

**Uwagi doradców podatkowych w odniesieniu do
uchwalonej przez Sejm i przekazanej do Senatu
ustawy o zmianie ustawy o podatku
dochodowym od osób fizycznych, ustawy
o podatku dochodowym od osób prawnych oraz
niektórych innych ustaw**

(nr druku 506) dalej: „ustawa”

Spis treści

I. Uwagi do art. 1 ustawy (zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)	4
1) wspólne rozliczenie małżonków, rozliczenie rodzica samotnie wychowującego dziecko (art. 6 ust. 8 updof)	4
2) opodatkowanie korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych (art. 12 ust. 2a updof)	4
3) przychód z nielegalnego zatrudnienia (art. 14 ust. 2 pkt 20 updof)	5
4) przychód z nielegalnego zatrudnienia (art. 14 ust. 2 pkt 21 updof)	5
5) przychód z nielegalnego zatrudnienia (art. 14 ust. 2 j updof)	6
6) zbycie akcji nabytych w wyniku pierwszej oferty (art. 21 ust. 1 pkt 105a updof)	6
7) likwidacja amortyzacji spółdzielczych praw do lokalu i domu jednorodzinnego (art. 22b ust. 1 updof)	6
8) likwidacja amortyzacji budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych (art. 22c pkt 2 updof)	6
9) ulga dla klasy średniej art. 26 updof	7
10) zmiana art. 27b updof	7
11) uwagi do propozycji modyfikacji zasad opodatkowania przychodów z tzw. najmu prywatnego	8
a) uwagi ogólne	9
b) możliwość rozliczania kosztów uzyskania przychodu	9
c) termin składania deklaracji PIT-28	11
d) brak przepisów przejściowych	11
12) art. 30j – 30p updof (rozdział 6b dotyczący ryczałtu od przychodów zagranicznych osób przenoszących rezydencję podatkową do Polski)	12
II. Uwagi do art. 2 ustawy (zmiany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych)	16
1) rezydencja podatkowa	16
2) definicja „rzeczywistego właściciela”	17
3) art. 7a – rozliczenie straty w PGK	17
4) transakcje wymiany udziałów, połączenia i podziału spółki	18
5) wkład niepieniężny	19
6) finansowanie dłużne nabycia udziałów	19
7) tzw. „ukryta dywidenda”	20
8) ulga na pracowników innowacyjnych	21
9) ulga na produkcję próbną	22
10) wyższe odpisy amortyzacyjne dla kosztów zatrudnienia, w przypadku rozliczania kosztów prac rozwojowych	24
11) tzw. przerzucanie dochodów	25
12) art. 24ca – podatek minimalny	25
13) ulga na robotyzację	26
14) ograniczenie amortyzacji w spółkach nieruchomościowych	28
15) wyłączenie możliwości amortyzowania nieruchomości mieszkalnych	30

16)	zmiany do art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT 32	
17)	Ceny transferowe	37
III.	Uwagi do art. 9 ustawy (zmiany w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne)	40
1)	zmiana art. 2 ust. 1a	40
2)	zmiana art. 11 ust. 4 pkt 2	40
3)	zmiana art. 12	41
4)	zmiana art. 12 ust. 1 pkt 7 lit. e	41
5)	zmiana art. 13, art. 31 i art. 44	41
6)	zmiana art. 24 i 25	42
IV.	Uwagi do art. 15 ustawy (zmiany w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych)	43
1)	zmiana art. 81 ust. 2c	43
2)	zmiana art. 81 ust. 2e	43
V.	Przesyłanie ksiąg i ewidencji za pomocą środków komunikacji elektronicznej	45
VI.	Przepisy ustawy o VAT wspierające obrót bezgotówkowy	46

I. Uwagi do art. 1 ustawy (zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)

- 1) wspólne rozliczenie małżonków, rozliczenie rodzica samotnie wychowującego dziecko (art. 6 ust. 8 updof)

Pożądanе jest doprecyzowanie brzmienia przepisu. Z treści uzasadnienia projektu wynika, że intencją ustawodawcy w zakresie zmiany treści przepisu jest umożliwienie skorzystania ze wspólnego rozliczenia z małżonkiem lub dzieckiem tym podatnikom, którzy złożą "zerowy" PIT-36L lub PIT-28. Jednakże redakcja przepisu budzi wątpliwości, czy tak faktycznie będzie. Jeśli dany podatnik wybrał rozliczenie dochodów na mocy przepisu art. 30 c updof lub przychodów na podstawie przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, to pomimo nieosiągnięcia dochodów lub przychodów, i tak stosuje stosowne przepisy. Chociażby w zakresie złożenia odpowiedniej deklaracji.

- 2) opodatkowanie korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych (art. 12 ust. 2a updof)

Rekomendujemy niewprowadzanie zmiany. Zmiana ma na celu faktyczne podwyższenie kwoty przychodu pracownika. Jak wskazują dane w ciągu ostatnich 20 lat średnia moc silnika samochodu spalinowego sprzedawanego w Polsce wzrosła dwukrotnie- z 51,50 kW w 1998 r. do 103 kW w 2019 r. Równocześnie średnia pojemność silnika wynosiła w 1998 r. ok. 1290 cm³, zaś 2019 r. ok. 1570 cm³. Tym samym pozornie techniczna zmiana przepisu doprowadzi do znaczącego realnego wzrostu przychodu pracownika z tytułu korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych, bowiem moc silnika rzędu 60 kW osiągają obecnie silniki o wiele mniejszej pojemności, niż 1600 cm³. Obecnie przeważająca większość pracowników uzyskuje przychód w niższej z kwot, zaś po zmianie sytuacja ulegnie odwróceniu. Oznaczać to będzie wzrost opodatkowania pracowników. Wprowadzana zmiana spowoduje również objęcie zryczałtowanym przychodem tych pracowników, którzy

użytkowali samochody elektryczne, które nie posiadały silnika spalinowego o jakiegokolwiek pojemności.

3) przychód z nielegalnego zatrudnienia (art. 14 ust. 2 pkt 20 updof)

Rekomendujemy doprecyzowanie brzmienia przepisu. O ile walkę z szarą strefą w obszarze zatrudnienia i nieuczciwą konkurencją, związaną z zaniżaniem kosztów pracy poprzez nieopłacenie składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, należy ocenić pozytywnie, o tyle wątpliwości mogą pojawić się na przykład w sytuacji, gdy w wyniku przeprowadzonych kontroli umowa zlecenia, do której stosowano zwolnienie z opłacania składek wobec odprowadzania składek z innego tytułu lub umowa o dzieło, od której w ogóle nie odprowadzono składek, zostanie uznana za umowę o pracę. Wprowadzany przepis w proponowanym brzmieniu powoduje ryzyko, że organy podatkowe uznają, iż doszło do nielegalnego zatrudnienia, a tym samym rozpoznają przychód u pracodawcy. Tymczasem w istocie może dochodzić do błędnego zakwalifikowania czynności, jako czynności wykonywanych w ramach umowy o dzieło lub zlecenia.

4) przychód z nielegalnego zatrudnienia (art. 14 ust. 2 pkt 21 updof)

Rekomendujemy niewprowadzanie przepisu. Projektowany art. 14 ust.2 pkt 21, gdy równocześnie proponuje się wprowadzenie regulacji art. 14 ust. 2 pkt 20 i art. 23 ust. 1 pkt 55c i 55d ustawy o PIT wydaje się być zbędne i niecelowe. Prowadzi bowiem nadmiernego obciążenia pracodawcy skutkami nielegalnego zatrudnienia.

Pracodawca ponosiłby finansowe konsekwencje związane nie tylko z koniecznością rozpoznania dodatkowego przychodu odpowiadającego wartości wypłaconego wynagrodzenia, ale także brakiem możliwości jego rozliczenia w kosztach uzyskania przychodu.

5) przychód z nielegalnego zatrudnienia (art. 14 ust. 2 j updof)

Rekomendujemy poprawienie redakcji tekstu. W przepisie użyto nazwy: "osoba nielegalnie zatrudniona", podczas, gdy w art. 14 ust. 2 pkt 20 updof używa się sformułowania: "osoba zatrudniona nielegalnie". Należy dokonać poprawek redakcyjnych w zakresie jednolitego używania nazwy.

6) zbycie akcji nabytych w wyniku pierwszej oferty (art. 21 ust. 1 pkt 105a updof)

Projektodawca nie wyjaśnił w uzasadnieniu, dlaczego skorzystanie z proponowanej ulgi możliwe będzie dopiero po upływie 3 lat od nabycia akcji. Nie znając przesłanek przedłożonej propozycji nie możemy ocenić racjonalności projektowanej regulacji.

7) likwidacja amortyzacji spółdzielczych praw do lokalu i domu jednorodzinnego (art. 22b ust. 1 updof)

Rekomendujemy niewprowadzanie zmiany. Zob. uwagi wskazane w odniesieniu do projektowanych zmian art. 22c pkt 2 updof znajdują odniesienia także do art. 22b ust. 1 updof.

8) likwidacja amortyzacji budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych (art. 22c pkt 2 updof)

Rekomendujemy niewprowadzanie zmiany. Planowane wprowadzenie nowego brzmienia art. 22c pkt 2 updof eliminuje całkowicie możliwość amortyzowania budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej służących prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawionego lub wynajmowanego na podstawie umowy. Ministerstwo Finansów nie przewiduje żadnego okresu przejściowego ani nie respektuje zasady praw nabytych, uniemożliwiając kontynuowanie amortyzacji w/w składników majątkowych tym, którzy nabyli je przed projektowaną zmianą przepisów. Nie należy

również zapominać, że podatnicy mogą być związani wieloletnimi umowami najmu, w których czynsz był kalkulowany z uwzględnieniem opodatkowania dochodów z wynajmu na zasadach ogólnych, a zatem przy uwzględnieniu realnie ponoszonych przez wynajmującego kosztów. Nie można się w żadnym stopniu zgodzić z uzasadnieniem projektowanej zmiany, bowiem wynajmowane mieszkania jak najbardziej służą zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, w szczególności tych osób, które nie chcą na stałe kupować lokali mieszkalnych lub nie stać ich na zakup takiego lokalu. Być może założone przez ustawodawcę cele w zakresie polityki mieszkaniowej można osiągnąć za pomocą innych narzędzi fiskalnych, na przykład różnicowanie stawek podatku od nieruchomości w lokalach mieszkalnych przeznaczonych dla własnego użytku właściciela i w lokalach mieszkalnych przeznaczonych do wynajmu. Dodatkowo takie narzędzie mogłoby częściowo zniwelować negatywne dla budżetów gmin skutki zmian fiskalnych.

9) ulga dla klasy średniej art. 26 updof

Rekomendujemy rozszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do ulgi, uproszczenie wzoru. Projektowana nowa ulga dla pracowników wyłącza korzystanie z niej przez osoby wykonujące pracę na podstawie innego tytułu, na przykład stosunku zlecenia. Uzasadnienie projektu ustawy nie wyjaśnia, dlaczego projektowana ulga dotyczyć ma wyłącznie dochodów ze stosunku pracy. Wskazane byłoby również wyjaśnienie składowych proponowanego wzoru, który ma być stosowany do obliczenia kwoty ulgi.

10) zmiana art. 27b updof

Projektowana zmiana dotyczy uchylecia tego przepisu. W dotychczasowym stanie prawnym przepis ten uprawnia do obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne opłaconej przez podatnika lub pobranej przez płatnika, w wysokości nie przekraczającej 7,75 % podstawy jej wymiaru.

