

Opinia Krajowej Rady Doradców Podatkowych odnośnie do Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 26 lipca 2021 figurujący w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr. UD260), dalej: „Projekt”

I. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

➤ wspólne rozliczenie małżonków (art. 6 ust. 2)

Zmianę należy ocenić pozytywnie. Umożliwi ona wspólne rozliczenie małżonków już w pierwszym roku trwania małżeństwa, a nie dopiero w następnym po roku zawarcia małżeństwa roku podatkowym.

➤ rozliczenie rodzica samotnie wychowującego dziecko (art. 6 ust. 4 updof)

Postulujemy uwzględnienie nowej kwoty wolnej od podatku oraz wyłączenia dochodów z renty rodzinnej. Proponowane rozwiązania nie są skorelowane z wysokością nowej kwoty wolnej od podatku. W przepisie pozostawiono kwotę wolną od podatku na poziomie dotychczas obowiązującej. Ponadto nowe brzmienie przepisu wskazuje, że dochód z renty rodzinnej nie będzie wyłączony z dochodów małoletnich, co spowoduje, że w znakomitej większości przypadków rodzice samotni wychowujący dziecko, które otrzymują rentę rodzinną, nie będą mogli skorzystać z tego sposobu rozliczeń.

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

Pożądanym jest doprecyzowanie brzmienia przepisu. Z treści uzasadnienia projektu wynika, że w intencji 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.

- 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 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.

➤ **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 odprowadzano 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.

➤ **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

3

wynagrodzenia, ale także brakiem możliwości jego rozliczenia w kosztach uzyskania przychodu.

➤ **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.

➤ **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.

➤ **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.

- **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

➤ 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.

➤ skala podatkowa (art. 27 ust. 1 updof)

Zwiększenie kwoty wolnej od podatku i zlikwidowanie dotychczasowych kilku progów kwoty wolnej należy ocenić pozytywnie.

➤ zmiana art. 27b

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%.

➤ **„Ulga na powrót” - art. 27h ustawy pdof**

Projektowany art. 27h ustawy pdof wprowadza ulgę dla osób przenoszących do Polski miejsce zamieszkania dla celów podatkowych. Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy, celem tej zmiany jest wdrożenie zachęty dla osób polskiego pochodzenia mieszkających za granicą do przeniesienia się ponownie do Polski. Stąd robocza nazwa odliczenia „ulga na powrót”.

1) Uwagi ogólne dotyczące charakteru zmiany

Projektowana zmiana obejmuje wprowadzenie nowej ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych. Tego rodzaju działanie bez wątpienia mieści się w ramach dopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w system podatkowy, a zatem sama prawidłowość wprowadzenia ulgi jako takiej nie wymaga dodatkowego komentarza. Z drugiej strony, proponowane regulacje należy oceniać m.in. w kontekście doboru adresatów ulgi, potencjalnych skutków ekonomiczno-społecznych, szeroko rozumianej sprawiedliwości systemu podatkowego oraz spójności i logiki regulacji podatkowych. Uwagi Krajowej Izby Doradców Podatkowych w tym zakresie zostały przedstawione w dalszej części niniejszej opinii.

2) Skomplikowana forma ulgi

Niewątpliwie pożądaną cechą systemu podatkowego jest jego przejrzystość. Dlatego też należy dążyć do wdrażania regulacji, które będą relatywnie łatwe do zrozumienia i stosowania. W przypadku proponowanej zmiany ta cecha nie została niestety zachowana. Regulacja wprowadza szereg szczegółowych kryteriów warunkujących skorzystanie z ulgi, w szczególności: i) minimalny okres pozostawania polskim nierezydentem podatkowym przed przeniesieniem się do Polski, ii) warunek pozostawania polskim rezydentem przez czas korzystania z ulgi, iii) warunek uzyskiwania w tym czasie dochodów wyłącznie z niektórych, wskazanych w projektowanych przepisach, źródeł przychodów, iv) warunek niekorzystania z ulgi w przeszłości, v) szczegółowa regulacja dotycząca rozliczania w kolejnych latach części ulgi nieznaidującej pokrycia w podatku za dany rok. Dodatkowo podatnikowi pozostawia się wybór roku, w którym może rozpocząć korzystanie z ulgi, co dodatkowo czyni jej wykorzystanie mniej przejrzystym.

