalentem wszystkich powyższych aktów administracyjnych. Chodzi o to, aby - zgodnie z wolą inwestora i za zgodą Ministra Finansów - PI mogło zawierać w sobie jedną, dwie lub więcej części składowych będących odpowiednikami powyższych aktów. Chodzi o to, aby inwestor mógł otrzymać poprzez kontakt z jednym organem podatkowym i w jednym akcie administracyjnym to, co do tej pory wymaga działania kilku organów i wydania kilku aktów, które podlegają różnym przepisom prawa podatkowego i rodzą różną ochronę prawną.

Projektowana konstrukcja art. 20zt jest taka, że częściami składowymi PI nie mają być odrębnie wydane akty administracyjne (tj. interpretacja indywidualna, WIS, WIA, APA i OZ), lecz treść PI ma stanowić ekwiwalent (odpowiednik) treści tych aktów. Nie mają one być wydane i załączone do PI jako samoistne akty, lecz w sumie mają stanowić niepodzielną treść porozumienia. Inwestor ma zatem wskazać we wniosku do Ministra Finansów części składowe, na których mu zależy i w zakresie których chce ustalić skutki podatkowej swojej inwestycji, a następnie uzgodnić z Ministrem Finansów kształt porozumienia inwestycyjnego. W praktyce więc PI może być ekwiwalentem tylko jednego aktu (np. WIA albo OZ), dwóch aktów (np. interpretacji indywidualnej i WIS), trzech aktów (np. interpretacji indywidualnej, APA i OZ), czterech aktów lub wreszcie wszystkich pięciu. Taka konstrukcja PI ma zapewnić adekwatną do potrzeb inwestora elastyczność, kompletność i wszechstronność w ustaleniu skutków podatkowych inwestycji.

<u>Odesłania do przepisów o częściach składowych i zasada odpowiedniości (art. 20zt pkt. 1-5)</u>

W poszczególnych punktach art. 20zt zawarte są zakresowe odesłania do macierzystych przepisów o częściach składowych porozumienia inwestycyjnego. Wybrane przepisy dotyczące APA, OZ, WIA, WIS i wreszcie interpretacji indywidualnej mają być - na zasadzie odpowiedniości - stosowane w zakresie złożenia wniosku o zawarcie PI i uzgodnienia treści porozumienia. Odesłanie nie działa w sytuacjach uregulowanych w przepisach o PI. Niżej

projektodawca zwraca uwagę na szczególne rozwiązania w zakresie dwóch spośród pięciu dopuszczalnych części składowych porozumienia inwestycyjnego.

Zakres przedmiotowy PI: jednostronne APA (art. 20zt pkt 1)

Porozumienie inwestycyjne może zawierać ekwiwalent APA, jednak ze względu na szerszy zakres podmiotowy dwustronnego i wielostronnego APA (zagraniczny wnioskodawca i zagraniczny organ podatkowy) i potencjalne poważne problemy w działaniu PI o takim szerszym zakresie w projektowanym art. 20zt proponuje się ograniczenie owej ekwiwalentności do jednostronnego APA, o którym mowa w artykułach 83 i 86 ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

Zakres przedmiotowy PI: interpretacja przepisów prawa podatkowego (art. 20zt pkt 5)

Ostatnią nazwaną w projekcie częścią składową PI ma być „*interpretacja przepisów prawa podatkowego*" w zakresie nieobjętym zakresem części nazwanych w pkt. 1-4 art. 20zt. W założeniu projektodawcy ma to być instytucja zbliżona do interpretacji indywidualnej w rozumieniu art. 14b OP, jednak nie identyczna. Aby uelastycznić dopuszczalny zakres przedmiotowy tej części i objąć nią możliwie wszystkie potencjalne skutki podatkowe inwestycji, zakres tej części składowy nie jest determinowany ani przez przepisy o interpretacji indywidualnej, ani nawet przez przepisy o interpretacji ogólnej i objaśnieniach podatkowych. Taka konstrukcja tej części składowej pozwoli na szersze ustalenie skutków podatkowych niż to jest dopuszczalne do tej pory w formie interpretacji indywidualnej. W istocie chodzi o wykładnię przepisów prawa podatkowego niepodlegającą ograniczeniom wynikającym z normatywnego kształtu interpretacji indywidualnej, interpretacji ogólnej i objaśnień podatkowych oraz utrwalonej praktyki w tym zakresie.

Wniosek o zawarcie PI (art. 20zu § 1)

Wniosek o zawarcie PI może być złożony przez jednego inwestora albo dwóch lub więcej inwestorów.

Wspólne i specyficzne składniki wniosku (art. 20zu § 2)

Projektowany art. 20zu § 2 określa w pkt. 1-6 wspólne składniki wniosku o zawarcie PI, czyli takie, które powinny być zawarte w każdym wniosku, niezależnie od liczby wnioskodawców i zakresu przedmiotowego wniosku. Niezawarcie we wniosku tych składników nie powoduje pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Braki wniosku mogą zostać dobrowolnie naprawione przez samego wnioskodawcę na zasadzie zmiany wniosku (art. 20zu § 3 pkt 1) lub na żądanie Ministra Finansów na zasadzie uzupełnienia wniosku (art. 20zw § 1 pkt 1). Jeżeli wniosek nie zostanie uzupełniony, to Minister Finansów może odmówić zawarcia PI, wskazując przyczyny tej odmowy (art. 20zs § 6).

Zakres przedmiotowy wniosku o zawarcie PI może być zróżnicowany. W zależności od zakresu, zgodnie z projektowanym art. 20zu § 2 *ab initio*, wniosek o zawarcie PI powinien zawierać także specyficzne składniki, wynikające z odesłanych macierzystych przepisów o częściach składowych PI (art. 20zt pkt. 1-5).

Zmiana wniosku (art. 20zu § 3 pkt 1)

Złożony wniosek o zawarcie PI może zostać zmieniony przez wnioskodawcę (wnioskodawców) dobrowolnie i w każdym czasie (art. 20zu § 3 pkt 1) przy czym zmiana ta nie rodzi obowiązku uiszczenia opłaty wstępnej. Wniosek może też zostać uzupełniony przez wnioskodawcę (wnioskodawców) na żądanie Ministra Finansów (art. 20zw § 1 pkt 1), co także nie podlega opłacie.

Szczególnym rodzajem zmiany wniosku o zawarcie PI może być przyłączenie się do wniosku (i tym samym do procesu o zawarcie PI) przez nowego inwestora, przewidziane w projektowanym art. 20zu § 3 pkt 1. Takie przyłączenie się wymaga złożenia - w formie pisemnej i z uzasadnieniem - zmiany wniosku o zawarcie PI wspólnie przez nowego inwestora i wnioskodawcę lub grupę wnioskodawców. Taka zmiana wniosku rodzi obowiązek uiszczenia opłaty wstępnej przez nowego inwestora jako nowego wnioskodawcę. Konstrukcja projektowanego przyłączenia się nowego inwestora może być stosowana także w stosunku do dwóch lub więcej nowych inwestorów.

Cofnięcie wniosku (art. 20zu § 3 pkt 2)

Projektowany art. 20zu § 3 pkt 2 stanowi, że inwestor może w każdym czasie cofnąć wniosek o zawarcie porozumienia inwestycyjnego. W takiej sytuacji, w świetle art. 20zv § 4, opłata za wniosek o zawarcie PI nie podlega zwrotowi.

Dwujęzyczność wniosku i dokumentów (art. 20zu § 4)

W celu uatrakcyjnienia nowej instytucji i ułatwienia dostępu do niej zagranicznym inwestorom w projektowanym art. 20zu § 4 przewiduje się dopuszczalność sporządzenia w języku angielskim wniosku o zawarcie PI i powiązanych dokumentów.

W postępowaniu podatkowym obowiązuje wyrażona w art. 267 § 1 pkt 1b OP zasada, że koszty tłumaczenia dokumentu z języka obcego na język polski obciążają stronę której w warunkach postępowania z wniosku o zawarcie PI odpowiada inwestor albo grupa inwestorów. Dopuszczalność używania języka angielskiego w tym postępowaniu powoduje konieczność odwrócenia tej zasady i przejęcia kosztów tłumaczenia w zakresie języka angielskiego przez organ właściwy w sprawie porozumienia. W związku z tym szacowane koszty tłumaczeń zostały uwzględnione w załączonej ocenie skutków regulacji (tzw. OSR). Przepis dopuszczający składanie wniosków i innych dokumentów w języku angielskim jak pozostałe przepisy dopuszczające stosowanie języka angielskiego w PI mają wejść w życie z początkiem 2024 roku.

Opinia samorządowych organów podatkowych (art. 20zu § 5)

Jeżeli PI będzie dotyczyło podatków stanowiących dochody własne jednostek samorządu terytorialnego, będzie ono miało także wpływ na ich budżety i ich władztwo podatkowe. Dlatego też, w art. 20zu § 5 zapewniono im możliwość przedstawienia stanowiska na temat interpretacji przepisów prawa podatkowego należących do ich właściwości.

Wprowadzenie do opłat

Projektowane art. 20zv i art. 20zy statuują dwa rodzaje opłat dotyczących PI: opłatę wstępną (która funkcjonalnie jest opłatą za wniosek) i opłatę główną (która funkcjonalnie jest opłatą za umowę). To oznacza niedopuszczalność powstania obowiązku zapłaty odrębnej opłaty wynikającej z macierzystych przepisów o określonej części składowej porozumienia inwestycyjnego.

Opłata wstępna od wniosku (art. 20zv § 1-5)

Złożenie przez inwestora wniosku o zawarcie PI ma podlegać opłacie wstępnej w wysokości 50 000 złotych. Przepisy o opłacie wstępnej stosuje się odpowiednio do opłaty od wniosku o zmianę PI, przy czym w przypadku zmiany PI opłata od wniosku jest o połowę niższa (art. 20zz § 2 pkt 1).

Obowiązek uiszczenia opłaty wstępnej ma ciążyć na każdym inwestorze, który złożył wniosek o zawarcie PI albo wniosek o zmianę PI, czyli na każdym będącym wnioskodawcą w rozumieniu art. 20zu. Zmiana wniosku o zawarcie PI i zmiana wniosku o zmianę PI nie podlegają opłacie. Jedynym i specyficznym wyjątkiem ma być przyłączenie się nowego inwestora do wniosku. Wówczas zobowiązanym do uiszczenia opłaty staje się również ten nowy inwestor (art. 20zv § 2).

Opłata powinna zostać wniesiona na rachunek organu właściwego w sprawie porozumienia w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku. Niewniesienie opłaty w tym terminie będzie skutkowało pozostawieniem wniosku bez rozpatrzenia, przy czym ze względu na brak uniwersalnego odesłania do art. 169 OP, organ nie będzie obowiązany do wezwania wnioskodawcy do uiszczenia opłaty i wydania postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia. To jeden z objawów zamierzonego odformalizowania instytucji porozumienia inwestycyjnego.

Co do zasady, opłata wstępna ma nie podlegać zwrotowi. Wyjątkiem od tej zasady jest odmowa zawarcia PI przez organ właściwy w sprawie porozumienia.

Proces uzgodnienia i zawarcia PI (art. 20zw § 1)

Proces uzgodnienia i zawarcia PI ma być szczególnym rodzajem postępowania podatkowego, który w założeniu projektodawcy ma być konsensualny i odformalizowany. W praktyce chodzi o odejście od wertykalnego modelu relacji między podatnikiem i organem podatkowym, i

przejście do horyzontalnego modelu relacji, w którym podatnik i organ podatkowy prowadzą dialog i wspólnie szukają rozwiązania problemu zgłoszonego przez podatnika. Dlatego też projektowany art. 20zw § 1 upoważnia organ właściwy w sprawie porozumienia do organizacji spotkania uzgodnieniowego z inwestorem (grupą inwestorów).

Utrwalenie spotkania uzgodnieniowego (art. 20zw § 2 i § 3)

Projektowane przepisy wprowadzają obowiązek sporządzenia protokołu ze spotkania uzgodnieniowego i przewidują możliwość rejestrowania tego spotkania przez organ właściwy w sprawie porozumienia za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

Okres obowiązywania PI (art. 20zx § 1)

Zgodnie z zasadą konsensualności, uczestnicy procesu zawierania PI mają decydować o okresie obowiązywania porozumienia. Okres obowiązywania PI nie może być dłuższy niż 5 lat podatkowych. Ten okres jest w założeniu projektodawcy rozsądnym kompromisem między dwoma punktami odniesienia: krytycznym okresem w procesie inwestycyjnym i terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Okres obowiązywania PI może zresztą zostać przedłużony albo skrócony przez strony na zasadzie wspólnej dobrowolnej zmiany (art. 20zz) albo jednostronnego dobrowolnego wypowiedzenia (art. 20zza).