Uchylenie tego przepisu, w sposób diametralny zmieni więc dotychczasowy model współzależności podatku dochodowego i składki na ubezpieczenie zdrowotne, polegający de

facto na finansowaniu systemu opieki zdrowotnej ze środków publicznych pochodzących z segmentu dochodów budżetowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Ciężar finansowania systemu opieki zdrowotnej w znacznej części (7,75 % podstawy wymiaru składki) ponosi obecnie segment dochodów budżetowych z tytułu PIT a pozostała część składki (1,25 % podstawy wymiaru) finansowana jest ze środków ubezpieczonych (podatników).

Wylimitowanie możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku będzie, co do zasady, skutkowało wzrostem obciążeń podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych.

Proponowana zmiana jest więc zatem z punktu widzenia podatników zmianą dla nich niekorzystną. Biorąc pod uwagę również zmiany dotyczące zasad ustalania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, skokowe, wręcz drastyczne, zwiększenie obciążeń publicznoprawnych (o 7,75% dochodu) może wywołać u przedsiębiorców chęć przeniesienia ich ciężaru na swoich odbiorców poprzez podniesienie cen towarów lub usług, wywołujące presję inflacyjną.

Należy prognozować, iż pozbawienie uprawnienia do odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku w znacznym stopniu pogorszy, i tak już zaburzone, warunki konkurencyjności podmiotów gospodarczych. Trudno bowiem będzie przedsiębiorcom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowaną na zasadach ogólnych konkurować z podmiotami będącymi osobami prawnymi opodatkowanymi stawką 9%.

11) uwagi do propozycji modyfikacji zasad opodatkowania przychodów z tzw. najmu prywatnego

Podatnicy osiągający przychody z najmu poza działalnością gospodarczą (najmu prywatnego), obecnie mają możliwość wyboru formy opodatkowania przychodów. Co do zasady przychody te podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych tj. są opodatkowane zgodnie ze skalą podatkową, przy czym opodatkowaniu podlega dochód. Możliwy jest jednak wybór opodatkowania przychodów z najmu zryczałtowanym podatkiem, którego stawka wynosi 8,5% w odniesieniu do przychodów nieprzekraczających PLN 100 000,00 rocznie, i

12,5% od kwot przekraczających wskazany limit. W przypadku wyboru zryczałtowanej formy opodatkowania, podatek płacony jest od przychodu, bez możliwości pomniejszenia go o koszty uzyskania.

a) uwagi ogólne

W uzasadnieniu propozycji zmian Projektodawca nie wskazuje czym motywowana jest zmiana w zakresie rozliczeń przychodów z najmu prywatnego. Ujednolicenie zasad opodatkowania może wynikać z chęci uproszczenia przepisów prawa podatkowego, co samo w sobie jest słusznym postulatem, nadal jednak istnieją źródła przychodów (jak choćby przychody z działalności gospodarczej), w odniesieniu do których wybór formy opodatkowania pozostaje w gestii podatnika. Jednocześnie projektodawca nie wskazuje, jaki będzie prognozowany wpływ zmian na dochody budżetowe, ani nie dokonuje analizy ryzyka wzrostu szarej strefy w odniesieniu do rynku najmu nieruchomości mieszkalnych. Wydaje się zatem, że tak istotna zmiana powinna zostać uzasadniona w sposób o wiele bardziej kompleksowy i jasny dla podatników.

Brak również w uzasadnieniu projektu analizy, czy i w jaki sposób planowane zmiany przełożą się na wzrost cen najmu nieruchomości mieszkalnych. Należy zauważyć, że wśród najemców bardzo często występują osoby o niskim statusie materialnym (np. studenci, pracownicy sezonowi czy osoby, których nie stać na nabycie własnej nieruchomości). Zatem proponowane przez Projektodawców zwiększenie opodatkowania dochodów z najmu może w efekcie negatywnie odbić się na niezamożnych osobach, dla których z różnych powodów nabycie nieruchomości nie jest możliwe, a które będą zmuszone do ponoszenia zwiększonych kosztów najmu.

b) możliwość rozliczania kosztów uzyskania przychodu

Na skutek projektowanej zmiany podatnicy rozliczający dochody z najmu na zasadach ogólnych stracą możliwość pomniejszania podstawy opodatkowania o koszty uzyskania

przychodu. Wydaje się, że tego rodzaju zmiana, wprowadzana w sytuacji, kiedy w związku z pandemią COVID-19 rynek najmu mieszkań przeżywa kryzys, nie znajduje uzasadnienia.

Perturbacje na rynku najmu nieruchomości związane z COVID-19, a w szczególności konieczność rozwiązania istniejących umów bądź trudności ze znalezieniem najemców były wykorzystywane przez wielu wynajmujących m.in. do dokonywania remontów, czy ponoszenia innych kosztów związanych z wynajmowanymi nieruchomościami. Wspomniane koszty mogły być ponoszone przez wynajmujących w roku 2021, ale mogły też, w związku z niezakończonymi pracami remontowymi, przenosić się na rok 2022. Wynajmujący ponosili koszty / zobowiązywali się do ich poniesienia uwzględniając fakt, że będą mogli odliczyć je od podstawy opodatkowania, w niektórych przypadkach w roku 2022 i/lub latach kolejnych. Dodatkowo podatnicy dokonywali amortyzacji wynajmowanych nieruchomości, co również stanowiło czynnik brany pod uwagę przy kalkulacji opłacalności wynajmu.

Możliwość zaliczania w poczet kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych jest rozłożona w czasie, zatem zaproponowanie zmiany uniemożliwiającej zaliczania odpisów amortyzacyjnych w poczet kosztów uzyskania przychodu z tak krótkim wyprzedzeniem wydaje się naruszać zasadę praw nabytych, a z pewnością narusza zasadę zaufania czy zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych.

Należy dodatkowo oczekiwać, że w przeciągu najbliższego roku rynek najmu nieruchomości nie osiągnie poziomu stabilizacji z okresu sprzed pandemii, co przełoży się na niższe dochody wynajmujących, zatem wprowadzenie zmiany zwiększającej obciążenia podatkowe przychodów z najmu poprzez wyeliminowanie odliczenia kosztów uzyskania przychodu w takim momencie wydaje się niewłaściwe.

c) termin składania deklaracji PIT-28

Należy zauważyć, że planowane ujednoczenie opodatkowania przychodów z najmu dotknie wszystkich podatników, w tym mieszkających w Polsce cudzoziemców, którzy mają na terytorium RP miejsce zamieszkania (polskich rezydentów podatkowych) i wynajmują np. nieruchomości w swoich krajach macierzystych, czy też Polaków, którzy osiągają przychodu z najmu nieruchomości z zagranicy (co staje się coraz bardziej powszechne). W przypadku tych dwóch kategorii podatników, ze względu na bardzo krótki termin złożenia deklaracji PIT-28 właściwej do wykazania przychodów z najmu opodatkowanych ryczałtem, w praktyce może dojść do podwójnego opodatkowania, na skutek braku informacji o podatku należnym w kraju źródła. Konieczność ponoszenia ciężaru podwójnego opodatkowania oraz korygowania deklaracji w momencie pozyskania danych o zagranicznym podatku jest nieuzasadnionym dodatkowym obciążeniem dla wskazanej grupy podatników.

d) brak przepisów przejściowych

Wydaje się, że tak daleko idąca zmiana opodatkowania przychodów z najmu, dotycząca ok 200 000,00 podatników, wprowadzająca zupełnie nowe zasady obliczania podatku, powinna być poprzedzona przynajmniej kilkuletnim *vacatio legis*, a dodatkowo koszty poniesione w roku 2021 czy 2022 cały czas powinny korzystać z możliwości ich odjęcia od podstawy opodatkowania.

Ponadto, podatnicy, którzy w bieżącym roku rozpoczęli dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wynajmowanych nieruchomości, powinni zachować prawo do zamortyzowania swoich nieruchomości zgodnie z bieżącymi zasadami.

W takiej sytuacji podatnicy mogliby dokonać racjonalizacji kosztów ponoszonych w związku z wynajmem, szczególnie w okresie pandemii i zawirowań na rynku wynajmu nieruchomości i zyskaliby czas na przygotowanie się do planowanych zmian.

Ogłoszenie omawianych zmian z zaledwie kilkumiesięcznym wyprzedzeniem należy uznać za nieodpowiednie i uniemożliwiające podatnikom właściwe przygotowanie się do projektowanych rozwiązań.

12) art. 30j – 30p updof (rozdział 6b dotyczący ryczałtu od przychodów zagranicznych osób przenoszących rezydencję podatkową do Polski)

Planowana zmiana dotyczy wprowadzenia rozwiązań promujących przeniesienie przez zamożne osoby fizyczne rezydencji podatkowej do Polski. Rozwiązania te są wzorowane na rozwiązaniach obowiązujących już w innych krajach (np. Włochy, Grecja). Zgodnie z treścią planowanych przepisów osoby, które przeniosą rezydencję podatkową do Polski (po określonym czasie pozostawania rezydentem podatkowym w innym kraju, co zostanie potwierdzone certyfikatem rezydencji) i będą gotowe zainwestować w wybrane sektory gospodarki 100 000 zł rocznie, będą mogły, przez 10 kolejnych lat podatkowych, licząc od roku w którym przeniosły rezydencję podatkową do Polski, skorzystać z preferencyjnej formy opodatkowania przychodów zagranicznych (poza dochodami zagranicznej jednostki kontrolowanej). Przychody takich osób pochodzące z polskich źródeł będą natomiast opodatkowane na zasadach ogólnych, przy czym wydatki na inwestycje w Polsce (które są warunkiem zastosowania ryczałtowego podatku do przychodów zagranicznych) nie będą traktowane jako koszty dla celów opodatkowania przychodów z polskich źródeł. Przepisy nie precyzują źródła przychodów, których dotyczyć będzie preferencyjna forma opodatkowania, należy więc uznać, że mogą to być dowolne źródła (z wyłączeniem zagranicznej jednostki kontrolowanej) – zarówno działalność gospodarcza, jak i przychody ze stosunku pracy, przychody z tytułu pełnienia określonych funkcji lub przychody z tytułu posiadania akcji i innych papierów wartościowych oraz inne.

Zgodnie z uzasadnieniem do planowanych zmian, proponowane rozwiązanie w sensie kwotowym (wysokość ryczałtu na poziomie 200 000 zł rocznie bez względu na poziom przychodów) jest dostosowane do realiów polskich i uwzględnia poziomy opodatkowania w innych krajach, które już wcześniej wprowadziły podobne rozwiązanie. W naszej ocenie w tym zakresie należałoby rozważyć także pozafinansowe aspekty, które mogą wpływać na decyzje podatników oraz atrakcyjność planowanego rozwiązania – jak chociażby stabilność i przewidywalność prawa podatkowego w Polsce oraz ocenę wpływu innych planowanych w ramach Polskiego Ładu rozwiązań na sytuację najbardziej zamożnych podatników. Polska jest

nisko oceniana w kontekście stabilności prawa¹ co może mieć wpływ na decyzje inwestycyjne. Dodatkowo negatywnie na decyzję o przeniesieniu rezydencji podatkowej do Polski może wpływać fakt wprowadzenia w Polsce podatku od niezrealizowanych zysków (*exit tax*), który objął swoim zakresem także osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Osoby fizyczne planujące inwestycje w Polsce będą brać pod uwagę takie aspekty zanim podejmą decyzję odnośnie przeniesienia rezydencji podatkowej do Polski, gdyż będą one istotne w kontekście skutków podatkowych w Polsce w odniesieniu do przychodów pochodzących z polskich źródeł oraz w kontekście ewentualnej zmiany rezydencji podatkowej z polskiej na inną w przyszłości. Tym samym, należy raczej oczekiwać, iż z planowanej zmiany przepisów skorzystają raczej te osoby, które i tak rozważyły przeniesienie do Polski (w szczególności polscy obywatele, którzy wcześniej wyemigrowali za granicę) – zmiany mogą taką decyzję przyspieszyć. Planowane zmiany będą miały raczej ograniczony wpływ na decyzje osób, które dotychczas nie brały Polski pod uwagę jako kraju, do którego mogłyby przenieść rezydencję podatkową.