Wobec tego, zasadna wydaje się ocena, że ulga ma stosunkowo skomplikowaną formę, co stanowi sytuację niepożądaną.

3) Doprecyzowanie projektowanych regulacji

Projektowane regulacje w wielu miejscach są nieprecyzyjne i powinny zostać uszczegółowione, w taki sposób, aby stosowanie proponowanej ulgi nie budziło wątpliwości po stronie podatników. W szczególności doprecyzować należałoby zasady korzystania z ulgi w przypadku małżonków (w zależności od tego czy w danym roku rozliczają się łącznie czy odrębnie), regulacje dotyczące udokumentowania miejsca zamieszkania certyfikatem rezydencji (w projektowanych regulacjach brakuje doprecyzowania czy certyfikat powinien zostać dołączony do pierwszego zeznania podatkowego, w którym podatnik korzysta z ulgi czy też nie ma takiego wymogu i certyfikat powinien być dostępny wyłącznie w razie wystosowania wezwania w ramach czynności sprawdzających prowadzonych przez organ podatkowy).

W zakresie certyfikatu rezydencji należy zwrócić uwagę, że przepisy podatkowe poprzedniego kraju rezydencji mogą nakładać ograniczenia jeśli chodzi o możliwość wstecznego uzyskania certyfikatu. Wobec tego, aby nie ograniczać możliwości skorzystania z preferencji osobom, które np. przeniosą się do Polski w roku 2021 (zgodnie z brzmieniem art. 47 ust. 2 projektowanej ustawy jest to pierwszy rok w odniesieniu do którego można rozważać skorzystanie z ulgi), zasadne byłoby wprowadzenie przepisów przejściowych wskazujących zastępcze formy dokumentowania statusu rezydencji podatkowej za granicą w sytuacji, gdyby standardowy certyfikat nie był dostępny dla podatnika.

4) Uwaga techniczna - niepoprawny zapis art. 27h ust. 5 pkt 1

Zgodnie z przywołanym przepisem, *odliczenie stosuje się pod warunkiem, że podatnik przez cały rok podatkowy ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i posiada nieograniczony obowiązek podatkowy.*

Natomiast zgodnie z obowiązującym przepisem art. 3 ust. 1 ustawy pdoi, *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 (nieograniczony obowiązek podatkowy).*

Zatem projektowany przepis zawiera w istocie jeden warunek a nie dwa (drugi proponowany warunek wynika wprost z pierwszego), przez co wprowadzenie spójnika „i” i powtórzenie warunku jest formalnie niepoprawne. Fragment „*i posiada nieograniczony obowiązek podatkowy*” powinien wobec tego zostać usunięty.

5) Uwaga dotycząca skutków ulgi dla finansów publicznych

Uwaga ta nie dotyczy bezpośrednio projektu ustawy, lecz OSR do projektu. Wyliczeń przedstawionych w OSR (str. 41) nie można skomentować w sposób pełny i bezpośredni, gdyż metodologia ich przeprowadzenia nie została w całości wyjaśniona. Tym niemniej, istotne zastrzeżenia budzą następujące elementy:

- i) stwierdzenie, że wprowadzenie ulgi w podatku może ostatecznie wpłynąć na zwiększenie wpływów budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego (brak przejrzystego wyliczenia wzrostu wpływów i brak wykazania że przewyższą one koszty regulacji, czyli bezpośrednią wartość ulgi);

- ii) podobne stwierdzenie dotyczące zwiększenia wpływów Narodowego Funduszu Zdrowia (należy pamiętać, że przeniesienie miejsca zamieszkania dla celów podatkowych do Polski nie musi oznaczać podlegania ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu w Polsce);
- iii) niepokojące jest założenie jako podstawy wyliczeń dla potrzeb OSR liczby imigrantów na okres co najmniej 12 miesięcy w 2018 r.; jeżeli bowiem jest to faktyczna liczba imigrantów w danym roku, to wobec braku bardziej aktualnych danych można np. prognozować identyczną liczbę imigrantów w kolejnych latach; będzie to jednak liczba imigrantów niezwiązana z projektowanymi regulacjami, lecz pewnego rodzaju „naturalna” liczba imigrantów w sytuacji gdyby regulacje nie weszły w życie; dla potrzeb OSR należałoby natomiast bazować na nadwyżce prognozowanej liczby imigrantów ponad powyżej wskazaną wartość; przyjęcie aktualnego założenia powoduje prawdopodobnie zawyżenie wpływów sektora finansów publicznych.