Dwujęzyczność PI (art. 20zx § 2)

Ponieważ instytucja PI skierowana jest także do inwestorów zagranicznych, to projektowany art. 20zu przewiduje możliwość sporządzenia umowy w języku angielskim, przy czym w razie wątpliwości interpretacyjnych decyduje wersja sporządzona w języku polskim. Projektowane rozwiązanie nie narusza art. 5 ust. 1 ustawy o języku polskim, albowiem stanowi regulację szczególną. W związku z postępującym procesem globalizacji w krajach rozwiniętych stopniowo wdraża się angielskojęzyczną obsługę podatników. Kompleksowa obsługa w języku angielskim, w przypadku procedury uprzednich porozumień cenowych, została wprowadzona w takich jurysdykcjach podatkowych jak Dania, Estonia, Finlandia, Szwecja i Węgry. Obsługa podatników w języku angielskim, chociaż w ograniczonym zakresie (np. poprzez zniesienie obowiązku tłumaczeń przysięgłych), została wprowadzona m.in. we Francji, w Niemczech i na Słowacji. Przepis ten podobnie jak pozostałe przepisy dotyczące obsługi podatnika w języku angielskim wejdą w życie z początkiem 2024 roku.

Funkcja gwarancyjna PI (art. 20zx § 3)

Istotny czysto praktyczny sens PI jako nowej instytucji w polskim prawie podatkowym ma polegać na podniesieniu standardu pewności prawa po stronie inwestora w stosunku do obowiązujących i stosowanych do tej pory instytucji. Chodzi o to, aby PI stało się narzędziem zapewniającym inwestorowi realne bezpieczeństwo prawne w zakresie planowanej inwestycji, a w konsekwencji - efektywnym instrumentem proinwestycyjnym. Dlatego, zgodnie z

projektowanym art. 20zx § 3, PI „*porozumienie inwestycyjne wiąże w każdym czasie inwestora i organ właściwy w sprawie porozumienia oraz organy podatkowe za okresy rozliczeniowe objęte porozumieniem* ”. To oznacza że organy podatkowe i inwestor będą związane treścią PI także po upływie okresu jego obowiązywania, ale tylko w zakresie tych okresów rozliczeniowych, które były nim objęte. Wiążący charakter wynika logicznie z formy prawnej PI (umowa) i jej konsensualnego charakteru. Z jednej strony, konsensualność wyraża się we wniosku inwestora i jego zgodzie na zawarcie umowy, a z drugiej - w zgodzie organu podatkowego na jej zawarcie. Gdy ponadto zgoda zostaje wyrażona przez Ministra Finansów, czyli centralny organ administracji podatkowej, to skuteczność i wiarygodność jego zgody na zawarcie umowy musi znaleźć wsparcie w związaniu innych organów podatkowych. Wynika to także z mającej swoje źródło w formie umowy zasady efektywnej i lojalnej współpracy.

Opłata główna (art. 20zy § 1-4)

Zawarcie PI ma podlegać opłacie głównej w wysokości nie niższej niż 100 000 złotych i nie wyższej niż 500 000 złotych, a wysokość opłaty ma być uzależniona od deklarowanej wartości inwestycji oraz zakresu przedmiotowego PI i stopnia jego złożoności. Obowiązek uiszczenia opłaty głównej ma ciążyć solidarnie na każdym inwestorze, który zawarł PI (opłata nie zostaje zwielokrotniona o liczbę inwestorów, którzy zawarli PI).

Opłata podlega wpłacie w nieprzekraczalnym terminie 30 dni liczonych od dnia zawarcia PI. Brak wpłaty w tym terminie powoduje, że porozumienie nie wywołuje skutków prawnych, a zatem uważa się je za niebyłe. Oznacza to, że PI zaczyna obowiązywać i wywoływać skutki prawne pod warunkiem uiszczenia opłaty głównej w terminie.

Opłata główna ma nie podlegać zwrotowi i nie przewiduje się żadnego wyjątku od tego rozwiązania.

Zmiana PI (art. 20zz § 1-4)

Projektowany art. 20zz przewiduje także mechanizm zmiany PI, co wynika z konsensualnego charakteru tej instytucji. W tej logice mieści się, że każda strona PI może wnioskować o zmianę porozumienia, a jego zmiana wymaga zgody wszystkich stron. Ponadto, zmiana może także polegać na przyłączeniu się nowego inwestora do PI, wówczas opłatę wstępną oraz opłatę główną ponosi tylko ten inwestor (art. 20zz § 4). Do procesu zmiany PI wystarczy odpowiednie stosowanie przepisów o złożeniu wniosku o jego zawarcie i przepisów o jego zawarciu, przy czym opłata wstępna od wniosku wynosi 25 000 zł, a opłata od zmiany porozumienia nie mniej niż 50 000 zł i nie więcej niż 250 000 zł. Ponadto, projektodawca proponuje, aby zmiana PI wynikająca ze zmiany przepisów nie podlegała opłatom, gdyż jest to przyczyna niezależna od inwestora.

Wypowiedzenie PI (art. 20zza § 1-5)

Zgodnie z zasadą konsensualności PI i podobnie do konstrukcji cofnięcia wniosku, inwestor może w formie pisemnej wypowiedzieć PI w każdym czasie i bez uzasadnienia. Wypowiedzenie jest skuteczne od pierwszego dnia następnego roku podatkowego. W wyniku złożenia wypowiedzenia PI wygasa w całości.

Minister Finansów, ze względu na funkcję gwarancyjną PI, nie ma takiej samej jak inwestor swobody w zakresie wypowiedzenia. Może bowiem w formie pisemnej wypowiedzieć PI pod rygorem uzasadnienia i tylko w określonych typach sytuacji. Jedną z nich o jest sytuacja przewidziana w projektowanym art. 20zza § 2: jeżeli zostanie ujawniona nowa okoliczność faktyczna lub nowy dowód, istniejące w dniu zawarcia PI i mające istotny wpływ na jego zawarcie lub treść, nieznane organowi w dniu jego zawarcia wskutek niepowiadomienia przez inwestora. Wypowiedzenie przez Ministra Finansów wywołuje skutek od pierwszego dnia jego obowiązywania, a inwestorowi nie przysługuje ochrona z tytułu zasady nieszkodzenia (art. 20zza § 2 zdanie drugie). W wyniku złożenia wypowiedzenia PI wygasa w całości. Ze względu na charakter tak skonstruowanej sankcji przewiduje się mechanizm uprzedzenia inwestora o zamiarze wypowiedzenia PI i szybkiego wyjaśnienia przez inwestora przyczyn nieujawnienia krytycznej okoliczności faktycznej lub krytycznego dowodu, lub szybkiej retroaktywnej zmiany PI, uwzględniająca rzeczywistą sytuację inwestora (art. 20zza § 3). Przyczyną wypowiedzenia PI w zakresie elementu wymienionego w projektowanym art. 20zt pkt 1, podobnie jak w przypadku uprzedniego porozumienia cenowego[66], jest niestosowanie się przez inwestora do uprzedniego porozumienia cenowego w okresie jego obowiązywania. W tej sytuacji Minister Finansów wypowiada PI w zakresie tego elementu z mocą wsteczną, zamiast stwierdzić jego wygaśnięcie jak robi to Szef KAS w przypadku APA. Ponadto, Minister Finansów może wypowiedzieć PI gdy uzna je za nieprawidłowe. Okolicznościami, które mogą uzasadniać nieprawidłowość treści PI i tym samym uzasadniać wypowiedzenie PI mogą być w szczególności: orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, wystąpienie przesłanek, o których mowa w art. 7ha pkt 1-2, pkt 3 lit. a i c ustawy o podatku akcyzowym lub wystąpienie przesłanek, o których mowa w art. 42h ust. 3 pkt 1–2, pkt 3 lit. a i c oraz pkt 4 ustawy o VAT. Wówczas skutek wypowiedzenia nie następuje jednak z mocą wsteczną, a od momentu doręczenia wypowiedzenia inwestorowi.

Wejście w życie nowych przepisów prawa objętych PI (art. 20zzb § 1-2)

W celu zwiększenia pewności inwestora co do ustalonych w PI skutków podatkowych inwestycji proponuje się w projektowanym art. 20zzb szczególne rozwiązanie dotyczące wpływu zmiany w przepisach prawa podatkowego na treść porozumienia inwestycyjnego. Po pierwsze, proponuje się ułatwienie inwestorowi (inwestorom) i organowi właściwemu w sprawie porozumienia uwzględnienia wpływu takiej zmiany w ramach procesu

[66] Zob. art. 105 ust. 1 ustawy z dnia 16 października 2019 roku o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

uzgodnieniowego przed jej wejściem w życie, czyli w okresie *vacatio legis.* Ułatwienie polega na wyłączeniu opłaty głównej za zmianę PI w takiej sytuacji (art. 20zz § 3). Po drugie, proponuje się złagodzenie ewentualnych niekorzystnych dla inwestora skutków zmiany w przepisach prawa podatkowego. Złagodzenie polega na faktycznej dopuszczalności zastosowania się przez inwestora do wygasłej wskutek owej zmiany treści PI i ochronę inwestora poprzez faktyczne odesłanie do zasady nieszkodzenia w rozumieniu art. 14k § 3, której istotą jest wyłączenie sankcyjnych skutków ewentualnej zaległości podatkowej, tj. odsetek za zwłokę i odpowiedzialności karnej skarbowej, przy zachowaniu obowiązku zapłaty należnego podatku.

Jawność PI (art. 20zzc § 1-2)

Tak samo jak przy umowie o współdziałanie przewiduje się rozwiązanie, zgodnie z którym organ właściwy w sprawie porozumienia będzie prowadził ewidencję podmiotów objętych porozumieniem. Ewidencja będzie jawna i dostępna na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ten organ i - podobnie jak przy umowie o współdziałanie - ma to służyć transparentności i promowaniu wśród obywateli i podmiotów gospodarczych podatników wiarygodnych oraz realizujących zasady tzw. społecznej odpowiedzialności biznesu (ang. *corporate social responsibility*) w zakresie podatków.

Elektronizacja procedur związanych z PI (art. 20zzd § 1 i 2)

Z dniem 1 lipca 2021 roku art. 126 OP otrzymuje nowe brzmienie, nadane ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2020 r., poz. 2320). Zgodnie z nowododanym art. 126 § 4, pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Projektowany art. 20zzd § 1 dopuszcza natomiast składanie pism w ramach PI i komunikację z podatnikiem wyłącznie w formie elektronicznej, co stanowi *lex specialis* względem art. 126 § 4. Takie rozwiązanie ma usprawnić komunikację z inwestorami.

Ogólne odesłanie do niektórych przepisów OP (art. 20zze § 1-2)

Ze względu na konsensualność PI proces jego zawierania i zmiany powinien być maksymalnie elastyczny i odformalizowany. Dlatego odpowiednie zastosowanie w tym procesie znajdą tylko niektóre przepisy działu IV OP, których stosowanie jest niezbędne dla określenia zakresu i przedmiotu PI, jego zawarcia zmiany i wypowiedzenia. Są to takie przepisy jak przepisy o doręczeniach, pełnomocnictwie, metrykach, protokołach i adnotacjach, kosztach postępowania, udostępnieniu akt czy niektóre zasady ogólne postępowania podatkowego. Odesłanie nie obejmuje natomiast przepisów dotyczących zasady dwuinstancyjności ze względu na zasadę konsensualności PI. W zakresie wypowiedzenia PI konieczne jest także odesłanie do rozdziału dotyczącego dowodów, co ma służyć ustaleniu istnienia albo nieistnienia przesłanek uzasadniających wypowiedzenie porozumienia inwestycyjnego.

Niezaskarżalność czynności organu właściwego w sprawie porozumienia (art. 20zze § 3)

Aby uniknąć wątpliwości i ewentualnych sporów co do tego, czy czynności podejmowane przez organ właściwy w sprawie PI mogą być przedmiotem skarżenia w postępowaniu sądowo-administracyjnym, w projektowanym art. 20zze § 3 wprost wykluczono taką możliwość. Takie rozwiązanie wynika z zasady konsensualności.

Przepisy akcesoryjne

Projektowana zmiana w art. 13 OP

Zmiana polega na umocowaniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych jako organu podatkowego właściwego w sprawie PI (zmieniony przepis art. 13 § 2b).