Planowane przepisy, ani uzasadnienie zmian, nie precyzują czy z ryczałtu dla nowych inwestorów będzie można skorzystać tylko raz, czy wiele razy, pod warunkiem spełnienia wszystkich warunków. W związku z powyższym należy uznać, że potencjalnie możliwe będzie skorzystanie z rozliczenia ryczałtem kilkukrotnie. Takie rozwiązanie wydaje się zwiększać atrakcyjność planowanych zmian dla potencjalnych inwestorów. Jednocześnie, jako, że przepisy zakładają określony poziom inwestycji w wybrane sektory gospodarki, korzyść będzie obustronna.

W tym miejscu należy wskazać, że sektory, których mają dotyczyć inwestycje uprawniające do skorzystania z omawianego ryczałtu to przede wszystkim sektory o znaczeniu społecznym. Może to powodować, iż z nowego ryczałtu chętniej skorzystają określone grupy podatników (np. sportowcy, artyści). Minister Finansów określi w rozporządzeniu rodzaje wydatków, które będą honorowane przy weryfikacji spełnienia warunku dokonania odpowiednich

¹ Np. Raport Deloitte „Inwestycje w Polsce. Niewyczerpany potencjał Doświadczenia niemieckich inwestorów”; raport KPMG pt. „Polski system podatkowy wg uczestników XI Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG” z 2021 r.; raport TMF Group "Global Business Complexity Index 2021" – trudność prowadzenia biznesu, na którą wpływ ma m.in. stabilność regulacji prawnych w tym podatkowych – Polska na drugim miejscu w Europie pod względem trudności prowadzenia biznesu.

inwestycji. Od przejrzystości przepisów wykonawczych może w znacznej mierze zależeć popularność omawianego rozwiązania. Jeżeli rodzaje wydatków uprawniających do zastosowania ryczałtu będą budzić zasadnicze wątpliwości (co będzie zapewne wiązało się z koniecznością uzyskiwania interpretacji indywidualnych i będzie zwiększać obciążenia administracyjne inwestorów), ryzyko stosowania przedmiotowych przepisów może okazać się zbyt wysokie dla potencjalnych inwestorów.

Jednocześnie należy zaznaczyć, iż wprowadzenie ryczałtu od przychodów zagranicznych może w określonych przypadkach prowadzić do podwójnego opodatkowania (nie będą miały zastosowania postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Tym samym, opłacalność rozwiązania dla potencjalnych inwestorów powinna być analizowana także przez pryzmat obowiązków i obciążeń podatkowych w kraju źródła uzyskiwanych poszczególnych kategorii przychodów. Może to obniżać atrakcyjność planowanego rozwiązania.

Z propozycji nowych przepisów wynika także, że podatnik nie będzie miał obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, na zasadach właściwych dla innych form opodatkowania. Należy jednak zauważyć, iż podatnik nadal będzie zobowiązany posiadać dowody niezbędne dla ustalenia wysokości oraz okresu uzyskania przychodów zagranicznych. Będzie to miało znaczenie w kontekście ewentualnych kontroli organów podatkowych w przyszłości w tym kontroli dotyczących przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Podsumowując planowane zmiany należy ocenić ogólnie pozytywnie, zwłaszcza, że planowane preferencje obejmą także członków rodziny podatnika (małżonek, dziecko), którzy jednak nie będą musieli spełnić warunku inwestycyjnego. Wątpliwości budzi jednak to, czy w praktyce wprowadzenie ryczałtu na nowe inwestycje przyniesie zamierzony efekt w zakresie skali przenoszenia rezydencji podatkowej do Polski, zwłaszcza w kontekście licznych zmian regulacji podatkowych, co może budzić uzasadnione wątpliwości co do czasu obowiązywania komentowanej regulacji (obawy o pewność i stabilność prawa podatkowego). Z praktycznego punktu widzenia wskazać należy, iż termin na złożenie urzędowi skarbowego oświadczenia o wyborze opodatkowania ryczałtem (do końca stycznia roku następującego po

roku podatkowym, w którym podatnik przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) jest zbyt krótki, zwłaszcza w kontekście konieczności złożenia wraz z oświadczeniem certyfikatu rezydencji potwierdzającego wcześniejsze miejsce zamieszkania dla celów podatkowych. Podobnie ustawodawca powinien rozważyć wydłużenie terminu na złożenie przez podatnika pisemnego oświadczenia o poniesieniu wydatków, uprawniających do skorzystania z ryczału wraz z dokumentami potwierdzającymi ich poniesienie (obecnie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym) skoro ryczałt płatny jest w terminie do 30 czerwca roku następującego po roku podatkowym.

Dodatkowo, wskazać należy, iż wprowadzana regulacja, jakkolwiek należy ją uznać za rozwiązanie korzystne dla osób przenoszących rezydencję podatkową do Polski, wymaga doprecyzowania, tak aby jej stosowanie nie budziło wątpliwości, w szczególności, w zakresie źródeł przychodów do jakich regulacje powyższe mają zastosowanie, możliwości jej wielokrotnego stosowania, oraz w zakresie relacji pomiędzy ustawodawstwem krajowym a regulacjami w zakresie unikania podwójnego opodatkowania, wynikającymi z umów międzynarodowych zawartych przez Polskę. Ustawodawca powinien ponadto doprecyzować jakiego rodzaju dokumentację/dowody potwierdzające poniesienie wydatków uprawniających do stosowania ryczału od przychodów zagranicznych podatnik powinien przedstawić (aby stosowanie ryczału nie budziło wątpliwości).

Aby zwiększyć atrakcyjność rozwiązania można byłoby także rozważyć wprowadzenie pewnych uproszeń i udogodnień dla nowych inwestorów również w zakresie przychodów uzyskiwanych z polskich źródeł i/lub wprowadzenie pewnych preferencji także po zakończeniu 10 letniego okresu inwestycji – tak, aby zapobiec odpływowi podatników i kapitału po zakończeniu okresu preferencyjnego opodatkowania. Co więcej, ważne, aby w praktyce zarówno rodzaje wydatków uprawniających do zastosowania ryczału, jak i inne aspekty wpływające na zastosowanie ryczału były sformułowane tak, aby w praktyce ich stosowanie nie budziło wielu wątpliwości interpretacyjnych, które obniżą atrakcyjność omawianej zmiany.

II. Uwagi do art. 2 ustawy (zmiany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych)

1) rezydencja podatkowa

Projektowany art. 3 ust. 6 ustawy o CIT (uchwalony jako art. 3 ust. 1a) przewiduje wprowadzenie szczególnej zasady określania miejsca zarządu na terytorium Polski dla podatników nieposiadających w Polsce siedziby.

Zgodnie z projektowanym przepisem, w odniesieniu do podatników nieposiadających siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uznaje się, iż posiadają oni zarząd na tym terytorium, w przypadku gdy osoby lub podmioty zasiadające w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających podatnika mają miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w sposób faktyczny, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów prowadzą bieżące sprawy tego podatnika, w tym na podstawie umowy go kreującej, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego jego założenie lub funkcjonowanie, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między podatnikiem a osobami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub podmiotami, o których mowa w art. 3 ust. 1.”

W świetle tak zaproponowanego przepisu, za samodzielną przesłanką uznania spółki zagranicznej za polskiego rezydenta stanie się także faktyczne prowadzenie bieżących spraw podatnika, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów, w tym na podstawie pełnomocnictw lub powiązań faktycznych podatnika z polskimi rezydentami podatkowymi.

Powyższe sformułowanie jest nieostre i może budzić wiele wątpliwości interpretacyjnych.

Z tych względów postulujemy rezygnację z tego rozwiązania.

Rozumiejąc potrzebę uszczelnienia przepisów dotyczących możliwości uznania zagranicznej spółki za polskiego podatnika pragniemy wskazać, że regulacja nie powinna doprowadzić do sytuacji, gdy spółki-córki polskich korporacji prowadzące faktyczną działalność gospodarczą za granicą zostaną uznane za polskiego podatnika tylko ze względu na powiązania kapitałowe i osobowe z polskimi spółkami-matkami. Dlatego proponujemy zastąpienie sformułowania

„bieżące sprawy” terminem „większość czynności zarządczych”. Ponadto ustawa lub przepisy przejściowe powinny wyłączać działanie tego przepisu w czasie stanu epidemii ze względu na ograniczenie możliwości podróży i konieczność zdalnego prowadzenia spraw spółki w przypadku członków zarządu posiadających miejsce zamieszkania w Polsce.

2) definicja „rzeczywistego właściciela”

Ustawa przewiduje zmianę określonej w art. 4a ust 29 ustawy o CIT definicji tzw. „rzeczywistego właściciela” poprzez usunięcie warunku „*prawnego lub faktycznego*” zobowiązania do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi. Niemniej, nadal pozostaje wymóg prowadzenia „*rzeczywistej działalności gospodarczej*”. Wymóg ten powoduje szereg wątpliwości interpretacyjnych, w szczególności w kontekście wymogów wynikających z przepisów krajowych odnoszących się do „*rzeczywistej działalności gospodarczej*”, które to przepisy są niespójne przepisami międzynarodowymi. Stąd proponujemy wykreślenie z definicji istniejącego obecnie odwołania do tzw. rzeczywistej działalności gospodarczej.

3) art. 7a – rozliczenie straty w PGK

Propozycja dotycząca możliwości odliczenia w ramach PGK straty poniesionej przez spółkę tworzącą PGK przed jej utworzeniem (nowy art. 7a ust. 4 i 5) jest krokiem w dobrym kierunku. Uzupełniając tę propozycję, postulujemy uwzględnienie poniższych możliwości, które pozwoliłyby na sprawne, bardziej elastyczne funkcjonowanie polskich spółek i grup kapitałowych:

Możliwość odliczenia straty poniesionej przez spółkę w okresie funkcjonowania PGK po zakończeniu jej bytu (z zastrzeżeniem, że strata nie została odliczona od dochodu PGK);

Możliwość odliczenia straty poniesionej przez spółkę w okresie funkcjonowania PGK po zakończeniu jej bytu w kolejnej PGK, którą tworzy spółka (z zastrzeżeniem, że strata nie została odliczona od dochodu poprzedniej PGK).

4) transakcje wymiany udziałów, połączenia i podziału spółki

Projektowane przepisy (w szczególności art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3h i 12 oraz art. 12 ust. 11 ustawy o CIT) dotyczące reorganizacji przewidują dodatkowe warunki i ograniczenia, które znacząco mogą ograniczyć dotychczasową neutralność podatkową transakcji wymiany udziałów, połączeń i podziałów spółek.