W naszej ocenie ulga w tym kształcie nie wpłynie na liczbę osób podejmujących decyzję o powrocie do kraju. W konsekwencji skutkować będzie negatywnymi skutkami dla budżetu państwa.

W celu przedstawienia rzetelnego obrazu projektowanych zmian, powyższe założenia powinny zostać zweryfikowane i w razie potrzeby zaktualizowane, zaś przyjęta metodologia przejrzysto wyjaśniona.

➤ **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.

1) 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.

2) 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.

3) 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.

4) 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.

➤ art. 30j - 30p (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 przeniósł 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

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.

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 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 postanowienie 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 niezajdujących 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 ryczałtu 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 ryczałtu od przychodów zagranicznych podatnik powinien przedstawić (aby stosowanie ryczałtu 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 ryczałtu, jak i inne aspekty wpływające na zastosowanie ryczałtu były sformułowane tak, aby w praktyce ich stosowanie nie budziło wielu wątpliwości interpretacyjnych, które obniżą atrakcyjność omawianej zmiany.

II. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

➤ **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.

➤ **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, nie mniej jednak projektowana zmiana jest zmianą korzystną dla podatników dopuszczających się opóźnienia w zapłacie za transakcje handlowe.

➤ **zmiana art. 12**

Proponowane zmiany są, co do zasady, korzystne dla podatników. Dotyczą bowiem obniżenia stawek ryczałtu 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.

➤ **zmiana art. 12 ust. 1 pkt 7 lit. e**

Projektowana zmiana dotyczy rozszerzenia katalogu przychodów opodatkowanych stawką ryczałtu 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.

➤ zmiana art. 13, 31 i 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).

➤ 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.

22

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.

III. Ustawa z dnia 27 sierpnia listopada 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych

➤ zmiana art. 81

Proponowana zmiana dotyczy modyfikacji zasad ustalania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. W stosunku do obowiązującego dotychczas modelu ustalania podstawy wymiaru składki jest zmianą rewolucyjną. Wprowadza bowiem zmianę modelu jednolitej dotychczas dla przedsiębiorców kwoty składki na model ustalania jej wysokości proporcjonalnie do osiąganego dochodu (dla opłacających podatek dochodowy na zasadach ogólnych lub według stawki liniowej).

W połączeniu z projektowanymi zmianami przepisów prawa podatkowego dotyczącymi pozbawienia możliwości pomniejszenia należnego podatku o część kwoty składki (7,75% podstawy wymiaru) jest zmianą drastycznie podnoszącą przedsiębiorcom wysokość obciążeń publicznoprawnych.

Zrównanie zasad ustalania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne dla przedsiębiorców opodatkowanych na zasadach ogólnych i osób osiągających przychody ze stosunku pracy jawi się jako nierealizujące zamierzonego przez projektodawców celu.

Jak wynika to z uzasadnienia projektu, celem wprowadzonych zmian ma być ustalenie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne dla przedsiębiorców na podstawie rzeczywistych dochodów osiąganych z prowadzonej działalności w miejsce stałej opłaty ryczałtowej. Można tu dostrzec analogię do zasad ustalania podstawy wymiaru składki zdrowotnej osób osiągających przychody ze stosunku pracy.

Należy jednak wskazać zasadniczą różnicę pomiędzy tymi dwoma grupami osób w zakresie określania ich rzeczywistego dochodu z danego źródła przychodu.

Dla osób otrzymujących wynagrodzenie ze stosunku pracy podstawą wymiaru jest ich wynagrodzenie, pomniejszone o finansowane przez nich składki na ubezpieczenie społeczne. Podstawę tę stanowi wynagrodzenie faktycznie otrzymane. Dochód przedsiębiorcy ustalany jest natomiast na podstawie przychodów należnych (choćby nie otrzymanych). Ponadto dochód podatkowy przedsiębiorcy nie jest jego dochodem rzeczywistym. Należy mieć na uwadze, iż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera szeroki katalog wydatków, które przez przedsiębiorcę nie mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodu (art. 23 ust. 1 u.p.o.f).