Projektowane zmiany w art. 14b OP

Zmiany w art. 14b, który dotyczy interpretacji indywidualnej, wynikają z zawarcia w dopuszczalnym przedmiocie PI „*interpretacji przepisów prawa podatkowego*" (art. 20zt pkt 5). To zaś oznacza, że materia objęta instytucją interpretacji indywidualnej ma zostać objęta także nową instytucją porozumienia inwestycyjnego. Stąd wynika potrzeba wprowadzenia swoistych reguł kolizyjnych między tymi instytucjami, aby ten sam podmiot nie mógł wnioskować o interpretacje tego samego w dwóch różnych formach w tym samym czasie, a właściwy organ interpretacyjny [tutaj: Dyrektor KIS] nie wydawał interpretacji indywidualnej w sprawie objętej obowiązującym porozumieniem inwestycyjnym.

Pierwsza zmiana polega na wprowadzeniu niedopuszczalności wydania interpretacji indywidualnej w zakresie objętym obowiązującym PI (art. 14b § 5). Nowy przepis jest wzorowany na konstrukcji zakazu przyjętej w już obowiązujących podobnych przepisach art. 14b (por. § 5 i § 5b). Chodzi w szczególności o zakresowość zakazu i moment istnienia kolizji rodzącej zakaz („*w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które w dniu złożenia wniosku*").

Druga zmiana polega na wprowadzeniu możliwości uchylenia niedopuszczalności wydania interpretacji indywidualnej (art. 14b § 5f) i w praktyce łagodzi zakaz wynikający z poprzedniego przepisu. Jeżeli bowiem wniosek interpretacyjny zostaje złożony przez podmiot, który jest stroną obowiązującego PI, to wówczas Dyrektor KIS ma obowiązek zwrócić się do organu właściwego w sprawie porozumienia o opinię w tej sprawie. Organ ten może ustalić istnienie albo nieistnienie przeszkody do wydania interpretacji indywidualnej na podstawie analizy konkretnego PI, tym samym potwierdzając albo uchylając zakaz. Należy podkreślić, że projektowany art. 14b § 5f będzie miał odpowiednie zastosowanie w postępowaniu interpretacyjnym prowadzonym przez samorządowe organy podatkowe - na podstawie odesłania zawartego w obowiązującym art. 14j § 3 OP.

Projektowane zmiany w art. 20zb OP

Projekt wprowadza przepis w § 2 art. 20zb OP, realizujący zasadę *ne bis in idem*, wedle której nie można orzekać dwa razy w tej samej sprawie. Projekt zatem przewiduje niedopuszczalność zawarcia przez Szefa KAS porozumienia podatkowego, o którym mowa w art. 20zs OP, w zakresie w jakim podatnik zawarł porozumienie inwestycyjne, które obowiązuje tego podatnika.

Projektowane zmiany w art. 93d OP

Proponuje się dodanie w art. 93d OP nowego przepisu, który rozszerza zasady, o jakich mowa w art. 93-93c OP, dotyczące sukcesji praw i obowiązków następców prawnych oraz podmiotów przekształconych, o prawa i obowiązki wynikające z porozumienia inwestycyjnego. Zatem ustalenie zawarte w PI będzie kształtować sytuację prawnopodatkową następców prawnych inwestora.

Projektowane zmiany w art. 119b OP

Proponuje się dodanie w art. 119b § 1 OP nowego punktu, przewidującego niedopuszczalność wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a OP względem podatnika, który jest stroną zawartego PI w zakresie określonym w przepisach dotyczących OZ, o której mowa w art. 119za Ordynacji podatkowej. Rozwiązanie to pozwala na ochronę inwestora przed skutkami ewentualnego zakwestionowania w przyszłości przez właściwe organy podatkowe czynności inwestora jako mogących stanowić unikanie opodatkowania.

Dodanie art. 119zdb OP

Dodanie art. 119zdb wynika z zawarcia w dopuszczalnym przedmiocie PI rozstrzygnięcia w sprawie *„oceny, że do korzyści podatkowej wskazanej we wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego nie ma zastosowania przepis art. 119a*" (art. 20zt pkt 2). To zaś oznacza, że materia objęta instytucją OZ ma zostać objęta także nową instytucją porozumienia inwestycyjnego. Stąd wynika potrzeba wprowadzenia swoistych reguł kolizyjnych między tymi instytucjami, aby ten sam podmiot nie mógł wnioskować o OZ w zakresie tego samego w dwóch różnych formach prawnych w tym samym czasie, a właściwy organ [tutaj: Szef KAS] nie wydawał OZ w sprawie objętej obowiązującym porozumieniem inwestycyjnym.

Tajemnica skarbowa i tajemnica przedsiębiorstwa (art. 293 § 2 pkt 14, art. 295d § 1a i § 2 oraz art. 297g)

Zmiany dostosowawcze w związku z wprowadzeniem działu IIC Ordynacji podatkowej. Zmiany wprowadza się w celu zapewnienia szczególnej ochrony informacji i danych przekazanych przez inwestora przed zawarciem PI oraz w czasie jego obowiązywania, w tym zawierających tajemnice przedsiębiorstwa. Z uwagi na specyfikę danych i informacji przekazywanych przez inwestorów, podobnie jak przy umowie o współdziałanie, w przepisach dotyczących tajemnicy skarbowej przewidziano szczególną ochronę prawną informacji

zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa. Szczególną ochroną prawną objęto informacje zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa poprzez wprowadzenie:

- ograniczenia dostępu do wyżej wymienionych informacji do pracowników upoważnionych przez organ właściwy w sprawie porozumienia inwestycyjnego do realizacji PI,
- ograniczenia katalogu podmiotów, którym można udostępnić dane przekazane w ramach PI.

Projektowany przepis przejściowy dotyczący wartości inwestycji

Jak już wspomniano w uzasadnienia, w pierwszych trzech latach obowiązywania PI minimalna wartość inwestycji planowanej na terytorium RP ma być podwyższona do 100 000 000 złotych. Ma to ograniczyć liczbę składanych wniosków o zawarcie PI w początkowym okresie funkcjonowania nowej instytucji prawnej, aby organ właściwy w sprawie porozumienia mógł w tym czasie wypracować optymalne standardy obsługi wniosków i wewnętrzne procedury zawierania porozumień, a także przygotować odpowiednio zasoby kadrowe. Okres pierwszych 3 lat obowiązywania regulacji należy traktować jako okres pilotażowy (dostosowawczy). W tej sytuacji dopiero od 2025 roku minimalna wymagana wartość inwestycji ma wynosić 50 000 000 złotych.

Projektowane przepisy mają wejść w życie 1 stycznia 2022 roku z wyjątkiem grupy przepisów dopuszczających stosowanie języka angielskiego w PI, których termin wejścia w życie odroczono do dnia 1 stycznia 2024 roku.

ZMIANY W USTAWIE O PODATKU AKCYZOWYM

Zmiany w tej ustawie są analogiczne do zmian w 119zdb OP. Zmiany te polegają na wprowadzeniu niedopuszczalności wydania WIA w zakresie objętym zawartym PI.

ZMIANY W USTAWIE O WYMIANIE INFORMACJI PODATKOWYCH Z INNYMI PAŃSTWAMI

Projekt wprowadza zmiany w art. 76 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, umożliwiając tym samym polskiej administracji podatkowej dokonywanie wymiany informacji podatkowych z innymi państwami w zakresie rozstrzygnięć dotyczących uprzednich porozumień cenowych oraz interpretacji przepisów prawa podatkowego zawartych w porozumieniu inwestycyjnym.

ZMIANY W USTAWIE O KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Zmiany ustawy o Krajowej administracji Skarbowej polegają na dodaniu zmiany art. 12c oraz dodaniu art. 15a. Nowy przepis art. 15a – przewiduje nowe uprawnienie dla Szefa KAS, który w wyniku działalności analitycznej będzie mógł podejmować działania informujące podatników o ryzyku występowania w obrocie towarami lub usługami dostarczanymi do podatnika lub kontrahenta tego podatnika co najmniej jednego dostawcy, który może pełnić rolę znikającego podatnika. Proponowane rozwiązanie, poprzez informowanie podatników o ryzyku, pozwoli na wprowadzenie narzędzia umożliwiającego zwalczanie oszustw mających na celu wyłudzenie podatku od towarów i usług (oszustw karuzelowych). Podjęcie decyzji o poinformowaniu podatnika o ryzyku jest wyłączną decyzją Szefa KAS podejmowaną z urzędu, a konstrukcja tego narzędzia nie zmienia innych uprawnień i obowiązków. Zakłada się, że działania informujące nie będą miały charakteru masowego. Nie przewiduje się też wnioskowania o podjęcie takiego działania na indywidualny wniosek podatnika. Proponowane narzędzie jest uzupełniającym narzędziem w stosunku do innych uprawnień przykładowo takich jak blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego w celu zabezpieczenia interesów finansowych państwa. Przedmiotowe narzędzie będzie fakultatywne, czyli Szef KAS nie będzie miał obowiązku informowania, nawet jeśli takie ryzyko zauważy w toku działalności analitycznej. Są sytuacje, w których podjęcie takiego działania mogłoby być sprzeczne lub wpływać niekorzystnie na podjęcie innych działań organów KAS lub innych służb.
Należy zauważyć, że podatnik pomimo wprowadzenia przedmiotowego narzędzia nadal będzie obowiązany do dochowania należytej staranności. Nieotrzymanie takiego listu przez podatnika nie zwalnia podatnika z obowiązku dochowania należytej staranności, w szczególności w toku kontroli lub postępowania podatkowego podatnik nie może się powoływać na brak otrzymania takiego listu.

Proponowane rozwiązanie nie jest sprzeczne z interesem przedsiębiorców. Przeciwnie, wysoki poziom przestępczości, w szczególności w zakresie podatku VAT, wpływa niekorzystnie na pewność obrotu gospodarczego i powoduje spadek konkurencyjności towarów dostarczanych przez uczciwych przedsiębiorców. Ograniczenie nadużyć i oszustw podatkowych, w tym w zakresie VAT, przełoży się na poprawę warunków prowadzenia działalności gospodarczej poprzez wzmocnienie uczciwej konkurencji.

W ust. 2 tego przepisu zamieszczono definicję znikającego podatnika, przez którego rozumie się podmiot zarejestrowany jako podatnik dla celów podatku od towarów i usług, który, z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, i zbywa je jako opodatkowane podatkiem od towarów i usług, nie wpłacając podatku od towarów i usług do właściwego urzędu skarbowego. Definicja ta nawiązuje do definicji "znikającego podatnika" (ang. *missing trader*) zawartej w art. 2 rozporządzenia Komisji (WE) nr 1925/2004 z dnia 29 października 2004 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (uchylonego przez rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 79/2012 z dnia 31 stycznia 2012 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie

podatku od wartości dodanej). Zgodnie z tym przepisem "niewywiązujący się podmiot gospodarczy" oznaczał podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik dla celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa nabywa towar lub usługi bądź symuluje ich nabywanie, nie płacąc podatku VAT, i zbywa je z uwzględnieniem podatku VAT, nie przekazując należnego podatku VAT właściwym władzom państwowym. Rolą "znikającego handlarza" jest sprzedać towar, wypełnić deklarację VAT i nigdy podatku nie odprowadzić (Dariusz Pauch, "Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od wartości dodanej", Annales Universitatis Maria Curie – Skłodowska Lublin – Polonia 2016 roku).

W projektowanym ust. 3 przewiduje się, że w informacji ostrzegającej o ryzyku występowania co najmniej jednego dostawcy, który może być znikającym podatnikiem, Szef KAS może ujawniać dane kontrahenta, co nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

Przewiduje się także nadzór ministra właściwego do spraw finansów publicznych nad zadaniami Szefa KAS dotyczącymi działalności analitycznej i informacyjnej, o której mowa w art. 15a ust. 1. Szef KAS będzie w informacji składanej corocznie do dnia 31 marca, zgodnie z art. 12c ust. 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych sprawozdanie z działalności KAS, będzie przedstawiał także informację o działaniach w zakresie informowania podatników o ryzyku uczestniczenia w oszustwie podatkowym.