Proponowane zmiany w zakresie w jakim przewidują opodatkowanie drugiej i kolejnej transakcji wymiany udziałów, połączenia lub podziału spółek, są sprzeczne z postanowieniami Dyrektywy Rady 2009/133/WE (dalej: „Dyrektywa”). Przypomnieć należy, że celem Dyrektywy jest usuwanie przeszkód w działaniu rynku wewnętrznego takich jak podwójne opodatkowanie. Dotychczas obowiązujące przepisy ustawy o CIT przewidywały (przy spełnieniu odpowiednich warunków) odroczenie opodatkowania do momentu realizacji tych praw (np. sprzedaży udziałów otrzymanych wcześniej w drodze tzw. wymiany udziałów), co stanowiło realizację celu przewidzianego w Dyrektywie.

Wprawdzie Dyrektywa umożliwia państwom członkowskim możliwość odmowy stosowania jej preferencyjnych postanowień, jeśli restrukturyzacja ma na celu uchylanie się lub unikanie płacenia podatków, w szczególności dokonanie oszustwa podatkowego, czy brak uzasadnionych celów gospodarczych takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności. Niemniej takie przepisy – zapobiegające sztucznym restrukturyzacjiom – już dziś funkcjonują w ustawie o CIT.

Proponowane przepisy nie tylko sprzeciwiają się obowiązującemu prawu UE, ale mogą spowodować istotne naruszenie zaufania podatników i inwestorów do jakości tworzonego prawa i stabilności otoczenia regulacyjnego w Polsce, co może zniechęcić międzynarodowy kapitał do inwestowania w naszym kraju.

W związku z tym, w naszej ocenie zasadne jest odstąpienie od wprowadzenia wyżej wskazanych zmian do proponowanych przepisów jako niezgodnych z Dyrektywą oraz wprowadzających nadmierne i nieuzasadnione sankcje wobec podatników dokonujących reorganizacji posiadających ekonomiczne uzasadnienie i nie będących przejawem unikania opodatkowania.

Dodatkowo, należy zauważyć, że ustawa nie przewiduje w tym zakresie przepisów przejściowych, co może budzić istotne wątpliwości czy nowe przepisy znajdą zastosowanie wyłącznie do czynności restrukturyzacyjnych dokonywanych od 1 stycznia 2022 r., czy być może (co należy uznać za niezasadne) także do czynności gdzie udziały objęte przez podatnika w drodze wymiany udziałów dokonanej jeszcze przed tą datą będą przedmiotem kolejnej operacji dokonanej po 1 stycznia 2022 r.

W przypadku ograniczenia neutralności podatkowej restrukturyzacji do pierwszej wymiany udziałów, postulujemy, aby warunek ten dotyczył wyłącznie transgranicznych transakcji, tak jak wskazano w uzasadnieniu do projektu.

5) wkład niepieniężny

Ustawa wprowadza do przepisu art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. B ustawy o CIT dodatkowy warunek zachowania neutralności podatkowej wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Aport ma być nieopodatkowany wyłącznie w sytuacji, jeżeli spółka go otrzymująca przyjmie dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład.

A zatem, projektowany przepis nakłada na podatnika warunek (od którego zależy neutralność wkładu niepieniężnego) uzależniony całkowicie od drugiej strony transakcji.

Powyższe należy uznać za niezasadne i postulujemy odstąpienie od wprowadzenia tej zmiany.

6) finansowanie dłużne nabycia udziałów

Do art. 16 dodany nowy punkt zakazujący zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na finansowanie dłużne transakcji kapitałowych, poniesionych (w projekcie: uzyskanych – błąd redakcji) na rzecz podmiotu powiązanego. Przepis ten należy uznać za bardzo utrudniający ekspansję polskich firm. Uzasadnioną gospodarczo (poza ewentualnymi przyczynami podatkowymi) praktyką w grupach kapitałowych jest organizacja finansowania przez

wyspecjalizowaną spółkę z grupy i udzielanie finansowania dłużnego podmiotom zależnym i powiązanym. Polskie firmy w porównaniu z zagranicznymi dysponują znacznie mniejszymi możliwościami finansowymi i konsolidacja finansowania w ramach grup kapitałowych była i jest formą tańszego finansowania inwestycji w strategiczne dla państwa aktywa. Projektowany przepis nie ograniczy finansowania dłużnego transakcji kapitałowych, jedynie przekieruje strumień finansowania bezpośrednio do podmiotów niepowiązanych, niepotrzebnie utrudniając przedsiębiorcom rozwój działalności. Proponujemy usunięcie tego ograniczenia.

Należy też zauważyć, że koszty zewnętrznego finansowania obecnie limitowane są poprzez regulacje w art. 15c i powyższa propozycja stanowi dodatkowe ograniczenie utrudniające działalność przedsiębiorców.

W razie pozostawienia powyższego ograniczenia postulujemy o jego zmianę, aby zakaz zaliczenia do kosztów podatkowych dotyczył finansowania nabycia udziałów otrzymanego jedynie od podmiotów należących do tej samej grupy kapitałowej. Podmioty mogą stać się powiązane np. poprzez wspólnego członka rady nadzorczej. Obecny kształt przepisu powoduje więc, iż jeżeli ta sama osoba zasiada np. w radzie nadzorczej banku udzielającego pożyczki oraz spółki-inwestora, to spółka-inwestor nie może zaliczyć odsetek od takiego długu do kosztów uzyskania przychodów. Powoduje to wzrost kosztów zaciągania długu przez inwestorów i finansowania ich rozwoju.

7) tzw. „ukryta dywidenda”

Przesłanki wskazane w projektowanym art. 16 ust. 1 pkt 15b ustawy o CIT budzą istotne wątpliwości interpretacyjne i wprowadzają ryzyko wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów praktycznie każdej transakcji z podmiotem powiązanym kapitałowo czy osobowo. Projektowany przepis jest w całości niejasny, posługuje się pojęciami niezrozumiałymi, nieostrymi lub niestosowanymi dotychczas w ustawie o CIT. Jego wprowadzenie w takiej formie będzie powodowało wątpliwości podatników za każdym razem, gdy będą ponosić jakikolwiek wydatek na rzecz wspólników lub podmiotu

powiązanego. Już dziś funkcjonują w przepisach prawa podatkowego regulacje, które pozwalają na osiągnięcie celu zamierzonego przez projektodawcę. Z tych względów postulujemy rezygnację z tego rozwiązania.

8) ulga na pracowników innowacyjnych

Projektowany przepis art. 18db ustawy o CIT (odpowiednio: 26eb ustawy o PIT), przewiduje możliwość, zgodnie z którą podatnik który poniósł za rok podatkowy stratę lub osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego w roku podatkowym odliczenia z tytułu ulgi badawczo-rozwojowej (art. 18d ustawy o CIT), może pomniejszyć kwotę podlegających przekazaniu na rachunek urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy, związanych z wynagrodzeniami wypłacanymi na rzecz swoich pracowników oraz zleceniobiorców (osób fizycznych), o iloczyn kwoty nieodliczonej i stawki podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym.

W projekcie przewidziano, że rozwiązanie to będzie przysługiwać podatnikowi „*począwszy od miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym podatnik złożył zeznanie (...), do końca roku podatkowego, w którym zostało złożone to zeznanie*”.

Zaproponowane rozwiązanie jest w naszej ocenie słuszne w swoich założeniach. Jednocześnie jednak, pragniemy wskazać, że w ostatnich latach (rozliczenia 2019 i 2020) – z uwagi na sytuację epidemiczną – terminy maksymalne na złożenie zeznania podatkowego w przypadku znaczącej większości podatników wypadły odpowiednio w maju 2020 lub czerwcu 2021 roku. Jednocześnie, biorąc pod uwagę sytuację epidemiczną, nie jest jednocześnie przesądzone, w jaki sposób terminy te będą się kształtować w kolejnych latach. W związku z powyższym, naszym zdaniem, warto rozważyć rozwiązanie, które dodatkowo umożliwi podatnikom skorzystanie z ulgi na pracowników innowacyjnych z uwzględnieniem wartości zaliczek odprowadzonych w odniesieniu do pracowników innowacyjnych w okresie od rozpoczęcia roku podatkowego, do momentu, w którym podatnik nabyłby uprawnienie do ulgi zgodnie z projektowanym art. 18db ust. 4. Podatnik mógłby zatem dodatkowo

obniżyć zaliczki, podlegające odprowadzeniu od momentu uzyskania prawa z ust. 4, o kwoty poniesione wcześniej w ramach tego samego roku podatkowego.

Jednocześnie – w przypadku tej propozycji - zgodnie z intencją projektodawcy, górny limit w tym zakresie nadal stanowiłaby kwota iloczynu niedoliczonego odpisu z tytułu ulgi B+R oraz obowiązującej podatnika stawki podatkowej.

Zwracamy uwagę, że zaproponowane przez nas rozwiązanie byłoby w szczególności spójne z intencją projektodawców „ulgi na pracowników innowacyjnych”, jakim była poprawa bieżących przepływów finansowych u podatników prowadzących działalność badawczo-rozwojową, która mogłaby skutkować również większą skłonnością do szybszego podejmowania decyzji o zaangażowaniu w dalsze prace rozwojowe.

9) ulga na produkcję próbną

W ramach projektowanego art. 18dc ustawy o CIT (odpowiednio: art. 26ga ustawy o PIT), projektodawca wprowadza możliwość dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania 30% kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu.

Zgodnie z ust. 2 projektowanego przepisu, przez produkcję próbną *„rozumie się etap rozruchu technologicznego produkcji niewymagający dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych lub inżynierskich, którego celem jest wykonanie prób i testów przed uruchomieniem procesu produkcji nowego produktu, powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych”*.

Jednocześnie, jako jeden z rodzajów kosztów podlegających odliczeniu wskazano – w ust. 5 pkt 3 – *„koszty nabycia materiałów i surowców nabytych wyłącznie w celu produkcji próbnej nowego produktu”*. Jednocześnie, zgodnie z art. 18d ust. 2 pkt 2 (ulga B+R), za koszty kwalifikowane działalności badawczo-rozwojowej uznaje się m.in. koszty *„nabycia materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową”*.

Zgodnie z dotychczasową linią orzecniczą organów podatkowych i biorąc pod uwagę metodykę prowadzenia prac projektowych przez podatników realizujących działalność badawczo-rozwojową, etap tworzenia rozwiązań prototypowych w celu ich przetestowania oraz walidacji, mieści się zakresowo w działalności badawczo-rozwojowej, uprawniającej do korzystania z ulgi badawczo-rozwojowej.

Przykładowo, w treści Objasnień podatkowych z dnia 15 lipca 2019 roku dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box (dalej także: Objasnienia IP Box), Minister Finansów wskazał, jako przykład działalności B+R *„próby, testy oraz sprawdzenie maszyny w warunkach polowych niezbędnych do osiągnięcia założonego przez siebie celu, poprzez walidację maszyny oraz produkcję tzw. serii przed produkcyjnej”* (por. przykład nr 1, pkt 61 Objasnień MF, str. 23-24).

Analogicznie, w pkt 36 Objasnień MF, wskazano, że *„Twórczym charakterem prac [element definicji B+R] może być w szczególności także, opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku, gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna”*.

Pragniemy zauważyć, że w praktyce trudno jest przy tym odróżnić, które prace nad prototypami *„nie będą już wymagać dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych lub inżynierskich”*, a które mogą takich prac wymagać – w momencie ich podejmowania. Jednocześnie, dokonanie takiej oceny po fakcie (nawet po dłuższym czasie), może powodować dla podatników trudności w zakresie odpowiedniego przyporządkowania ewidencyjnego do kosztów, które podlegają uldze B+R, a które miałyby podlegać uldze na prototypy (szczególny rodzaj testów). W efekcie, mogłoby to skutkować licznymi wątpliwościami po stronie podatników i zniechęcać do skorzystania z proponowanego rozwiązania z obawy przed późniejszym kwestionowaniem prawidłowości rozliczeń przez organy podatkowe.

Wskazujemy bowiem, że prawidłowe przypisanie kosztu do właściwej ulgi ma w tym przypadku istotne konsekwencje praktyczne, zarówno z perspektywy wysokości przysługującego odliczenia (100% w uldze B+R, 30% w uldze na prototypy), jak i okresu ich

możliwego wykorzystania w przypadku osiągnięcia niewystarczającego dochodu (6 lat w przypadku ulgi B+R, 2 lata w przypadku ulgi na prototypy).

Jednocześnie, z uwagi na brak możliwości kumulowania ulg (art. 18dc ust. 9 pkt 2), a przy tym zasadę ścisłej i zawężającej wykładni przepisów podatkowych przewidujących ulgi podatkowe (jako stanowiące odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania) skutkującą faktycznym pierwszeństwem ulgi na prototypy przed ulgą B+R, podatnicy w praktyce mogliby zostać zmuszeni do odliczania od podstawy opodatkowania kwoty niższej, niż mogli to robić do tej pory. Jak się wydaje, rozwiązanie takie byłoby sprzeczne z intencją projektodawców.

10) wyższe odpisy amortyzacyjne dla kosztów zatrudnienia, w przypadku rozliczania kosztów prac rozwojowych

Projektodawca przewiduje podwyższenie wysokości odpisu z tytułu ulgi badawczo-rozwojowej przewidzianej w art. 18d ustawy o CIT w odniesieniu do kosztów zatrudnienia pracowników (art. 18d ust. 2 pkt 1) oraz osób angażowanych przez podatnika do prac B+R na podstawie umów cywilnoprawnych (art. 18d ust. 2 pkt 1a). Dotychczasowy odpis w wysokości 100%, projektodawca proponuje podwyższyć do 200%. W odniesieniu do pozostałych kategorii kosztów kwalifikowanych, w przypadku podatników nie posiadających statusu centrum badawczo-rozwojowego, dodatkowy odpis będzie nadal wynosił 100%.

Zwracamy uwagę, że projektowane rozwiązanie premiuje wyłącznie podatników, którzy rozliczają koszty prac rozwojowych korzystając z metod innych niż kapitalizacja prac rozwojowych, przewidziana w art. 16b ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT. Podatnicy, którzy rozpoznają koszty prac rozwojowych w formie odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych (która jest równorzędną formą w stosunku do innych metod), z uwagi na fakt, iż projektowany przepis wskazujący na możliwość odliczenia 200% kosztów odnosi się wprost do kosztów określonych w art. 18d ust. 2 pkt 1–1a, nie uzyskują korzyści z wprowadzanej zmiany i znajdą się w sytuacji gorszej od pozostałych podatników.

Naszym zdaniem, należy w związku z tym wprowadzić rozwiązanie, które utrzymuje równy poziom preferencji dla podatników, niezależnie od stosowanej przez nich metody rozpoznawania kosztów prac rozwojowych.

11) tzw. przerzucanie dochodów

Proponowany art. 24aa ustawy o CIT przewiduje nowy mechanizm nakładający opodatkowanie polskim podatkiem dochodowym. Należy jednak podkreślić, iż dubluje on już dotychczas funkcjonujące w prawie podatkowym rozwiązania, które mają służyć przeciwdziałaniu erozji podstawy opodatkowania, takie jak obowiązujące już dziś przepisy art. 15c i 15e ustawy o CIT lub przepisy o transakcjach kontrolowanych czy przeciwdziałaniu unikania opodatkowania.

Dodatkowo, definicje i pojęcia wprowadzane tym przepisem są nieostre i mogą budzić wiele wątpliwości interpretacyjnych. Z tych względów postulujemy rezygnację z tego rozwiązania.

12) art. 24ca – podatek minimalny

Proponowana regulacja ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego i ograniczenie możliwości niepłacenia podatku dochodowego ze względu na deklarowane straty. Przepis przewiduje szereg wyjątków dla sytuacji, w których poniesienie straty jest uzasadnione, np. podmioty rozpoczynające działalność lub wytwarzające znacznej wartości majątek trwały. Postulujemy dodanie zwolnienia z podatku minimalnego dla działalności w zakresie wytwarzania, przesyłu, dystrybucji i obrotu energią elektryczną. Polskę czeka niezwykle kapitałochłonna transformacja w kierunku zielonej energetyki. Natomiast patologie unikania podatku CIT co do zasady nie dotyczą polskiego sektora energetycznego, w którym zdecydowanie dominują podmioty krajowe, a wśród nich zintegrowane pionowo polskie grupy energetyczne. Z uznaniem należy odnieść się do wdrożonych już poprawek w przepisach dotyczących podatku minimalnego. W toku dalszych analiz okazuje się jednak, że kluczowe dla gospodarki polskiej długoterminowe projekty w zakresie ekologicznych źródeł wytwórczych będą obciążone podatkiem minimalnym, bez możliwości pełnego rozliczenia takiego obciążenia, z uwagi na oddalony w czasie termin realizacji pierwszych dochodów z takich przedsięwzięć.

13) ulga na robotyzację

a) Projektodawca przewiduje wprowadzenie tzw. „ulgi na robotyzację”, poprzez dodanie art. 38eb do ustawy o CIT (odpowiednio: art. 52jb do ustawy o PIT), zgodnie z którą *„Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację”*.

Projektodawca przewiduje, że za koszty uzyskania przychodu uznaje się m.in. *„koszty nabycia fabrycznie nowych (...) robotów przemysłowych”*. Jednocześnie, należy zauważyć, że roboty takie będą stanowić – na gruncie przepisów podatkowych – środki trwałe, co do których zastosowanie mają specyficzne zasady rozpoznawania kosztów uzyskania przychodu. Analogiczne podejście znajduje zastosowanie do wartości niematerialnych i prawnych (m.in. stanowiących koszty dla potrzeb ulgi na robotyzację, *„wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do używania robotów przemysłowych”*).

Proponujemy w związku z tym zmianę zaproponowanej treści ustawy poprzez zastąpienie pojęcia *„koszty uzyskania przychodu poniesione [w danym roku]”* pojęciem *„koszty poniesione”*, tj. w rozumieniu ekonomicznym. Powyższa propozycja ma naszym zdaniem uzasadnienie, biorąc pod uwagę:

- zasady rozpoznawania kosztów uzyskania przychodu związanych z nabywaniem środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych – tj. że koszty uzyskania przychodu w takich sytuacjach stanowią odpisy amortyzacyjne,
- ograniczony czasowo charakter wprowadzanej preferencji (okres 2022-2026), który mógłby spowodować, że – biorąc pod uwagę wskazaną wyżej okoliczność, że za koszty uzyskania przychodu uznaje się odpisy amortyzacyjne – podatnicy mogliby nie być w stanie w pełni skorzystać z projektowanej preferencji (zwłaszcza w przypadku nabycia robota w ostatnich latach funkcjonowania projektowanej ulgi).

Zgłoszona propozycja umożliwi skorzystanie z ulgi w roku, w którym podatnik faktycznie (w znaczeniu ekonomicznym, kasowym) poniesie koszty nabycia robota w danym roku podatkowym.

b) Naszym zdaniem, w celu nadania uldze na robotyzację istotnego, wymiernego skutku w zakresie rzeczywistego upowszechnienia stosowania przez polskich przedsiębiorców nowoczesnych rozwiązań mających na celu zwiększoną automatyzację procesów produkcyjnych, warto rozważyć poszerzenie katalogu urządzeń, których nabycie uprawnia podatnika do skorzystania z zaprojektowanej ulgi. W naszej ocenie, preferencją powinno być objęte nabycie szeroko rozumianych maszyn i urządzeń, ukierunkowanych na automatyzację procesów produkcyjnych. Szczegółowa definicja technologiczna powinna być przy tym wypracowana z przedstawicielami branż produkcyjnych.

W naszej ocenie, w celu uwzględnienia realiów biznesowych w zakresie typów robotów przemysłowych nabywanych przez polskich przedsiębiorców, warto rozważyć zmianę definicji robota przemysłowego zawierającą obecnie warunek „*co najmniej trzech stopniach swobody*”, na wymóg jednej lub więcej osi ruchu i / lub poruszania się po zadanej trajektorii. O prawidłowości takiej wykładni robota przemysłowego (oraz manipulatora przemysłowego) świadczy definicja Głównego Urzędu Statystycznego, który wskazuje, że robotami i manipulatorami przemysłowymi są „*Urządzenia stanowiące zestaw środków realizujących samodzielnie manipulowanie materiałami, detalami i narzędziami, służące do automatycznego wykonywania w podstawowych procesach produkcyjnych funkcji ruchowych, mające sztywne lub swobodne programowanie zmian pozycji i kolejności operacji roboczych według jednej lub kilku osi ruchu i (lub) poruszania się po zadanej trajektorii.*”² Zwracamy uwagę, że taka interpretacja robota przemysłowego, pozwoli skorzystać z preferencji podatkowej podatnikom, którzy nabywają urządzenia mające funkcje robota przemysłowego (pozwalają na automatyzację pracy), bez kreowania sztucznej konieczności

² <https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/2061,pojecie.html>

nabywania urządzeń o trzech stopniach swobody, gdy wystarczające dla procesu produkcyjnego są przykładowo jedynie dwie osie ruchu.

Biorąc pod uwagę możliwość dodatkowego wykorzystania posiadanych w Polsce zasobów intelektualnych i ludzkich, a także szerokich doświadczeń i know-how w obszarze rozwiązań automatyzujących procesy biznesowe, warto ponadto rozważyć poszerzenie kręgu rozwiązań, w odniesieniu do nabywania których polscy przedsiębiorcy mogliby korzystać z dodatkowych preferencji o rozwiązania w zakresie robotów programowych („software robot”). Przykładowo, w naszej ocenie, zakresem projektowanej ulgi na robotyzację, mogłyby zostać objęte rozwiązania typu RPA (ang. *Robotic Process Automation*, Zrobotyzowana Automatyzacja Procesów), tj. technologii automatyzacji powtarzalnych procesów biznesowych, z wykorzystaniem programów komputerowych w postaci robotów symulujących pracę człowieka.

Pragniemy wskazać, że rozwiązania w postaci tzw. „robot software” w sektorze usługowym pełnią rolę tożsamą do robotów przemysłowych w branży produkcyjnej, tj. ich zadaniem jest ograniczenie zaangażowania pracowników w czynności powtarzalne oraz monotonne. Tym samym, rozwiązania te przyczyniają się poprawy wydajności pracy oraz możliwości skupienia aktywności pracowników na czynnościach kreatywnych i wymagających specjalistycznej wiedzy. Wprowadzenie mechanizmów podatkowego wsparcia dla wdrożenia u podatników tzw. robotów programowych wpisywałoby się zatem w trend cyfryzacji, tworzenia gospodarki opartej na wiedzy oraz tworzenia w Polsce wysokopłatnych, specjalistycznych miejsc pracy.