Podjęcie przedmiotowych działań jest zbieżne z zaleceniami Komisji Europejskiej w tym zakresie. W dokumencie Komisji Europejskiej z 2016 roku opracowanym przez Dyrekcję Generalną TAXUD pt. *Guide on enhanced cooperation between Member States and Business in the field of fighting VAT fraud*, stanowiącym przewodnik dotyczący współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi a przedsiębiorstwami, zwłaszcza w dziedzinie oszustw związanych z podatkiem VAT wskazuje się, że szybki i skuteczny dialog oraz współpraca między administracjami podatkowymi i przedsiębiorstwami ma zasadnicze znaczenie dla zwalczania oszustw związanych z VAT, w tym min. poprzez budowanie skutecznych modeli współpracy. W ww. dokumencie wskazuje się, że jedną z metod współpracy pomiędzy krajami członkowskimi a przedsiębiorcami są pisma skierowane do podmiotów prywatnych mające na celu podniesienie świadomości oraz ostrzegające podatników przed możliwością uczestnictwa w przestępstwie karuzelowym. Dokument zawiera przykłady takich pism, zawierających informację skierowaną do podatnika o zagrożeniu uczestnictwa w oszustwie karuzelowym oraz o działaniach jakie powinny zostać przez niego podjęte, w celu uniknięcia odpowiedzialności z tego tytułu.

Z informacji uzyskanej od państw członkowskich *European Organisation of Tax Administrations* (IOTA)" oraz w wyniku bezpośrednich kontaktów z administracjami podatkowymi, wynika, że mechanizm wysyłania do podatników tzw. „*warning letters* – informacji ostrzegających" stosowany jest przez następujące kraje: Holandię, Niemcy, Wielką Brytanię, Łotwę, Czechy, Litwę, Austrię, Portugalię oraz Finlandię.

Holandia - administracja holenderska w treści listu zawiera informacje o uzyskanym na podstawie prowadzonych analiz/kontroli podejrzeniu, że towary które są przedmiotem dostaw w wymienionym łańcuchu (z konkretnym kontrahentem) mogą uczestniczyć w oszustwie VAT. Z informacji uzyskanych z administracji holenderskiej wynika, że listy te wysyłane są w oparciu o praktykę bez dedykowanej specjalnie podstawy prawnej i opiera się na zaufaniu

do podatkowej administracji holenderskiej. Przy tym należy zauważyć, że doświadczenia te opierają się na wieloletniej praktyce. Powyższa informacja została uzyskana bezpośrednio od administracji holenderskiej.

Niemcy - natomiast w Niemczech „*Warning letters*" jest osobiście przekazywany podatnikowi przez pracownika urzędu skarbowego, wystosowuje się go po przeprowadzeniu analizy ryzyka, podatnik jest informowany o zidentyfikowanym ryzyku. Powyższa informacja została uzyskana bezpośrednio przez komórkę ds. walki z oszustwami karuzelowymi *Finanzamt für Fahndung und Strafsachen*.

Wielka Brytania stosuje listy ostrzegawcze skierowane do konkretnego podatnika oraz informacje skierowane do zbiorowego adresata, w postaci broszury informacyjnej „*How to spot missing trader VAT fraud"*, która jest umieszczona na stronie internetowej .W treści listów ostrzegawczych zawiera informacje o uzyskanym na podstawie prowadzonych analiz/kontroli podejrzeniu, że towary które są przedmiotem dostaw w wymienionym łańcuchu (z konkretnym kontrahentem, numer faktury, towar) mogą uczestniczyć w oszustwie VAT. Wielka Brytania nie ma specjalnie dedykowanej podstawy prawnej do wysyłania listów ostrzegawczych. Tego rodzaju działania stanowią realizację podstawowego zadania brytyjskiej administracji podatkowej, jaką jest pobór podatków oraz nadzór nad prawidłowością tego poboru.

Łotwa - w odpowiedzi na zapytanie techniczne administracja łotewska udostępniła przykład listu ostrzegawczego wysyłanego do podatnika, w którym podatnik jest informowany o transakcjach i kontrahentach, które w wyniku dokonanej analizy zostały ocenione krytycznie. W takim przypadku, podatnik w piśmie ostrzegającym jest również informowany, że zgodnie z miejscowymi przepisami prawa jest zobowiązany do przekazania wyznaczonym terminie na żądanie urzędnika administracji podatkowej wszystkich niezbędnych informacji oraz przedstawienia posiadanych przez siebie dowodów oraz powiadomienia organu o znanych mu faktach, które mogą mieć znaczenie dla sprawy. Łotwa nie ma dedykowanej specjalnie podstawy prawnej do wysyłania listów ostrzegawczych.

Czechy - przykładem kraju, który stosuje „*warning letters* - informacje ostrzegające" są również Czechy. W odpowiedzi na zadane przez administrację polską zapytanie techniczne w ramach IOTA - administracja czeska poinformowała, że stosuje trzy rodzaje listów:

1) specjalne ostrzeżenie – administracja podatkowa informuje podatnika, że transakcje podlegające opodatkowaniu otrzymane od konkretnego dostawcy towarów lub usługodawcy mogą zostać dotknięte oszustwami związanymi z podatkiem VAT;
2) anonimowy list ostrzegawczy – tego typu list ostrzegawczy informuje podatnika o tym, że transakcje podlegające opodatkowaniu (otrzymane lub zrealizowane) są z dużym prawdopodobieństwem dotknięte oszustwami związanymi z podatkiem VAT;
3) grupowy list ostrzegawczy – jest to specjalny rodzaj anonimowego listu ostrzegawczego. Ten rodzaj ostrzeżenia może być wysłany do dużej grupy odbiorców lub może zostać opublikowany na stronie internetowej administracji podatkowej i informuje o istnieniu szczególnej sytuacji ryzyka związanego z oszustwami związanymi z podatkiem VAT na terenie Czech lub Unii Europejskiej, które w praktyce już miały miejsce lub mogą mieć miejsce w przyszłości.

Czechy nie mają dedykowanej specjalnie podstawy prawnej do wysyłania listów ostrzegawczych.

Litwa – „*Warning letters* – informacje ostrzegające" funkcjonują od 2017 roku. Podobnie jak

w Czechach, na Litwie również możemy wyróżnić trzy rodzaje listów ostrzegawczych:

1) dotyczące nabyć dokonywanych przez podatnika;
2) dotyczące ryzykownych dostaw wewnątrzwspólnotowych towarów, które mogą być zaangażowane w nielegalny łańcuch dostaw;
3) sektorowe - udzielenie ogólnego ostrzeżenia i skierowanie podatnika do informacji, w której wyjaśniono wszystkie środki pozwalające rozpoznać oszustwo, uniknąć oszustwa, sprawdzić wiarygodność kontrahenta, itp.

Administracja litewska wysyła listy ostrzegawcze w ramach realizacji projektu „Bądź ostrożny, odpowiedzialny i współpracuj", który został zrealizowany w 2017 roku. Projekt opiera się na zarządzeniu naczelnika Państwowej Inspekcji Podatkowej Litwy z dnia 1 marca 2017 r. oraz na podstawie statutu Państwowej Inspekcji Podatkowej Litwy.

Austria – w 2015 roku „*warning letters* – informacje ostrzegające" zostały również wprowadzone w Austrii. Pisma takie są osobiście przekazywane podatnikowi przez urzędnika administracji podatkowej, wystosowuje się go po przeprowadzeniu analizy ryzyka, podatnik jest informowany o zidentyfikowanym ryzyku. Podstawą prawną wysyłania listów ostrzegawczych jest zarządzenie Ministerstwa Finansów w Austrii.

Portugalia – wysyła ostrzeżenia/listy informacyjne lub wiadomości do podatników w określonych sytuacjach. Portugalia za przykład takiego działania podała sytuację, wysłania ostrzeżenia/informacji o ryzyku udziału w przestępstwie podatkowym gdy państwa sąsiadujące z Portugalią przyjęły mechanizm odwrotnego obciążenia w telefonach komórkowych i innych urządzeniach informatycznych. Informacje takie były wysyłane do podatników, zajmujących się kupnem i sprzedażą takich towarów w celu ostrzeżenia i zapobieżenia przeniesieniu oszustw do Portugalii. W Portugalii nie ma dedykowanej specjalnie podstawy prawnej do wysyłania listów ostrzegawczych. Takie działania są prowadzone w ramach wzmacniania polityki komunikacji pomiędzy podatnikami a portugalską administracją podatkową.

Finlandia – fińska administracja podatkowa stosuje również listy ostrzegawcze jako część strategii zwalczania oszustw związanych z podatkiem VAT. Obecnie listy ostrzegawcze mają charakter ogólnych informacji dla podatników. Jednak w przyszłości administracja fińska zamierza rozszerzyć wykorzystanie tego listu poprzez wysłanie ukierunkowanego, specyficznego dla klienta listu ostrzegawczego. Finlandia nie ma dedykowanej specjalnie podstawy prawnej do wysyłania listów ostrzegawczych.

Pomimo, że nie wszystkie państwa członkowskie UE stosują w chwili obecnej mechanizm wysyłania do podatników listów ostrzegających, należy podkreślić, że są kraje, które planują lub rozważają wprowadzenie takiego rozwiązania w najbliższych latach. Przykładem takiego kraju jest Irlandia.

Nabycie sprawdzające

Celem kolejnej zmiany jest wprowadzenie instytucji - nabycia sprawdzającego, które ma uzupełnić obecne narzędzia służące przeciwdziałaniu negatywnym zjawiskom godzącym w zasadę powszechności i równości opodatkowania, chroniąc przy tym uczciwą konkurencję. W projekcie zaproponowano rozwiązania systemowe, które z uwagi na brak nadmiernego formalizmu w ich stosowaniu, będą mogły przyczynić się do skuteczniejszego niż obecnie przeciwdziałania nieprawidłowościom w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy

zastosowaniu kas rejestrujących, niewystawiania albo niewydawania paragonu fiskalnego, co wiąże się z uszczupleniem dochodów państwa w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego.
Według danych GUS, w 2019 roku punkty sprzedaży detalicznej dokonały sprzedaży na kwotę 867 mld złotych. Struktura sprzedaży detalicznej kształtowała się w tym roku następująco: 46% rynku to podmioty zatrudniające od 1 do 49 pracujących, pozostałą część rynku stanowią podmioty zatrudniające 50 i więcej osób. Na potrzebę reakcji ustawodawcy w tym obszarze wskazują zaobserwowane negatywne zjawiska związane z niewywiązywaniem się sprzedawców detalicznych z obowiązku rejestrowania sprzedaży na kasach rejestrujących. Posiadane dane wskazują, że w latach 2017-2019 tylko urzędy celno-skarbowe dokonały ok. 25 000 kontroli przestrzegania tego obowiązku, z czego ok. 17 000 kontroli zakończyło się wystawieniem mandatu karnego. W 2020 roku urzędy te kontrolowały ponad 15 000 razy. W wyniku tych kontroli nieprawidłowości stwierdzono w ponad 43% przypadków.
W ocenie projektodawców przy założeniu kwoty tylko 11,50 zł (średnia wartość podatku VAT od sprzedaży nieobjętej paragonem fiskalnym ujawnionej w trakcie czynności mandatowych) zaniżenia podatku od towarów i usług dla dziennej sprzedaży na jednej ewidencjonującej kasie w prawie połowie spośród 2,4 mln kas fiskalnych, pozwala na szacowanie szarej strefy w tym obszarze na poziome 2,4 mld zł. Natomiast Fundacja Rozwoju Obrotu Bezgotówkowego szacuje szarą strefę w tym zakresie na 10 mld złotych.
Problem związany z nieprzestrzeganiem przepisów prawa podatkowego przez podatników jest złożony i wielopłaszczyznowy. Dotychczas, celem umożliwienia skutecznej walki z szarą strefą i wyłudzeniami w podatku od towarów i usług, wprowadzono szereg różnych rozwiązań, które już działają, m.in. system kas on-line, przesyłanie plików JPK_VAT, podzielona płatność, system STIR, system SENT, itd. Rozwiązania te składają się na spójny system, który ma na celu kompleksowe uszczelnienie systemu podatkowego. Konieczne jest jednak wprowadzenie kolejnych elementów tego systemu, które będą go dopełniać i wzmacniać. W tym celu proponuje się zmianę ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 422, z późn. zm.) i wprowadzenie nabycia sprawdzającego, jako efektywnego mechanizmu sprawdzenia, czy podatnicy wywiązują się z m.in. obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących.
Obowiązujące rozwiązania prawne umożliwiają pracownikom i funkcjonariuszom odpowiednio zatrudnionym i pełniącym służbę w jednostkach organizacyjnych KAS, sprawdzenie wywiązywania się podatników z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży. Aktualne przepisy Ordynacji podatkowej (art. 282c § 1 pkt 1 lit. g) oraz ustawy o KAS (art. 62 ust. 5 pkt 3) przewidują prowadzenie odpowiednio kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej w zakresie szeroko rozumianej prawidłowości realizacji obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Kontrola w tym zakresie prowadzona jest na zasadach ogólnych.
Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług dotyczące obowiązku rejestrowania sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej, mimo swych jasnych regulacji nie są przestrzegane przez podatników. Obowiązujący art. 111 ust. 2 tej ustawy pozwala na wymierzanie dodatkowego zobowiązania podatkowego do wysokości 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług za okres do momentu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji przy użyciu kasy rejestrującej. W praktyce oznacza to, że jego stosowanie dotyczy