14) ograniczenie amortyzacji w spółkach nieruchomościowych

Art. 2 pkt 28 lit. k) Ustawy (w brzmieniu uchwalonym przez Sejm) przewiduje w przypadku spółek nieruchomościowych ograniczenie odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych zaliczonych do grupy 1Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) do wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami o rachunkowości. Jako uzasadnienie tej zmiany podawane jest, że mimo, iż ekonomicznie wartość takich nieruchomości wzrasta,

odpisy amortyzacyjne ujmowane w kosztach odzwierciedlają w sposób nierzeczywisty stały spadek wartości tych nieruchomości¹. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że celem odpisów amortyzacyjnych jest ujęcie w kosztach uzyskania przychodów wydatków z tytułu nabycia środków trwałych, tj. co do zasady dóbr użytkowanych w okresie dłuższym niż rok. Odpisy amortyzacyjne nie mają zatem na celu odzwierciedlenia przyrostów lub utraty wartości składnika majątku, lecz rzeczywiście poniesione przez podatnika koszty przypadające nadany rok podatkowy z uwagi na fakt, że składnik majątku jest wykorzystywany w działalności przez okres dłuższy niż jeden rok podatkowy. Jest to wyraz fundamentalnej dla podatku CIT zasady, zgodnie z którą opodatkowaniu podlega dochód, a zatem różnica pomiędzy osiągniętymi przychodami a realnymi kosztami.

W tym kontekście niezasadne w naszej ocenie jest odwoływanie się do przepisów ustawy o rachunkowości z uwagi na różne nadrzędne cele przyświecające obu regulacjom. Celem przepisów o rachunkowości jest zapewnienie odbiorcom informacji przedstawianej w sprawozdaniach finansowych jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej jednostki, podczas gdy celem ustawy o podatku dochodowym jest pobór od obywateli i podmiotów gospodarczych środków na finansowanie zadań Państwa proporcjonalnie do ich dochodów. Opisane zróżnicowanie celów prawa bilansowego oraz prawa podatkowego skutkowało przyjęciem zasady autonomii prawa podatkowego, zgodnie z którą normy bilansowe nie powinny mieć automatycznego przełożenia na normy prawa podatkowego. Zasada ta jest niekwestionowana w prawie i orzecznictwie podatkowym. W kontekście proponowanej zmiany należy zauważyć, że ustawa o rachunkowości realizując swoje nadrzędne cele pozostawia przy tym pewien stopień fakultatywności, stąd na podstawie ustawy o rachunkowości jednostki mają możliwość stosowania polityki rachunkowości przewidującej wycenę nieruchomości do wartości godziwej i niedokonywania odpisów amortyzacyjnych, podczas gdy inne jednostki znajdujące się w bardzo podobnej lub wręcz takiej samej sytuacji mogą wybrać model wyceny według kosztów oraz dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. W tym pierwszym przypadku przyjęcie proponowanej regulacji skutkowałoby pozbawieniem podatników prawa do rozpoznawania jakichkolwiek odpisów amortyzacyjnych, a z podatku dochodowego uczyniłoby de facto podatek przychodowy. Wydaje się, że nie ma

uzasadnienia, aby jednostki w podobnej lub wręcz tej samej sytuacji w zależności od wybranej polityki rachunkowości były pozbawione lub nie, możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych, co stawiałoby je w sytuacji diametralnie różnych obciążeń podatkowych. Jak się wydaje, celem projektowanej zmiany jest zmniejszenie efektywnej stawki amortyzacji poniżej 2,5%. Należy jednak zwrócić uwagę, że w przypadku jednostek stosujących politykę rachunkowości przewidującą amortyzowanie nieruchomości, w praktyce zazwyczaj stosowane stawki są bardzo bliskie lub wręcz zbieżne ze stawką 2,5% przewidzianą w ustawie o CIT. Stosowanie takich stawek dla celów bilansowych nie jest przy tym kwestionowane przez biegłych rewidentów w trakcie badania sprawozdań finansowych, co oznacza, iż w praktyce niezależne podmioty weryfikujące prawidłowość sprawozdań finansowych przyjmują stanowisko, iż stawka 2,5% właściwie odzwierciedla zużycie typowych nieruchomości posiadanych przez spółki nieruchomościowe. Stąd niezrozumiała jest chęć ograniczania przez autorów projektu kwot odpisów amortyzacyjnych. Mając powyższe na uwadze proponujemy odstąpienie od wprowadzania opisanych ograniczeń w zakresie amortyzacji, tj. wykreślenie przedmiotowego przepisu.

15) wyłączenie możliwości amortyzowania nieruchomości mieszkalnych

Ustawa w brzmieniu uchwalonym przez Sejm przewiduje, w art. 2 pkt 32 oraz 33, wprowadzenie reguły, zgodnie z którą budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej będą stanowiły środki trwałe niepodlegające amortyzacji. Przedstawione przez autorów projektu uzasadnienie stwierdza, że zmiany dotyczą składników majątku, których wartość nie spada a wzrasta i że przyjęte rozwiązanie będzie zbieżne z rozwiązaniami dotyczącymi gruntów i prawa wieczystego użytkowania². W tym zakresie należy odwołać się do uwag przedstawionych powyżej. Celem amortyzacji podatkowej nie jest odzwierciedlanie spadków lub wzrostów wartości nieruchomości, lecz realnych kosztów poniesionych przez podatnika przypadających na dany okres rozliczeniowy. Wadliwe w tym zakresie w naszym ocenie jest odwołanie się do

faktu, że amortyzacji nie podlegają grunty i prawo wieczystego użytkowania gruntów. Powyższe nie wynika bowiem z faktu, że grunty zyskują lub tracą na wartości, lecz z faktu, że grunty zasadniczo nie zużywają się i mogą służyć działalności podatnika teoretycznie przez nieskończenie długi okres. Takie rozumowanie nie ma natomiast zastosowania do budynków lub lokali. W uzasadnieniu wniesionego do Sejmu projektu wspomniane jest również, że zaliczanie odpisów amortyzacyjnych od wynajmowanych mieszkań do kosztów uzyskania przychodów powoduje, że zmniejszają one dochód do opodatkowania do poziomu, w którym podatek nie występuje. W tym miejscu należy jeszcze raz podkreślić, że amortyzacja odzwierciedla rzeczywiste koszty poniesione przez podatnika, przy czym roczna stawka amortyzacyjna to 1,5%, a zatem przyjmuje się, że nieruchomość służy podatnikowi prawie 67 lat. Jeśli zatem zaledwie 1,5% faktycznie poniesionego przez podatnika kosztu nabycia nieruchomości (co należy zaznaczyć w 100%) powoduje, że nie występuje dochód oznacza to, że działalność taka nie generuje nadzwyczajnych zysków w stosunku do zaangażowania kapitału. Oznaczałoby to również, że właściciele nie generują istotnego dochodu, a tym samym nie powinni płacić podatku. Wyłączenie amortyzacji skutkuje tymczasem opodatkowaniem przychodu, który może pozostawać całkowicie nieproporcjonalny do dochodu. Wreszcie z lektury uzasadnienia do projektu Ustawy wydaje się, że zmiana w ustawie o CIT motywowana jest także tym, że na gruncie regulacji PIT nieruchomości mogą podlegać amortyzacji obniżając podatek dochodowy obliczany od dochodów z najmu, a następnie przychody ze zbycia nieruchomości mogą nie podlegać pod pewnymi warunkami opodatkowaniu. Pomijając kwestie zasadności proponowanego rozwiązania na gruncie przepisów o PIT, jego przyjęcie dla celów CIT jest nieuzasadnione. Na gruncie ustawy o CIT dochód ze sprzedaży nieruchomości przez podatnika będzie bowiem zasadniczo opodatkowany, stąd jakiegokolwiek dokonane odpisy amortyzacyjne w trakcie wynajmu pomniejszą kwotę stanowiącą koszt uzyskania przychodów w momencie zbycia nieruchomości, tym samym zwiększając podatek. Na gruncie ustawy o CIT nie może zatem być mowy o tym, iż amortyzacja nieruchomości prowadzi do uzyskania nieuzasadnionej korzyści przez podatnika.

Mając powyższe na uwadze proponujemy odstąpienie od propozycji regulacji likwidującej amortyzację podatkową nieruchomości mieszkalnych co najmniej dla podatników CIT, tj. wykreślenie z ustawy wspomnianych wyżej przepisów.

16) zmiany do art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT

Zgodnie z obowiązującym brzmieniem odpowiednio art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust.1 pkt 63b ustawy o PIT: [Wolne od podatku są] *„dochody podatników, z zastrzeżeniem [ustawa o CIT: ust. 4-6d i odpowiednio w ustawie o PIT: ust. 5a-5cd], uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. poz. 1162, z 2019 r. poz. 1495 oraz z 2020 r. poz. 1086), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami”*.

W odniesieniu do planowanych zmian art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT ma otrzymać brzmienie: [Wolne od podatku są:] *„dochody podatników, z zastrzeżeniem [ustawa o CIT: ust. 4-6d i odpowiednio w ustawie o PIT: ust. 5a-5cd], z działalności gospodarczej osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752) i uzyskane na terenie określonym w tej decyzji o wsparciu, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami”*.

Planowana zmiana zawęży zatem zakres możliwości stosowania zwolnienia z podatku dochodowego jedynie do dochodów osiągniętych z nowej inwestycji. Zmiana przepisów w powyższym brzmieniu wprowadza nieuzasadniony dualizm sytuacji przedsiębiorców korzystających ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT (odpowiednio art. 21 ust. 1 pkt 63a i 63b ustawy o PIT), co działa niekorzystnie szczególnie

na tych przedsiębiorców, którzy korzystają jednocześnie ze zwolnienia w odniesieniu do dochodów uzyskanych z działalności w specjalnej strefie ekonomicznej i planują pozyskanie decyzji o wsparciu w ramach polskiej strefy inwestycji. Wówczas może dojść do sytuacji, w której przedsiębiorca, który korzysta ze zwolnienia w odniesieniu do całości dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia nie będzie miał możliwości skorzystania ze zwolnienia dochodów z działalności z nowej inwestycji, z uwagi na konieczność rozdzielenia przychodów, co nie będzie możliwe. Niewątpliwie wpłynie to negatywnie na decyzje przedsiębiorców o podejmowaniu nowych inwestycji, a w konsekwencji przyczyni się do zahamowania wzrostu inwestycji w Polsce.

Niezależnie od powyższego wskazać należy iż, zmiana przepisów wymusza konieczność rozdzielenia przychodów z nowej inwestycji i inwestycji realizowanych uprzednio, co często nie będzie możliwe, w przypadku inwestycji typu „brownfield” tj. inwestycji początkowej o charakterze zwiększenia zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacji produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczej zmianie dotyczącej procesu produkcyjnego istniejącego zakładu.

Wskazać w tym miejscu należy, iż zakres ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (dalej: „ustawa o WNI”) był przedmiotem wielu wątpliwości na gruncie obowiązujących przepisów, wobec czego Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju wydał w tym przedmiocie Interpretację ogólną z dnia 25 października 2019 r. nr DD5.8201.10.2019 (dalej: „Interpretacja Ogólna”) jak również Objasnienia podatkowe z dnia 6 marca 2020 r. dotyczące sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o WNI (dalej: „Objasnienia Podatkowe”).

Zarówno Interpretacja Ogólna jak i Objasnienia Podatkowe adresowały problem przedsiębiorców korzystających z przedmiotowego zwolnienia polegający na tym, iż w wielu przypadkach zespół składników materialnych lub niematerialnych stanowiący nową

inwestycję nie może funkcjonować samodzielnie bez składników majątku już istniejących w przedsiębiorstwie podatnika przed wydaniem decyzji o wsparciu, a wobec tego niemożliwe jest rozdzielanie dochodów z nowej inwestycji od dochodów danego zakładu/procesu produkcyjnego.