jedynie przypadków, gdy podatnik nie posiada kasy rejestrującej mimo ciążącego na nim obowiązku, przez co uchyla się od prowadzenia ewidencji sprzedaży przy jej zastosowaniu, a nie gdy używa kasy rejestrującej, przy czym nie rejestruje niektórych transakcji.
Mając zatem na uwadze to, że niewystawianie albo niewydawanie paragonów fiskalnych najdobitniej świadczy o naruszeniu obowiązków podatkowych i prowadzi do zaburzeń konkurencji na rynku, koniecznym jest wyposażenie organów KAS w narzędzia do podejmowania działań celu zapobiegania tym naruszeniom. W związku z tym proponuje się wprowadzenie nabycia sprawdzającego, jako elementu konsekwentnie prowadzonej polityki, mającej na celu uszczelnienie systemu podatkowego. Za wprowadzeniem tej instytucji do polskiego porządku prawnego przemawia potrzeba ochrony konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej realizowanej przez powszechność i równość opodatkowania, jak również ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. Równowaga budżetowa stanowi samoistną wartość konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań. Konieczność jej ochrony i zachowania wynika z ogółu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji RP oraz z jej art. 1 stanowiącego, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Z kolei art. 20 Konstytucji RP wyraża zasady ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej wskazując, że jego podstawę stanowi społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych. Podstawową zasadą tego ustroju jest wolność gospodarcza, obejmująca m.in. prawo do konkurencji. Ograniczenie wolności prowadzenia działalności i konkurencji może mieć miejsce ze względu na konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej i może nastąpić jedynie w drodze ustawy.
Zasada ochrony konkurencji doznaje uszczerbku poprzez nieuczciwe zachowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, takie jak sprzedaż i kupowanie pustych faktur, czy niewystawiane paragonów fiskalnych. Podatnicy w takich sytuacjach uzyskują korzyści w związku z unikaniem opodatkowania. Uzyskana w nieuczciwy sposób przewaga nad konkurencją nie może podlegać ochronie. W tym przypadku, dla zachowania konkurencji, państwo powinno podjąć działania, zmierzające do powstrzymywania utrudnień w prowadzeniu przedsiębiorstw ze strony innych podmiotów i wyrównania szans.
Projektowane przepisy będą z jednej strony przeciwdziałały negatywnym zjawiskom, których następstwem jest niewywiązywanie się z obowiązków podatkowych, z drugiej zaś będą chroniły podmioty gospodarcze rzetelnie rozliczające się z fiskusem.
Wyżej wymienione argumenty przemawiają za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego (systemu podatkowego) projektowanej instytucji nabycia sprawdzającego, która z jednej strony stanowić będzie narzędzie chroniące podatników rzetelnie wywiązujących się z obowiązków podatkowych przed nieuczciwą konkurencją, a równocześnie dzięki brakowi nadmiernego formalizmu będzie nieuciążliwa dla kontrolowanych podatników.

Podobnie jak w przypadku ustawy Kodeks karny skarbowy, nowo projektowane przepisy art. 28 ust. 7a i art. 33 ust. 1 pkt 1a oraz zmiana w tytule działu V ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej mają charakter dostosowawczy.
Dodanie art. 28a i zmiana w art. 33a ust. 1 związane są z tzw. „odmiejscowieniem" postępowania przygotowawczego i postępowania mandatowego w związku z czynnością

nabycia sprawdzającego i ewentualną sankcją, o której była mowa w art. 62 § 4 i 5 lub art. 83 § 1a Kks.

Dla potrzeb tej instytucji prawnej proponuje się dodać rozdział 1b pt. „Nabycie sprawdzające". W związku z powyższym zasadnym jest dokonanie zmiany tytułu działu V ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

W ramach nowo projektowanej regulacji wyjaśnia się, co następuje.

Art. 94k - określa, na czym polega nabycie sprawdzające. Należy nadmienić, że rozwiązanie dotyczące realizowania władczych uprawnień organu na gruncie prawa do nabycia towaru lub usługi a następnie zwrotu, nie jest rozwiązaniem nowym. Wzorowane jest bowiem na rozwiązaniu od lat funkcjonującym w polskim systemie prawnym (np. ustawa o Inspekcji Handlowej). Nabycie sprawdzające dotyczyć będzie wyłącznie faktycznego sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego poprzez dokonanie przez organ podatkowy zakupu towaru lub usługi. Czynność ta nie będzie miała charakteru kontroli podatkowej ani kontroli celno-skarbowej w rozumieniu obowiązujących przepisów, dzięki czemu będzie mniej sformalizowana, a tym samym szybka do przeprowadzenia i nieuciążliwa dla podatników. Podkreślenia wymaga jednak, że nabycie sprawdzające nie wyklucza możliwości przeprowadzenia w podmiotach obowiązanych do ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej w zakresie prawidłowości realizacji obowiązku ewidencjonowania (odpowiednio art. 54 ust. 1 pkt 1, art. 62 ust. 5 pkt 3 ustawy o KAS).
Nabycie sprawdzające będzie obejmowało sprawdzenie prawidłowości ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej (pkt 1) oraz wydawanie nabywcy paragonu fiskalnego (pkt 2), co w praktyce będzie dotyczyło sprawdzenia czy paragon został wystawiony zgodnie z przepisami prawa, np. w momencie sprzedaży, otrzymania zapłaty. Przepis został skonstruowany w taki sposób, żeby wprost wskazać, że nabycie będzie dotyczyło wyłącznie ewidencjonowania i wydawania paragonów fiskalnych, co jest sankcjonowane w art. 62 § 4 i 5 kks.

Dodatkowo, warto wskazać, że nabycie sprawdzające jest samoistną instytucją i kończy się w przypadku braku naruszenia przepisów – notatką, albo mandatem i protokołem, o ile takie naruszenia wystąpią. Nie wyklucza się wszczęcia po nim kontroli, czy postępowania podatkowego, jeżeli organy KAS będą miały przesłanki do takich działań, np. w sytuacji gdy po analizie przekazanego materiału dowodowego, komórki odpowiedzialne za analizę ryzyka stwierdzą, że zaistniały przesłanki do podjęcia dalszych kroków. Przepisy, na podstawie których będą prowadzone dalsze działania w stosunku do podmiotu są uregulowane w Ordynacji podatkowej oraz innych przepisach ustawy o KAS i nie ma potrzeby regulowania tego w projektowanym rozdziale, tym bardziej, że omawiane rozwiązanie jest odrębną instytucją, mającą swój początek i koniec podczas jednej czynności.

Art. 94l:

1) pkt 1 - wprowadza się definicję sprawdzanego, tj. podatnika u którego dokonano nabycia sprawdzającego albo osobę dokonującą w jego imieniu i na jego rzecz sprzedaży towarów lub usług (sprzedawcę);

2) pkt 2 – wprowadza się również definicję sprawdzającego, tj. pracownika pracującego w urzędzie skarbowym albo funkcjonariusza pełniącego służbę w urzędzie celno-skarbowym dokonujących nabycia sprawdzającego.

Art. 94m:

1) ust. 1 - wskazuje się w tym przepisie przez kogo może być dokonane nabycie sprawdzające oraz proponuje się aby czynność nabycia sprawdzającego przeprowadzana była na podstawie stałego upoważnienia udzielonego przez naczelnika urzędu skarbowego lub przez naczelnika urzędu celno-skarbowego i legitymacji służbowej;
2) ust. 2 - wymienia się zamknięty katalog elementów jakie powinno zawierać takie upoważnienie.

Art. 94n - projektowany przepis przyjmuje się, że w toku nabycia sprawdzającego sprawdzającemu przysługiwać będzie uprawnienie do legitymowania sprawdzanego lub ustalania w inny sposób tożsamości osób w zakresie niezbędnym na potrzeby tego nabycia. Przepis ten reguluje uprawnienie sprawdzających do ustalania tożsamości sprawdzanych analogicznie do uprawnienia określonego w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o KAS, np. poprzez przywołanie funkcjonariusza Policji. Powyższe jest istotne choćby w kontekście tego, że notatka albo protokół z nabycia sprawdzającego winien zawierać oznaczenie sprawdzanego, w tym danych dotyczących osoby, która dokonała sprzedaży.

Art. 94o:

1) ust. 1 - proponuje się by nabycie sprawdzające było dokonywane w miejscu sprzedaży towarów lub świadczenia usług przez sprawdzanego, co jest zrozumiałe ze względu na charakter tej czynności;
2) ust. 2 - przewiduje się, że niezwłocznie po dokonaniu nabycia towaru lub usługi i sprawdzeniu wywiązywania się z obowiązków ewidencjonowania sprzedaży i wydawania paragonu, pracownik lub funkcjonariusz okaże sprawdzanemu legitymację służbową oraz poinformuje o dokonaniu nabycia sprawdzającego i pouczy sprawdzanego o jego prawach i obowiązkach;
3) ust. 3 – projektowany przepis przewiduje, że na żądanie sprawdzanego, sprawdzający okaże mu również stałe upoważnienie do dokonania nabycia sprawdzającego.

Art. 94p:

1) ust. 1 - projektowany przepis określa zasady zwrotu towaru. Zgodnie z tym ustępem towar nabyty w toku nabycia sprawdzającego, w tym paragon fiskalny – o ile taki został wydany - podlegać będzie niezwłocznie zwrotowi, zgodnie z przyjętą regułą obustronnego zwrotu towaru i uiszczonej przez sprawdzającego ceny;
2) ust. 2 - w tym przepisie przewiduje się wyjątek od zasady zwrotu towaru, wskazując, że towar nie będzie podlegał zwrotowi, gdy z uwagi na rodzaj towaru lub jego szczególne właściwości, nie byłaby możliwa jego ponowna sprzedaż. Wprowadzenie dodatkowej przesłanki dotyczącej „szczególnych właściwości" uzasadnione jest faktem, że warunek dotyczący rodzaju towaru nie jest wystarczający do określenia, czy towar może być ponownie sprzedany (np. z uwagi na rodzaj opakowania lub właściwość, np. lody). W takiej sytuacji towar będzie mógł być pozostawiony w miejscu jego nabycia za zgodą sprawdzanego. Rozwiązanie takie umożliwi prowadzenie nabycia sprawdzającego, m.in. w branży gastronomicznej, gdzie z uwagi na rodzaj towaru, co do zasady, nie jest możliwa ponowna jego sprzedaż. Przy takim

rozwiązaniu na przedsiębiorcę nie jest przerzucone ryzyko straty (zapłata za towar następuje). Nadto wyrażenie zgody sprawdzanego na pozostawienie towaru, zabezpiecza sprawdzających przed koniecznością jego utylizacji na koszt organu, jeżeli przepisy odrębne stanowią taki wymóg;

3) ust. 3 - projektowany przepis wprowadza przesłanki obligatoryjnego odstąpienia od zwrotu towaru. Zgodnie z nim nie nastąpi zwrot towaru, gdy ten będzie stanowił dowód popełnienia przestępstwa, przestępstwa skarbowego, wykroczenia lub wykroczenia skarbowego podlegającego zatrzymaniu, zajęciu albo zabezpieczeniu na podstawie odrębnych przepisów. Sytuacja taka będzie miała miejsce wówczas, gdy w toku nabycia sprawdzającego dojdzie do ujawnienia czynu zabronionego, a nabyty towar będzie stanowił dowód popełnienia przestępstwa, przestępstwa skarbowego, wykroczenia lub wykroczenia skarbowego (np. art. 66 kks - wadliwe oznakowanie wyrobów akcyzowych, art. 305 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej – podrabianie znaków towarowych);
4) ust. 4. – w przypadku, o którym mowa w ww. punkcie lub odmowy zwrotu zapłaty otrzymanej za towar, wydanego sprawdzającym paragonu fiskalnego nie będą oni zwracali sprawdzanemu.

Art. 94q – projektowany przepis określa obowiązki sprawdzanego. W pkt 1 wskazuje, że sprawdzany ma obowiązek przyjąć zwracany towar, następnie jest zobowiązany do przyjęcia paragonu fiskalnego wydany do transakcji jego sprzedaży (pkt 2) oraz do zwrotu zapłaty otrzymanej za zwracany albo zatrzymany, zajęty albo zabezpieczony towar (pkt 3). Jednocześnie, jak już wskazano, wprowadzono sankcje w Kodeksie karnym skarbowym za niewykonanie którejkolwiek z tych czynności (art. 83 § 1a Kks).

Art. 94r:

1) ust. 1 i 2 - projektowane przepisy określają zasady dotyczące nabycia usługi. Usługa wykonana nie będzie podlegała zwrotowi. Jednakże, gdy za usługę nabytą w toku nabycia sprawdzającego zapłacono z góry (co może się zdarzyć w obrocie gospodarczym) sprawdzany będzie obowiązany do zwrotu zapłaty, gdy usługa ta nie została *de facto* wykonana. Należy również wskazać, że gdy w ramach usługi otrzymuje się również towar (np. gdy usługa obejmuje wykonanie mebla) to należy go traktować jako integralną część usługi niepodlegającą zwrotowi;
2) ust. 3 - jeżeli w toku nabycia sprawdzającego został wydany paragon fiskalny dla usługi, która nie została wykonana, sprawdzany będzie zobowiązany do przyjęcia tego paragonu, chyba że sprawdzany odmówi zwrotu otrzymanej zapłaty za usługę.

Art. 94s - projektowany przepis wskazuje, że w celu dokumentowania czynności nabycia sprawdzającego sprawdzający sporządzał będzie notatkę, gdy podatnik będzie prawidłowo wykonywał obowiązki ewidencyjne. Notatka ta będzie zawierała tylko niezbędne da, stąd należało będzie w niej podać:

a) datę i miejsce (adres) dokonania nabycia sprawdzającego,
b) dane o sprawdzanym, np. NIP, nazwę (firmę),
c) wartość sprzedaży brutto, w tym kwotę należnego podatku od towarów i usług, wykazanych na paragonie fiskalnym,
d) numer paragonu fiskalnego oraz numer unikatowy kasy rejestrującej,
e) dane osób dokonujących czynności nabycia sprawdzającego.

Przepis ten w praktyce pozwoli na usprawnienie dokumentowania nabycia sprawdzającego oraz ograniczenie nadmiernego formalizmu. Ograniczona treść notatki pozwoli na utrwalenie faktu przeprowadzenia nabycia sprawdzającego, w toku którego nie stwierdzono nieprawidłowości, a jednocześnie pozwoli na budowę bazy danych o tych szczególnych kontrolach, w celu umożliwienia wykonywania tych czynności w oparciu o analizę ryzyka. Do protokołu odnosi się kolejny przepis art. 94t. Tak skonstruowane przepisy pozwalają na jasne rozgraniczenie przypadków, w których sporządza się notatkę albo protokół.

Art. 94t:

1) ust. 1 - mimo że nabycie sprawdzające ma być jak najmniej sformalizowane, dla potrzeb zapewnienia dokumentowania wybranych okoliczności towarzyszących temu nabyciu w projektowanym ustępie przewiduje się, że sporządzany będzie obligatoryjnie protokół, np. w przypadku gdy zostaną stwierdzone nieprawidłowości lub sprawdzany odmówi przyjęcia zwracanego towaru, czy też nie będzie mógł być on zwrócony;
2) ust. 2 – projektowany przepis wskazuje elementy protokołu, przy czym użyte w ww. jednostce redakcyjnej określenie „w szczególności" powoduje, że katalog ten ma charakter otwarty. Odnotowanie wszystkich omawianych w tym punkcie przypadków będzie miało znaczenie analityczne, również w zakresie badania szarej strefy oraz porządkowe, niezbędne dla prawidłowego rozliczenia pobranych z funduszu nabycia sprawdzającego środków;
3) ust. 3 - projektowany przepis wskazuje, że protokół sporządzany będzie w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden pozostawiany będzie sprawdzanemu. Dla potrzeb ewidencjonowania niezwróconych towarów wystarczy przekazanie do właściwej komórki kserokopii protokołu poświadczonej za zgodność ze wskazaniem sprawy, w której znajduje się drugi egzemplarz protokołu.

Art. 94u - projektowany przepis stanowi, że w toku nabycia sprawdzającego dla potrzeb dokumentowania tej czynności stosowany będzie art. 64 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS. Dokumentacja przebiegu czynności sporządzana będzie poprzez wykonywanie szkiców, kopiowanie, filmowanie, fotografowanie oraz dokonywanie nagrań dźwiękowych.

Art. 94w - zgodnie z projektowanym przepisem, naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celno-skarbowego będą mogli przeprowadzić nabycie sprawdzające na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Projektowany przepis odpowiada więc ogólnej regule wynikającej z art. 61 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, że organ KAS nie jest ograniczony swoim terytorialnym zasięgiem działania podczas wykonywania kontroli celno-skarbowej.

Art. 94x - z projektowanego przepisu wynika, że do nabycia sprawdzającego nie będzie się stosować przepisów rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, o ograniczeniu kontroli działalności gospodarczej z uwagi na szczególny charakter tej czynności.

Art. 94y:

1) ust. 1 - proponuje się by dla celów realizacji nabycia sprawdzającego utworzyć fundusz. To z tego funduszu będą pochodzić środki na zakup towarów i usług, które w znacznej kwocie będą jedynie rotowały. Środki na fundusz zapewniane będą w budżecie państwa,

w części budżetowej, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych;

2) ust. 2 - w projektowanym przepisie uregulowano, sytuację własności towaru, który nie został zwrócony (z wyłączeniem towaru pozostawionego za zgodą sprawdzanego) i towar nabyty w ramach wykonanej usługi (będący jej integralną częścią) oraz towar, którego przyjęcia odmówił sprawdzany. W takich sytuacjach towar ten będzie własnością Skarbu Państwa reprezentowanego przez dyrektora izby administracji skarbowej;
3) ust. 3 - wskazuje, że minister właściwy do spraw finansów publicznych określi w drodze zarządzenia sposób dysponowania funduszem nabycia sprawdzającego oraz zasady dysponowania nabytym w ramach tej instytucji towarem uwzględniając konieczność zapewnienia właściwego gospodarowania tymi środkami. To zarządzenie będzie szczegółowo opisywało sposób obiegu środków finansowych przekazanych do funduszu na nabycia sprawdzające w celu wyeliminowania nieprawidłowości w dysponowaniu tymi środkami.

Mając na uwadze specyfikę ten nowej instytucji prawnej należy zauważyć, że w przypadku gdy usługi o charakterze osobistym nabyte w ramach nabycia sprawdzającego, np. usługa fryzjerska, która nie będzie podlegać z racji ich charakteru zwrotowi, przychód pracownika albo funkcjonariusza nie będzie stanowi jego przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Takie stanowisko wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie z 8 lipca 2014 r. o sygn. akt K 7/13.

Tymczasowe zajęcie ruchomości

Do zadań KAS należy, m.in. wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych (art. 2 ust. 1 pkt 6 ustawy o KAS). Fakt permanentnego, wysokiego zadłużenia wobec Skarbu Państwa potwierdza, m.in. wystąpienie pokontrolne NIK nr KBF.410.001.08.2019 z 30 kwietnia 2019 r. (wysokość zadłużenia to ponad 101 mld zł). Dodatkowo należy zauważyć, że zaległości powyżej 10 000 zł objęte tytułami wykonawczymi wynoszą kilkanaście miliardów złotych. Z wymagalnych należności egzekwowane jest rocznie ponad 4 mld zł, stąd zwiększenie efektywności egzekucji administracyjnej wymaga wyposażenia organów KAS w nowe narzędzie. Jednocześnie zobowiązani posiadają majątek ruchomy, który mógłby być przedmiotem zajęcia, np. na poczet zaległości podatkowych, jednakże zastosowanie dotychczasowego środka egzekucyjnego, jakim jest zajęcie ruchomości przewidziane w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1427, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą", podlega pewnym ograniczeniom funkcjonalnym.

Projektowana zmiana stanowi uzupełnienie rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 11 września 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2070). W art. 98 § 1a ustawy przewidziano, że zajęcie ruchomości może nastąpić na podstawie wpisów w stosownych ewidencjach prowadzonych przez zobowiązanego, urzędowych rejestrach ruchomości lub rejestrach zastawów.

Skuteczna egzekucja zaległości podatkowych jest fundamentalnym elementem państwa prawa i pozwala dostarczać państwu oraz jednostkom samorządu terytorialnego odpowiednie dochody

na pokrycie wydatków publicznych. Każda egzekucja powinna być szybka i skuteczna. By taka była organy egzekucyjne muszą być wyposażone w adekwatne narzędzia. Wydaje się, że pozytywne doświadczenia, m.in. z wdrożeniem systemu monitorowania przewozu i obrotu oraz związane z nim kontrole przewozu towarów dają podstawę do dalszego wykorzystania zasobów Krajowej Administracji Skarbowej. Z uwagi na wykonywanie przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej kontroli celno-skarbowych, np. kontroli na drogach publicznych i przejściach granicznych, kontroli ex-post, które odnoszą się do towarów i środków transportu możliwe jest wykorzystanie Krajowej Administracji Skarbowej do ujawniania majątku dłużników, wobec których organy egzekucyjne (egzekutorzy) nie mogą z przyczyn obiektywnych zastosować środka egzekucyjnego w postaci zajęcia ruchomości na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Dlatego też zasadnym jest dodanie nowego instrumentu (uprawnienia) funkcjonariuszom Służby Celno-Skarbowej do podejmowania działań w stosunku do dłużników, wobec których organy egzekucyjne wystawiły tytuły wykonawcze. Instrumentem tym winno być tymczasowe zajęcie ruchomości. Instytucja ta będzie polegała na podjęciu czynności przez funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej, w wyniku której naczelnik urzędu celno-skarbowego nabywał będzie tymczasowe prawo rozporządzania ruchomościami zobowiązanego w zakresie niezbędnym do wykonania przez administracyjny organ egzekucyjny obowiązku objętego tytułem wykonawczym.

W ramach tej instytucji funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej, o ile stwierdzą na podstawie danych z systemu EGAPOLTAX, że w stosunku do zobowiązanego jest prowadzona egzekucja administracyjna będą mogli zatrzymać ruchomości przez okres 96 godzin w ramach tymczasowego zajęcia ruchomości. W okresie tym właściwy organ egzekucyjny będzie obowiązany ponownie zweryfikować istnienie i wysokość zadłużenia zobowiązanego, tak aby móc poprzez zatwierdzenie przejść z tymczasowego zajęcia w zajęcie ruchomości, o którym mowa w art. 97 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Wydanie przez organ egzekucyjny postanowienia o zatwierdzeniu (w całości albo części) bądź odmowie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości musi być poprzedzone ponowną weryfikacją istnienia obowiązku, ponieważ w czasie od sporządzenia przez funkcjonariusza protokołu, do którego wpisano tymczasowo zajęte ruchomości do jego zatwierdzenia przez organ egzekucyjny, zobowiązany może wykonać zobowiązanie i uiścić należności, co spowoduje, że tymczasowe zajęcie ruchomości będzie już bezprzedmiotowe.
Każdy zobowiązany będzie mógł uchronić ruchomości przed tymczasowym zajęciem, o ile okaże dowody stwierdzające wykonanie zobowiązania albo że dochodzony obowiązek nie jest wymagalny, został umorzony, wygasł z innego powodu lub nie istnieje.

Wprowadzenie w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości ma na celu wzmocnienie efektywności działań organów KAS w zakresie skutecznego egzekwowania należności, a tym samym ochrony interesów m.in. Skarbu Państwa. Istotą tymczasowego zajęcia ruchomości jest możliwość ograniczonego w czasie zajęcia ruchomości, jeżeli funkcjonariusz w toku wykonywania kontroli celno-skarbowej ujawni majątek ruchomy zobowiązanego i ustali, że posiada on zaległości egzekwowane przez naczelnika urzędu skarbowego na podstawie jednego bądź kilku tytułów wykonawczych,

a kwota tych zaległości bez odsetek z tytułu niezapłacenia ich w terminie, kosztów upomnienia i kosztów egzekucyjnych przekracza łącznie 10 000 złotych.