Podkreślić należy, iż zaproponowana w Polskim Ładzie zmiana przepisów art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT nie uwzględnia sytuacji, w którym niemożliwe jest wydzielenie dochodu z nowej inwestycji.

Taka sytuacja może mieć miejsce w szczególności w doniesieniu do inwestycji początkowej dotyczącej zasadniczej zmiany procesu produkcyjnego lub zwiększenia zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu.

Przykład 1: *Przedsiębiorca prowadzący zakład produkcyjny planuje przeprowadzenie zasadniczej zmiany procesu produkcyjnego. W tym celu zakupuje robota, który automatyzuje i scala prace na pewnym etapie produkcyjnym. Robot zintegrowany jest z pozostałym istniejącymi maszynami, które odpowiadają za pozostałe etapy produkcji: przetwarzanie surowców, obróbkę mechaniczną. Wobec tego produkt końcowy powstaje dzięki zaangażowaniu nowych, nabytych w ramach nowej inwestycji środków trwałych, jak już posiadanych przez przedsiębiorcę.*

Przykład 2: *Przedsiębiorca prowadzący zakład produkcyjny planuje zwiększenie zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa poprzez likwidację tzw. wąskiego gardła i zakupienie dodatkowych maszyn produkcyjnych, które usprawniłyby produkcję całej linii produkcyjnej.*

Przedsiębiorca prowadzi działalność polegającą na produkcji kabli wysokiego napięcia i w celu zwiększenia mocy produkcyjnych planuje zakup nowych ekraniarek, umożliwiających bardziej wydajniejsze nakładanie powłok na kable. Jest to jednak środkowy etap produkcji. We wcześniejszych i następczych etapach zaangażowane są istniejące maszyny przedsiębiorcy, które łącznie są odpowiedzialne za wytworzenie kompletnego produktu. Dodatkowo w tym etapie produkcji wykorzystywane są również obecne ekraniarki, w

zależności od wielkości i typu zamówień. Przedsiębiorca osiąga przychód ze sprzedaży całego produktu, nie poszczególnych jego części. Dodatkowo, niemożliwe jest ustalenie, który produkt końcowy został wyprodukowany z użyciem nowych maszyn, a które zostały wyprodukowane w całości na istniejącej infrastrukturze przedsiębiorstwa. Wobec tego niemożliwe jest ograniczenie przychodu zakładu jedynie do nowej inwestycji.

Mając na uwadze przytoczone przykłady wskazać należy, iż nowe brzmienie przepisów w skrajnym wypadku w całości uniemożliwi przedsiębiorcom skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego odpowiednio w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT. Polski Ład, ani przepisy ustawy o WNI czy też Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji (Dz.U. z 2018 r. poz. 1713 – dalej „Rozporządzenie PSI”) nie przewidują bowiem sposobu i zasad wydziałania przychodów z nowej inwestycji. Wobec tego wskazujemy, iż w celu umożliwienia korzystania ze zwolnienia przedsiębiorcom planującym inwestycję typu „brownfield”, konieczne jest przynajmniej doprecyzowanie zmian w przepisach, w sposób wskazujący na możliwość objęcia zwolnieniem również tych dochodów przedsiębiorców pozostających w ścisłych powiązaniach z dochodami uzyskanymi z nowej inwestycji.

Proponowane brzmienie: [Wolne od podatku są:] „dochody podatników, z zastrzeżeniem [ustawa o CIT: ust. 4-6d i odpowiednio w ustawie o PIT: ust. 5a-5cd], z działalności gospodarczej osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752) z uwzględnieniem dochodów pozostających w ścisłym i nierozzerwalnym związku z nową inwestycją i uzyskane na terenie określonym w tej decyzji o wsparciu, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami”.

Nadmienić ponadto należy, iż konieczne jest uchwalenie przepisów przejściowych wskazujących, iż zmiany w przepisach art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT będą miały zastosowanie do decyzji o wsparciu wydanych po wejściu w

życie przepisów Polskiego Ładu. Pozwoli to na zachowanie zasady pewności prawa wobec przedsiębiorców korzystających już ze zwolnienia na podstawie wydanych już decyzji o wsparciu. Działanie przeciwne i zastosowanie przepisów do wydanych już decyzji o wsparciu prowadzić będzie do naruszania zasady ochrony praw nabytych.

17) Ceny transferowe

lp	Akt zmieniający	Akt zmieniany	Zmiana	Komentarz
1	<p>Art.2 pkt 21</p> <p>Art.1 pkt 32</p>	<p>Art. 11p ust. 1</p> <p>Art. 23zb ust. 1</p>	<p>1. Podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych:</p> <p>1) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe;</p> <p>2) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł lub jej równowartość.</p> <p><u>Podmioty powiązane, których sprawozdania finansowe są konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po</u></p>	<p>Rekomendujemy przywrócenie progu skonsolidowanych przychodów 200 000 000 zł poniżej którego nie ma obowiązku przygotowania grupowej dokumentacji cen transferowych. Wprowadzenie tego obowiązku dla małych grup podmiotów powiązanych (o niskich przychodach skonsolidowanych) znacząco zwiększy ich obowiązeki administracyjno-raportowe niewspółmiernie do korzyści uzyskiwanych z otrzymania dodatkowej dokumentacji przez administrację podatkową.</p>

			<u>zakończeniu roku podatkowego.</u>	
2	Art.2 pkt 25 d) Art. 1 pkt 36 d)	Art. 11t ust. 2a, 2b Art. 23zf ust 2a, 2b	<p><u>2a. Informacja o cenach transferowych jest sporządzana na podstawie:</u></p> <p><u>1) lokalnej dokumentacji cen transferowych – w przypadku gdy podmiot powiązany był obowiązany do sporządzenia tej dokumentacji;</u></p> <p><u>2) sprawozdania finansowego lub innych dokumentów – w przypadku gdy podmiot powiązany nie był obowiązany do sporządzenia tej dokumentacji.</u></p> <p><u>2b. Na potrzeby oświadczenia, o którym mowa w ust. 2 pkt 7, w przypadku otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw lub innych świadczeń w naturze stanowiących przychód, ceny transferowe uważa się za ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, jeżeli przychód ten został dla celów podatkowych wykazany zgodnie z zasadą ceny rynkowej.</u></p>	<p>Rekomendujemy rozszerzenie przyjętej fikcji prawnej także na przypadki, w których podatnik uznaje część wydatków za koszty niestanowiące kup.</p> <p>Z powodów ostrożnościowych, niektórzy podatnicy mogą nie chcieć zaliczać wszystkich kosztów wynikających z transakcji kontrolowanych do kup. Taka decyzja jest jednak, w kontekście oświadczenia o cenach transferowych, obarczona ryzykiem analogicznym do ryzyka wynikającego z otrzymania nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego świadczenia.</p>

Proponujemy także wprowadzenie w Art. 11o. [Inni podatnicy obowiązani do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych] zapisu analogicznego do postanowień Art. 11n [Transakcje kontrolowane nieobjęte obowiązkiem sporządzenia lokalnej dokumentacji cen

transferowych] ustęp 3, który stwierdza, że obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych, których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Wprowadzenie takiego zapisu pozwoli na uniknięcie sytuacji, w której dokumentowane będą transakcje niemające wpływu na rozliczenia podatkowe polskich podatników. Racjonalnym jest uznanie, że w takim przypadku spełnione są przesłanki stojące za racjonalnością nieobjęcia tych transakcji obowiązkiem dokumentacyjnym w oparciu o przepis Art. 11n ustęp 3.

Proponujemy dodanie następującej regulacji:

Art. 11o ustawy CIT

3. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w ustępie 1 oraz ustępie 1a powyżej, nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych oraz transakcji innych niż transakcje kontrolowane, których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Proponujemy dodanie analogicznego zapisu w ustawie PIT (jako Art. 23za ustęp 3).

III. Uwagi do art. 9 ustawy (zmiany w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne)

1) zmiana art. 2 ust. 1a

Skutkiem proponowanej zmiany tego przepisu będzie wyeliminowanie możliwości wyboru formy opodatkowania przez podatników osiągających przychody z tzw. „najmu prywatnego”. Wprowadzenie tej regulacji spowoduje bowiem obligatoryjne przypisanie przychodów z najmu opodatkowaniu ryczałtem ewidencjonowanym.

Proponowana zmiana jest więc zatem z punktu widzenia podatników zmianą dla nich niekorzystną w stosunku do dotychczasowego stanu prawnego.

2) zmiana art. 11 ust. 4 pkt 2

Projektowana zmiana dotyczy ograniczenia kręgu objętych tym przepisem zobowiązań, które jako niezapłacone w terminie 90 dni od terminu płatności skutkują koniecznością zwiększenia, przez dłużnika prowadzącego działalność gospodarczą, kwoty przychodu do opodatkowania.

Procedura ta, mająca na celu przeciwdziałanie nadmiernym opóźnieniom zapłaty w transakcjach handlowych i stanowiąca swoistego rodzaju sankcję dla zobowiązanego, zostanie ograniczona jedynie do braku zapłaty z tytułu zakupu towaru.

Trudno jest doszukać się przekonujących przesłanek tej zmiany, niemniej jednak projektowana zmiana jest zmianą korzystną dla podatników dopuszczających się opóźnienia w zapłacie za transakcje handlowe.

3) zmiana art. 12

Proponowane zmiany są, co do zasady, korzystne dla podatników. Dotyczą bowiem obniżenia stawek ryczału ewidencjonowanego niektórym grupom podatników z dotychczasowej stawki 15% na 14% albo 12%.

Dotyczy to min. podatników osiągających przychody ze świadczenia usług; opieki zdrowotnej, architektonicznych i inżynierskich oraz informatycznych.

4) zmiana art. 12 ust. 1 pkt 7 lit. e

Projektowana zmiana dotyczy rozszerzenia katalogu przychodów opodatkowanych stawką ryczału w wysokości 3% o przychody, o których mowa w art. 19-22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wydaje się, iż w tym zakresie nastąpiła pomyłka redakcyjna bądź też błąd literowy a właściwe odwołanie powinno dotyczyć przychodów o których mowa w art. 19-20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Trudno jest bowiem zaakceptować poprawność koncepcji opodatkowania ryczałtem ewidencjonowanym przychodów przedmiotowo zwolnionych z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, określonych w art. 21 ustawy.

Art. 22 ustawy o podatku dochodowym definiuje natomiast koszty uzyskania przychodów, co wyklucza wprost poprawność redakcyjną odwołania się do tego przepisu.

5) zmiana art. 13, art. 31 i art. 44

Projektowana zmiana dotyczy uchylecia tych przepisów. W obecnie obowiązującym stanie prawnym przepisy te uprawniają do obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne opłaconej przez podatnika lub pobranej przez płatnika, w wysokości nie przekraczającej 7,75 % podstawy jej wymiaru.

Przepisy te określają uprawnienia do obniżenia podatku dla osób opłacających ryczałt ewidencjonowany, opodatkowanych w formie karty podatkowej jak i opłacających zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych.

Proponowana zmiana jest więc zatem z punktu widzenia podatników zmianą dla nich niekorzystną w stosunku do dotychczasowego stanu prawnego. W tym zakresie pozostają aktualne uwagi zgłoszone do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (patrz wyżej).

6) zmiana art. 24 i 25

Skutkiem projektowanych zmian będzie stopniowe wygaszanie formy opodatkowania jaką jest karta podatkowa. Proponowane regulacje spowodują brak możliwości wyboru opodatkowania w formie karty podatkowej przez podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej po dniu 31 grudnia 2021 r.