Tymczasowe zajęcie ruchomości przekształci się w zajęcie egzekucyjne z dniem wydania postanowienia o jego zatwierdzeniu pod warunkiem, że nastąpiło ono nie później niż przed upływem 96 godzin od podpisania przez funkcjonariusza protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości. Wprowadzane regulacje zapewniają przy tym uprawnionemu prawo do zaskarżenia czynności w ramach zażalenia na postanowienie o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości, zabezpieczając tym samym jego prawo do ochrony. Zostaje ono dodatkowo wzmocnione rozwiązaniem, które nakłada na organ egzekucyjny obowiązek badania prawidłowości wypełnienia protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości i zgodności dokonanej czynności z przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Mając na uwadze zasadę proporcjonalności i adekwatność przyjętych regulacji wobec zamierzonych celów i ograniczanych praw, przyjęto że ochrona interesów Skarbu Państwa uzasadnia ingerencję w prawo własności i dokonanie tymczasowego zajęcia ruchomości. Ingerencja ta przy tym jest ograniczona w czasie do niezbędnego minimum i sformalizowana w sposób zapewniający ochronę praw zobowiązanego, w tym w szczególności weryfikację faktycznego istnienia zobowiązania. Cel w postaci ochrony interesu Skarbu Państwa jest zatem równoważony wprowadzeniem jak najmniej uciążliwych dla jednostki rozwiązań.

Art. 2 ust. 2 – proponuje się dodać przepis art. 94z ust. 1 do zadań wykonywanych wyłącznie przez funkcjonariuszy, którzy wykonując czynności kontroli celno-skarbowej będą mogli dokonać tymczasowego zajęcia ruchomości.

Dla potrzeb tej instytucji prawnej proponuje się dodać rozdział 1c pt. „Tymczasowe zajęcie ruchomości". W związku z powyższym zasadnym jest i w tym przypadku dokonanie zmiany tytułu działu V ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 94z:

1) ust. 1 – tymczasowe zajęcie ruchomości to instytucja stosowana nie przez egzekutora, ale funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej wykonującego kontrolę celno-skarbową. W przypadku, gdy w trakcie kontroli na drodze albo kontroli granicznej okaże się, że zobowiązany posiada zaległości egzekwowane przez naczelnika urzędu skarbowego (organ egzekucyjny) na podstawie tytułów wykonawczych i jednocześnie kontrolujący ujawni majątek ruchomy dłużnika, wówczas dokona tymczasowego zajęcia ujawnionych ruchomości. Czynność ta prowadzi dotyczyć będzie przypadków prowadzonej egzekucji administracyjnej na podstawie tytułów wykonawczych obejmujących należności pieniężne, a kwota tych należności bez odsetek z tytułu niezapłacenia ich w terminie, kosztów upomnienia i kosztów egzekucyjnych przekraczała będzie łącznie 10 000 złotych. Tymczasowe zajęcie ruchomości nie będzie mogło być zastosowane do egzekucji z pieniędzy;
2) ust. 2 – przedmiotem czynności tymczasowego zajęcia ruchomości będą mogły być ruchomości będące we władaniu zobowiązanego oraz będące we władaniu innych osób. Jest to rozwiązanie analogiczne do brzmienia art. 97 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;

3) ust. 3 – projektowany przepis stanowi, że tymczasowemu zajęciu ruchomości nie będą podlegać ruchomości o wartości znacznie przewyższającej kwotę potrzebną do zaspokojenia egzekwowanej przez organ egzekucyjny należności pieniężnej. Takie rozwiązanie zapewni ochronę interesów zobowiązanego (dłużnika) i stanowi gwarancję stosowania tymczasowego zajęcia ruchomości w sposób celowy, proporcjonalny oraz adekwatny;
4) ust. 4 – z chwilą podpisania protokołu zobowiązany będzie tracił prawo do rozporządzania zajętymi ruchomościami, tak by nie mógł zbyć tych ruchomości. Jednak gdy dojdzie do takiego zbycia po tymczasowym zajęciu, nie będzie to stanowić przeszkody do zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości i tym samym *de facto* bezskuteczności czynności zbycia. Rozwiązanie takie służy zabezpieczeniu interesów Skarbu Państwa. Jeżeli bowiem w czasie pomiędzy dokonaniem tymczasowego zajęcia ruchomości a jego zatwierdzeniem przez organ egzekucyjny nastąpi nieuprawnione zbycie ruchomości, nie spowoduje to niemożności zaspokojenia interesów Skarbu Państwa. Dodatkowo ewentualne działania zobowiązanego polegające na obciążeniu tymczasowo zajętych ruchomości przez zobowiązanego będzie nieważne, a zabezpieczona wierzytelność nie będzie korzystała z pierwszeństwa zaspokojenia dla należności pieniężnych zabezpieczonych zastawem. Dlatego też w celu realizacji tej ochrony do tymczasowego zajęcia ruchomości odpowiednie zastosowanie będzie miał art. 37c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Art. 94za:
1) ust. 1 – proponuje się by w przypadku zastosowania tymczasowego zajęcia ruchomości dłużnik był pozbawiony czasowo prawa do rozporządzania zajętą ruchomością;
2) ust. 2 – projektowane zajęcie nie będzie mogło być dłuższe niż 96 godzin od chwili podpisania protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości przez funkcjonariusza dokonującego tej czynności. Czas ten jest niezbędny dla dokonania zatwierdzenia przez organ egzekucyjny (naczelnika urzędu skarbowego) tej czynności po zweryfikowaniu zasadności i prawidłowości jej dokonania.

Art. 94zb – na mocy projektowanego przepisu funkcjonariusz będzie obowiązany do odstąpienia od tymczasowego zajęcia ruchomości, jeżeli zobowiązany okaże mu dowody stwierdzające:
1) wykonanie zobowiązania (kopię przelewu, wyciągu bankowego), umorzenie, wygaśnięcie albo nieistnienie obowiązku, np. w związku z przedawnieniem, odroczeniem terminu wykonania obowiązku, rozłożeniem na raty spłaty należności pieniężnych na mocy stosownych rozstrzygnięć organów podatkowych;
2) w przypadku gdy ruchomości podlegają wyłączeniu albo zwolnieniu z egzekucji administracyjnej;
3) ponadto funkcjonariusze nie będą dokonywać zajęcia ruchomości podlegających łatwemu zepsuciu, jak również zwierząt. Należy przy tym zaznaczyć, że jeżeli w trakcie kontroli, w wyniku której zdecydowano o zastosowania tymczasowego zajęcia ruchomości, zobowiązany nie przedstawi dowodu wykonania zobowiązania (np. dowodu wpłaty), będzie mógł przedstawić taki dowód organowi egzekucyjnemu, który otrzyma odwzorowanie cyfrowe protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości. Przedstawienie dowodu na tym etapie

spowoduje, że organ egzekucyjny wyda postanowienie o odmowie zatwierdzenia w całości tymczasowego zajęcia ruchomości (zob. dodawany art. 96n § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji).

Tym samym odstąpienie od tymczasowego zajęcia ruchomości obejmuje sytuacje, w których postępowanie egzekucyjne nie jest już prowadzone (ze względu na wykonanie, umorzenie, wygaśnięcie albo nieistnienie obowiązku), a także gdy postępowanie egzekucyjne jest zawieszone z powodu przesunięcia w czasie obowiązku wykonania należności pieniężnej, co będzie miało miejsce, np. w przypadku rozłożenia na raty spłaty dochodzonych należności pieniężnych.

Należy zauważyć, że konieczność odstąpienia od tymczasowego zajęcia ruchomości może mieć miejsce także w razie wystąpienia sytuacji szczególnej, wynikającej z przepisów odrębnych, tj. wstrzymania wykonania obowiązku przez sąd administracyjny na podstawie art. 61 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Dodatkowo kontrolujący odstąpi od egzekucji, gdy ujawniona ruchomość podlegać będzie wyłączeniu lub zwolnieniu z egzekucji w okolicznościach wskazanych przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Art. 94zc:

1) ust. 1 – proponuje się, by stosując instytucję tymczasowego zajęcia ruchomości, funkcjonariusz wpisywał do protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości zajmowane ruchomości;
2) ust. 2 – protokół tymczasowego zajęcia ruchomości będzie zawierać szereg elementów składowych istotnych do dalszego postępowania egzekucyjnego:
   a) oznaczenie zobowiązanego,
   b) oznaczenie organu egzekucyjnego i numeru tytułu wykonawczego stanowiącego podstawę do tymczasowego zajęcia,
   c) kwotę należności pieniężnej, z wyłączeniem odsetek z tytułu niezapłacenia jej w terminie, kosztów upomnienia i kosztów egzekucyjnych,
   d) wyszczególnienie tymczasowo zajętych ruchomości z podaniem ich liczby lub ilości, rodzaju jednostki miary oraz opis każdej tymczasowo zajętej ruchomości według cech jej właściwych,
   e) pouczenie zobowiązanego o zakazie rozporządzania tymczasowo zajętymi ruchomościami oraz o skutkach tego zajęcia,
   f) imię i nazwisko albo oznaczenie dozorcy,
   g) pouczenie dozorcy o skutkach przyjęcia tymczasowo zajętych ruchomości pod dozór,
   h) imiona i nazwiska osób uczestniczących w tymczasowym zajęciu ruchomości,
   i) wnioski i oświadczenia zgłoszone w trakcie tymczasowego zajęcia ruchomości,
   j) zgłoszone przez obecnych wnioski i oświadczenia,
   k) podpisy obecnych lub wzmiankę o przyczynie braku podpisów,
   l) miejsce, datę oraz oznaczenie godziny i minuty podpisania protokołu przez funkcjonariusza;

3) ust. 3 – w przypadku zastosowania tymczasowego zajęcia ruchomości przepisy art. 51 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji dotyczące świadków czynności egzekucyjnych będą stosowane odpowiednio;
4) ust. 4 – sporządzony zgodnie z powyższymi zasadami protokół tymczasowego zajęcia ruchomości funkcjonariusz będzie doręczał zobowiązanemu i dozorcy, gdy zajęte czasowo ruchomości nie zostaną pozostawione u zobowiązanego zgodnie z art. 100 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;

Art. 94zd – projektowany przepis stanowi o odpowiednim stosowaniu przepisów art. 100-103 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji do tymczasowego zajęcia ruchomości. Tym samym zastosowanie będą miały w tej sytuacji regulacje dotyczące m.in. pozostawienia ruchomości pod dozorem zobowiązanego, prawa zwykłego używania przez niego zajętej ruchomości, a także odpowiedzialności, obowiązków, wydatków i wynagrodzenia dozorcy, jeżeli zostały mu one oddane . Jest to uzasadnione, zważywszy na wynikającą z odpowiedniego stosowania art. 100 ww. ustawy, możliwość pozostawienia zajętej ruchomości pod dozorem innej osoby. Rozwiązanie takie zabezpiecza interes organu i stanowi gwarancję, że ewentualne oddanie tymczasowo zajętej ruchomości pod dozór innej osoby nie będzie mieć wpływu na dalszą egzekucję z tej ruchomości. Jeżeli natomiast w konkretnej sprawie nie zostanie podjęta decyzja o pozostawieniu tymczasowo zajętej ruchomości u zobowiązanego albo pod dozorem innej osoby, pozostanie ona pod dozorem naczelnika urzędu celno-skarbowego, z upoważnienia którego działał funkcjonariusz dokonujący tymczasowego zajęcia ruchomości.

Art. 94ze – w projektowanym przepisie przyjęto, że niezwłocznie po dokonaniu tymczasowego zajęcia ruchomości funkcjonariusz przekaże z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej do organu egzekucyjnego, a w przypadku kilku organów do każdego właściwego, odwzorowanie cyfrowe protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości (a więc dokument elektroniczny, który stanowić będzie e-kopię papierowego protokołu, umożliwiającą zapoznanie się z jego treścią bez konieczności bezpośredniego dostępu do oryginału protokołu), informacje dotyczące miejsca przechowywania zajętej ruchomości, imienia i nazwiska lub nazwy dozorcy oraz faktycznie poniesionych kosztów związanych z tymczasowym zajęciem ruchomości. Czynność ta będzie istotna ze względu na określony w projektowanych przepisach krótki czas na przekształcenie tymczasowego zajęcia ruchomości w zajęcie ruchomości.

ZMIANY W USTAWIE KODEKS KARNY SKARBOWY

Zmiany w art. 53 § 31 i art. 83 § 1 ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2021 r. poz. 408 i 694) mają charakter dostosowawczy w związku wprowadzeniem do systemu podatkowego, w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, nowej instytucji nabycia sprawdzającego.

Dodanie w art. 83 nowego § 1a jest niezbędne w celu zapewnienia egzekwowania nałożonych obowiązków w toku nabycia sprawdzającego a związanych z jego charakterem, wskazanym w dalszej części uzasadnienia do omawianego przepisu. Tak więc, w przypadku podmiotu, który w toku nabycia sprawdzającego odmówił przyjęcia zwrotu towaru, który może być zwrócony lub nie przyjęcia wydanego sprawdzającemu paragonu fiskalnego, lub zwrotu otrzymanej zapłaty za towar lub niewykonaną usługę będzie można nałożyć na sprawdzanego

karę grzywny za wykroczenie skarbowe. Ten rodzaj dyscyplinowania sprawdzanych związany jest z tym, że organy KAS w ramach tej instytucji nie mają na celu nabywanie dla potrzeb swych jednostek organizacyjnych towarów i usług, ale muszą weryfikować realizację przez podatników ich obowiązków podatkowych, w tym przypadku ewidencjonowania sprzedaży z wykorzystaniem kas rejestrujących. W związku z tym w ostatniej fazie czynności nabycia sprawdzającego, gdy dojdzie do zakupu towaru, niezbędnym jest jego zwrócenie sprzedającemu i odzyskanie środków przeznaczonych na ich zakup, tak by nie powodować luk finansowych w funduszu nabycia sprawdzającego.

ZMIANY W USTAWIE O POSTĘPOWANIU EGZEKUCYJNYM W ADMINISTRACJI

Konsekwencją dodania nowego rozdziału 1c w dziale V do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej jest projektowana zmiana. Dodaje ona nowy rozdział w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Jest to rozdział 5a pt. „Zatwierdzenie tymczasowego zajęcia ruchomości". W rozdziale tym znalazły się przepisy regulujące zatwierdzanie przez organy egzekucyjne tymczasowego zajęcia ruchomości przewidzianego w przepisach ustawy o KAS.

Art. 96n:

1) § 1 – na podstawie otrzymanego odwzorowanego cyfrowo protokołu tymczasowego zajęcia organ egzekucyjny zatwierdzi w całości tymczasowe zajęcie ruchomości w egzekucji administracyjnej prowadzonej przez ten organ na podstawie tytułu wykonawczego wymienionego w protokole tymczasowego zajęcia ruchomości, jeżeli nie wykonano, nie umorzono, nie stwierdzono wygaśnięcia albo nieistnienia obowiązku, nie odroczono terminu wykonania obowiązku, ani nie rozłożono na raty spłaty należności pieniężnych, a także gdy tymczasowo zajęte ruchomości nie zostały wyłączone spod egzekucji lub od niej zwolnione. Warunkiem zatwierdzenia w całości tymczasowego zajęcia ruchomości będzie także to, by zajęcie nie naruszało przepisów ustawy, a protokół tymczasowego zajęcia ruchomości został prawidłowo wypełniony, zgodnie z art. 94zc ust. 2 ustawy o KAS.
   Dopuszcza się możliwość zatwierdzenia przez organ egzekucyjny tymczasowego zajęcia ruchomości w egzekucji administracyjnej prowadzonej przez ten organ na podstawie tytułu wykonawczego wymienionego w protokole tymczasowego zajęcia ruchomości w części - w przypadku spełnienia w tym zakresie warunków określonych w pkt 1 i odmowy zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości w pozostałej części. Sytuacja taka będzie miała miejsce np. wówczas, gdy tymczasowe zajęcie ruchomości zastosowano w związku z istnieniem kilku tytułów wykonawczych, a przed zatwierdzeniem tymczasowego zajęcia ruchomości część dochodzonych należności objętych tytułami wykonawczymi wygasła (została zapłacona). Wówczas w tym zakresie organ egzekucyjny odmówi zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości. Organ egzekucyjny wyda postanowienie o zatwierdzeniu w części tymczasowego zajęcia ruchomości także wówczas, gdy uzna, że wartość objętych nim ruchomości przekracza kwotę potrzebną do zaspokojenia egzekwowanej należności wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi. W takim przypadku zatwierdzenie ograniczy się wyłącznie do ruchomości o wartości niezbędnej do zaspokojenia egzekwowanej należności. W pozostałym zakresie,

ze względu na niecelowość zastosowania tego środka, nastąpi odmowa zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości.

W pozostałych przypadkach, gdy nie zajdą przesłanki do zatwierdzenia w całości albo w części tymczasowego zajęcia ruchomości, organ egzekucyjny wyda postanowienie o odmowie jego zatwierdzenia w całości.

Zaproponowane rozwiązanie będzie korzystne dla zobowiązanych, jak i organów KAS. Zmniejszy liczbę ewentualnych zażaleń składnych przez zobowiązanych, bowiem organy z urzędu, bez wniosku zobowiązanych, będą badać prawidłowość zastosowanego środka w postaci tymczasowego zajęcia ruchomości i uwzględniać stan faktyczny, który może ulec zmianie w czasie pomiędzy zastosowaniem tymczasowego zajęcia ruchomości i jego zatwierdzeniem;

2) § 2 – projektowana zmiana ustawy dotyczy skutków wydania postanowienia w sprawie tymczasowego zajęcia ruchomości, bowiem w sytuacji, gdy postanowienie organu egzekucyjnego o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości zostanie wydane (kluczowa jest data wpisana na postanowieniu), to czasowe zajęcie ruchomości przekształci się w zajęcie ruchomości, o którym mowa w art. 97 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
3) § 3 – projektowany przepis stanowi, że wszelkie próby rozporządzania zajętymi tymczasowo ruchomościami nie będą miały wpływu na zatwierdzenie przez organ egzekucyjny tymczasowego zajęcia ruchomości. Dlatego też dodanie do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej odpowiednio stosowanych przepisów art. 37c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zapewni skuteczność egzekucji.

Art. 96o:

1) § 1 – w przepisie tym określono szereg elementów jakie ma zawierać postanowienie o zatwierdzeniu tymczasowego zajęciu ruchomości:
   a) oznaczenie wierzyciela i numer tytułu wykonawczego stanowiącego podstawę tymczasowego zajęcia ruchomości, a w przypadku jednolitego tytułu wykonawczego lub zagranicznego tytułu wykonawczego – również wskazanie jego rodzaju,
   b) kwotę należności pieniężnej, okres, za który należność została ustalona lub określona, termin płatności tej należności, rodzaj i stawkę odsetek z tytułu niezapłacenia należności w terminie oraz kwotę odsetek naliczonych na dzień wydania postanowienia,
   c) kwotę kosztów egzekucyjnych, w tym: opłaty manipulacyjnej, opłaty za czynności egzekucyjne, wydatków egzekucyjnych, opłaty egzekucyjnej, powstałych w postępowaniu egzekucyjnym umorzonym z przyczyny określonej w art. 59 § 2 w przypadku, o którym mowa w art. 64ca § 2 oraz koszty upomnienia,
   d) wyszczególnienie zajętych ruchomości z podaniem ich liczby albo ilości i rodzaju jednostki miary,
   e) pouczenie zobowiązanego o skutkach zajęcia egzekucyjnego tych ruchomości,
   f) oznaczenie i pouczenie dozorcy o pozostawieniu zajętych ruchomości pod jego dozorem, o ile nie zachodzą przesłanki do ich oddania pod dozór innemu dozorcy, oraz o skutkach pozostawienia zajętych ruchomości pod jego dozorem.

   Należy przy tym zauważyć, że w przypadku tymczasowego zajęcia ruchomości, funkcjonariusz dokonujący tej czynności może oddać ruchomość pod dozór innej osoby. Organ egzekucyjny może pozostawić ruchomość pod dozorem tej samej

osoby. W takim przypadku postanowienie zawierać będzie pouczenie dozorcy o pozostawieniu zajętych ruchomości pod jego dozorem i o skutkach tego pozostawienia;

2) § 2 – w przepisie tym określono, komu będzie doręczane postanowienie, tj. zobowiązanemu, dozorcy i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, z upoważnienia którego funkcjonariusz dokonał kontroli celno-skarbowej. Doręczenie to zamknie w pewnym sensie postępowanie w sprawie tymczasowego zajęcia odpowiednio poprzez zajęcie ruchomości albo ich części, albo stanowić będzie podstawę do zwolnienia z czasowego ich zajęcia;
3) § 3 – na postanowienie w sprawie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości zobowiązanemu będzie służyć zażalenie. Jednakże zażalenie to będzie sfomalizowane, bowiem w podaniu tym niezbędnym będzie określenie istoty i zakresu żądania oraz dowodów jego uzasadniających. Przyznanie uprawnionemu prawa do zaskarżenia czynności w ramach zażalenia na postanowienie o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości zabezpiecza jego prawo do ochrony. Zażalenie jest pierwszą okazją dla zobowiązanego do kwestionowania rozstrzygnięcia organu podjętego w związku z dokonanym tymczasowym zajęciem. Zatem zasadnym jest przyznanie mu uprawnień do zaskarżenia czynności. Prawo do zaskarżenia czynności w ramach zażalenia na postanowienie o zatwierdzeniu tymczasowego zajęcia ruchomości jest dodatkowo wzmocnione dodanym w art. 96n § 1 pkt 1 lit. c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji rozwiązaniem, które nakłada na organ egzekucyjny obowiązek badania prawidłowości wypełnienia protokołu tymczasowego zajęcia ruchomości i zgodności dokonanej czynności z przepisami ustawy.

Art. 96p – postanowienie o odmowie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości zawierać będzie informację o uchyleniu z mocy prawa tymczasowego zajęcia ruchomości.

Art. 96q:

1) § 1 – jeżeli dojdzie do sytuacji, w której organ egzekucyjny odmówi zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości albo nie zostanie wydane postanowienie w sprawie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości w terminie 96 godzin, tymczasowe zajęte ruchomości upadnie z mocy prawa a ruchomości podlegać będą niezwłocznie zwrotowi kontrolowanemu;
2) § 2 – jeżeli dojdzie do sytuacji, w której organ egzekucyjny nie wydał postanowienia w sprawie zatwierdzenia tymczasowego zajęcia ruchomości będzie obowiązany poinformować zobowiązanego, dozorcę i naczelnika urzędu celno-skarbowego o uchyleniu z mocy prawa zajęcia;
3) § 3 – projektowany przepis dotyczy kosztów faktycznie poniesionych w związku z tymczasowym zajęciem ruchomości przez naczelnika urzędu celno-skarbowego z tytułu dokonania tej czynności przez funkcjonariuszy pełniących służbę w urzędzie celno-skarbowym. Wszystkie poniesione zasadnie i faktycznie wydatki związane z tą czynnością będą uznawane za wydatki egzekucyjne.

ZMIANY W USTAWIE O ROZSTRZYGANIU SPORÓW DOTYCZĄCYCH PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA ORAZ ZAWIERANIU UPRZEDNICH POROZUMIEŃ CENOWYCH

Zmiany w tej ustawie są analogiczne do zmian w art. 119zdb OP i art. 42b ust. 8aa. Zmiany te polegają na wprowadzeniu niedopuszczalności wydania APA w zakresie objętym zawartym PI (dodany przepis art. 85 pkt 3 ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych). Ze względu na charakter instytucji APA, projekt nie przewiduje możliwości uchylenia owej niedopuszczalności przez organ właściwy w sprawie porozumienia.

DODATKOWE INFORMACJE

Wpływ ustawy na działalność gospodarczą przedsiębiorców

Projekt ustawy w oczywisty sposób odnosi się do kwestii działalności gospodarczej przedsiębiorców, zastosowanie do niego znajduje zatem art. 66 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, z późn. zm.). W projekcie przewidziana jest ulga podatkowa dająca możliwość odliczenia od podstawy obliczenia podatku pewnych, poniesionych przez przedsiębiorcę kosztów. Jest to materia regulowana przepisami o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Tym samym, wprowadzenie jakichkolwiek zmian w tym zakresie wymaga ich nowelizacji. Osiągnięcie zamierzonych celów niemożliwe jest zatem drogą inną niż ustawowa.

Wpływ na MŚP

Projekt ustawy oddziałuje na sektor MŚP pozytywnie. Charakter proponowanych odliczeń skierowanych do przedsiębiorców pozwoli na zwiększenie środków pozostających w przedsiębiorstwach, zmniejszenie obciążeń podatkowych. Skutkiem tych rozwiązań powinien być dalszy i szybszy rozwój przedsiębiorczości w Polsce. Dodatkowo w ocenie projektodawców przewidziane ulgi podatkowe będą zachęcały sektor MŚP do zwiększenia nakładów na zakupy nowoczesnych technicznie rozwiązań i przechodzenie do Przemysłu 4.0. Dzięki temu nie tylko poprawi się produktywność polskich przedsiębiorstw, ale także wzrośnie ich konkurencyjność na rynkach – europejskim i globalnym.

Pozostałe

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 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 został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji.

Projekt nie podlega notyfikacji zgodnie z procedurą określoną w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego sytemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039 oraz z 2004 r. poz. 597).

Projekt ustawy nie wymaga zaopiniowania, dokonania konsultacji albo uzgodnienia z właściwymi instytucjami organami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.