Pozostawiono jednocześnie możliwość opodatkowania w formie karty podatkowej podatnikom kontynuującym po tym dniu stosowanie opodatkowania w tej formie, nie zrezygnowali z niej po tym dniu i nie utracili prawa do opodatkowania w tej formie po tym dniu.

Proponowana zmiana jest więc zatem z punktu widzenia podatników zmianą dla nich niekorzystną, w stosunku do obecnie obowiązującego stanu prawnego.

Ocena ta dotyczy zarówno podatników prowadzących działalność gospodarczą jak i tych, którzy rozpoczną prowadzenie działalności gospodarczej po dniu 31 grudnia 2021 r.

Wprowadzenie tych regulacji może i powinno budzić uzasadnione obawy co do wypełniania konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Będzie bowiem w sposób nieuzasadniony ograniczać nowym podmiotom gospodarczym prawo do wyboru opodatkowania w formie karty podatkowej, przy jednoczesnym umożliwieniu opodatkowania w tej formie podmiotom kontynuującym tą formę opodatkowania.

W naszej ocenie cel wygaszenia rozliczania się w formie karty podatkowej powinien być zrealizowany w inny sposób. Tak aby uniknąć sytuacji, w której w okresie przejściowym podatnicy prowadzący taką samą działalność mogą lub nie mogą korzystać z karty podatkowej. Naszym zdaniem powinien raczej zostać wprowadzony przepis uchylający możliwość rozliczania się w formie karty podatkowej w ogóle, oczywiście z odpowiednią *vacatio legis* 3 lub 5 lat, tak aby

uczynić zadość dyrektywom wynikającym z zasady demokratycznego państwa prawa w zakresie ochrony interesów w toku.

IV. Uwagi do art. 15 ustawy (zmiany w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych)

1) zmiana art. 81 ust. 2c

Proponowana zmiana nakłada na ubezpieczonego dodatkowe obowiązki (art. 81 ust. 2c). Zgodnie z tym przepisem ubezpieczony zobowiązany jest do opłacania składki na ubezpieczenie zdrowotne, uzależnionej od osiągniętego dochodu.

Proponowane regulacje nie uwzględniają jednak sytuacji podatników, którzy dla uproszczenia swych obowiązków ewidencyjnych dokonali wyboru opłacania zaliczek na podatek dochodowy w uproszczonej formie, zgodnie z art. 44 ust. 6g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w wysokości 1/12 wysokości podatku należnego za poprzedni rok).

Podatnicy ci będą więc zobowiązani do comiesięcznego wyliczania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne pomimo, iż przepisy podatkowe nie nakładają na nich obowiązku w zakresie obliczania rzeczywistego miesięcznego dochodu. Regulacja ta nie uwzględnia więc zarówno realiów praktyki gospodarczej jak również obowiązującego prawa podatkowego.

2) zmiana art. 81 ust. 2e

Projektowane zmiany dotyczą osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

W pierwotnej wersji zmian podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne tych osób została powiązana z osiąganymi przez nich przychodami i ustalona jako 1/3 stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Regulacja ta charakteryzowała się przejrzystością i prostotą.

Uchwalone przez Sejm przepisy (art. 81 ust. 2e), w stosunku do pierwotnej wersji, wprowadzają różnicowanie składki zdrowotnej dla tego kręgu podatników. Przewidują ustalanie wysokości należnej składki zdrowotnej, uzależniając ją od wysokości rocznego przychodu.

Wysokość należnej składki została powiązana z progami przychodów w wysokości 60 000 zł. i 300 000 zł. Przekroczenie tych progów będzie skutkowało skokowym, przy tym znacznym, wzrostem wysokości należnej składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Wysokość składki będzie się kształtowała następująco;

- 60 % przeciętnego wynagrodzenia - gdy przychody nie przekroczyły 60 000 zł.,
- 100 % przeciętnego wynagrodzenia - gdy przychody przekroczyły 60 000 zł. i nie przekroczyły 300 000 zł,
- 180 % przeciętnego wynagrodzenia - gdy przychody 60 000 zł. i nie przekroczyły 300 000 zł.

Jak wskazuje prosta analiza ubezpieczony, którego przychody wyniosą 300 500 zł. będzie zobowiązany zapłacić składkę zdrowotną o 80 % większą (prawie dwukrotnie) od ubezpieczonego, którego przychód wyniesie 299 500 zł.

Analogicznie ubezpieczony, którego przychody wyniosą 61 500 zł. będzie zobowiązany zapłacić składkę zdrowotną o 66,6 % większą od ubezpieczonego, którego przychód wyniesie 59 500 zł.

Zasadność proponowanego rozwiązania może i powinna więc budzić więc wątpliwości. U podatników osiągających roczne przychody zbliżone do tak określonych progów będzie stanowić element kalkulacji dotyczący zasadności osiągania przychodów pod koniec roku.

Należy mieć na uwadze, iż składka zdrowotna będzie stanowiła realne obciążenie podatników a osiągany przez nich przychód nie musi przekładać się na dochód stanowiący źródło pokrycia obciążeń publicznoprawnych.

Proponowane rozwiązanie pogłębia i tak już znaczne różnicowanie obciążeń publicznoprawnych przedsiębiorców z tytułu składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Proponowane zmiany znacznie ograniczą także zasadność wyboru opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym powodując stopniowe odejście od tej formy.

Trudno jest bowiem inaczej odczytać intencję projektodawcy tak znacznie różnicującego pozycję przedsiębiorcy opodatkowanego ryczałtem osiągającego przychód 300 500 zł. i realny dochód np. 30 000 zł. i przedsiębiorcy osiągającego analogiczne parametry ekonomiczne, opodatkowanego na zasadach ogólnych (według skali).

Pierwszy z nich będzie zobowiązany odprowadzić składki na ubezpieczenie zdrowotne niewspółmiernie wyższe w stosunku do tego drugiego (około 3,5 krotnie większe).

Należy stwierdzić, iż projektowane zmiany nie realizują więc założonego celu jakim jest powiązanie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących działalność gospodarczą z osiąganym przez nie rzeczywistym dochodem.

V. Przesyłanie ksiąg i ewidencji za pomocą środków komunikacji elektronicznej

Należy rozumieć, że intencją projektodawcy jest pozyskiwanie informacji pozwalających na bieżące ustalanie, czy podatnicy prawidłowo rozliczają podatki dochodowe i czy prawidłowo wyliczają zaliczki na podatek dochodowy. W chwili obecnej organy podatkowe nie mają praktycznie żadnej wiedzy na temat wyliczenia wysokości zaliczki na podatek dochodowy.

Kierunek automatyzacji badania rozliczeń podatników jest słuszny, taki kierunek został przetestowany w obrębie podatku VAT i jest to wydaje się jedyny kierunek, który zapewni cyfrową, szybką i efektywną obsługę podatników przez organy KAS. Pomysł ten należy więc co do zasady poprzeć, jeżeli jego efektem ma być zmniejszona ilość kontroli u podatników i zapewnienie efektywności działania organów KAS.

Natomiast wdrożenie tego pomysłu w taki sposób, żeby osiągnąć zakładany efekt, jest bardzo dużym wyzwaniem dla KAS i projektując przepisy wprowadzające nowe, bardzo daleko idące, obowiązki dla podatników, należy mieć na uwadze możliwości analityczne KAS oraz możliwości wykorzystania wyników analiz przez organy podatkowe.

Należy ocenić, że już na etapie projektowania przepisów o przesyłaniu ksiąg i ewidencji za pomocą środków komunikacji elektronicznej należy przedstawić opinii publicznej, w jaki sposób organy KAS zamierzają te informacje wykorzystać, jakie są możliwości analityczne i jaki będzie uzysk dla podatników oraz KAS dzięki wdrożeniu tego pomysłu.

Należy wskazać, że samo zbieranie informacji od podatników nie gwarantuje żadnego uzysku z wdrożenia nowego obowiązku. Dane z ewidencji i ksiąg należy odpowiednio analizować, należy stworzyć odpowiednie algorytmy przetwarzania Big Data, należy określić cele tych analiz oraz

możliwości analiz. Należy stworzyć procedury i dostosować do nich organizację urzędów skarbowych, do sprawnego wykorzystywania efektów analiz prowadzonych centralnie przez KAS. Dopiero tak przeprowadzona analiza powinna być wstępem do projektowania nowego obowiązku dla podatników.

Przeprowadzenie tego w sposób odwrotny, a więc wyjście od przepisów i uznanie, że KAS jakoś ma sobie poradzić z analizą otrzymywanych co miesiąc terabajtów danych, spowoduje, że nowy pomysł będzie działaniem iluzorycznym i w zasadzie zbędnym.

VI. Przepisy ustawy o VAT wspierające obrót bezgotówkowy

Przepisy ustawy o VAT dotyczące wspierania obrotu bezgotówkowego, a więc uzależnienie terminu zwrotu dla sprzedawcy od stosunku płatności przyjmowanych w postaci bezgotówkowej oraz wyłącznie z możliwości uzyskania szybszego zwrotu nadwyżki VAT naliczonego w przypadku nieprzyjmowania płatności bezgotówkowych, powinny zostać usunięte z ustawy.

Przemawiają za tym następujące argumenty.

Po pierwsze, ustawa o VAT nie jest właściwym narzędziem do wpływania na rynek płatności, a już w szczególności regulacje VAT dotyczące zwrotów nadwyżki VAT naliczonego są niewłaściwym narzędziem do kształtowania zachowań podatników, które nie są w ogóle związane z VAT. Przyznanie bardzo szybkiego terminu zwrotu nadwyżki VAT naliczonego dla tych podatników, którzy przyjmują płatność za sprzedaż w ten, czy inny sposób, wydaje się chybionym pomysłem na wspieranie obrotu bezgotówkowego.

Po drugie, należy mieć na uwadze, że mówimy o zwrocie VAT w terminie 15 dni, terminie nieznanym dotychczas przepisom ustawy o VAT. Nawet zwrot nadwyżki VAT naliczonego w terminie 25 dni jest uwarunkowany wieloma ograniczeniami lub jest możliwy w przypadku wypłaty na bezpieczny rachunek VAT. Tak szybki zwrot, do tego w założeniach w pełni zautomatyzowany, rodzi bardzo duże ryzyko rozszczelnienia systemu zwrotów. Przepisy ustawy przewidują możliwość przedłużenia tego zwrotu, ale do przedłużenia terminu zwrotu muszą istnieć podstawy, czyli zasadność zwrotu musi być w jakiś sposób zweryfikowana, chociaż wstępnie, żeby podstawy znaleźć. Rodzi się pytanie, czy w ogóle będzie możliwa weryfikacja

zasadności zwrotu choćby wstępna, jeżeli termin wynosi tylko 15 dni. Sytuacji nie poprawia fakt, że jeżeli termin zwrotu zostanie przedłużony i okaże się, że nie było ku temu podstaw, to podatnik będzie miał prawo do żądania odsetek. W efekcie można dostrzec bardzo duże ryzyko dokonywania zwrotów, którzy zasadność nie będzie należycie weryfikowana.

Projektowane przepisy zawierają pewne zabezpieczenia i ograniczenia, niemniej powstaje pytanie, czy projektodawca oraz KAS akceptują powyższe ryzyko i czy te ryzyko zostało oszacowane w jakiś sposób.

Rekomendujemy usunięcie tych regulacji z ustawy. Przepisy te są niezgodne z systemem VAT i mogą powodować rozszczelnienie zwrotów nadwyżek VAT naliczonego.