Projektowana zmiana nie realizuje więc założonego celu jakim jest powiązanie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących działalność gospodarczą opodatkowanych na zasadach ogólnych, z osiąganym przez nie rzeczywistym dochodem.

Ponadto należy zwrócić uwagę, dochód pozostaje w majątkach przedsiębiorców i jest reinwestowany. Przyjęcie omawianej regulacji będzie powodować jego ponowne opodatkowanie. Wątpić należy czy taki był cel ustawodawcy.

W zakresie dotyczącym uwag do zmiany zasad ustalania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (art. 81 ust. 2) należy podnieść, iż definiując tę podstawę odwołano się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z tak określoną definicją „Roczną podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie osób prowadzących działalność pozarolniczą stanowi dochód z działalności gospodarczej ustalony za rok kalendarzowy jako różnica między osiągniętymi przychodami, w rozumieniu ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a poniesionymi kosztami uzyskania tych

przychodów, w rozumieniu ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

Dodatkowo zastrzeżono, że w przypadku, gdy podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne w danym miesiącu jest niższa od kwoty minimalnego wynagrodzenia, podstawę wymiaru składki za ten miesiąc stanowi kwota minimalnego wynagrodzenia (art. 81 ust. 2f).

Należy zważyć, iż intencją projektodawcy jest powiązanie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne tej kategorii przedsiębiorców z osiąganym przez nich dochodem ustalonym, co do zasady, zgodnie z przepisami ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Powstaje więc pytanie czy tak w istocie jest tj. czy podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym jest, co do zasady, tożsama z podstawą wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Wątpliwości interpretacyjne mogą pojawiać się w związku z tym, iż projektodawca odwołuje się do pojęcia dochodu z działalności gospodarczej, rozumianego jedynie jako różnica między osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami uzyskania tych przychodów. Należy zważyć, iż wśród przedsiębiorców funkcjonuje znaczna grupa ustalająca roczny dochód (podstawę opodatkowania) w sposób szczególny (zob. np. art. 24, 24c). Tak ustalona podstawa opodatkowania (dochód) nie stanowi więc prostego powiązania przychodów i kosztów. Można mieć wątpliwości czy np. różnica remanentowa jest kosztem podatkowym w rozumieniu projektowanej definicji podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne czy też nie należy ona do kategorii kosztów w rozumieniu ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przy przyjęciu tożsamości podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym i podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne należałoby zmienić redakcję projektowanego przepisu i przyjąć treść „Roczną podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie osób prowadzących działalność pozarolniczą stanowi

dochód z działalności gospodarczej ustalony za rok kalendarzowy, ustalony zgodnie z przepisami ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ... ”.

Analogiczne uwagi dotyczą regulacji dotyczących „zaliczkowego” wpłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne (art. 81 ust. 2c).

Projektowane zmiany dotyczą także osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (art. 81 ust. 2d). W tym przypadku 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. Proponowana regulacja urzeka wręcz swoją prostotą i przejrzystością. Nie zmienia to jednak oceny, iż wpłynie ona znacząco na poziom obciążeń publicznoprawnych znacznej grupy osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą opłacających podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Przewidziana procedura zwrotu nadpłaconych "zaliczkowo" składek na ubezpieczenie zdrowotne budzi wątpliwości w zakresie w jakim wyznacza zawity termin na złożenie wniosku o zwrot "nadpłaty" (art. 81 ust. 2g, 2h 2i i 2j).

Zwrot "nadpłaty" dokonywany ma być wyłącznie na wniosek ubezpieczonego, złożony w terminie miesiąca od upływu terminu do złożenia zeznania podatkowego. Wniosek złożony po tym terminie pozostawiony zostanie bez rozpatrzenia.

Ponadto projektowana zmiana przewiduje zawity termin do składania korekt podstawy wymiaru i należnej składki na ubezpieczenie zdrowotne wykazywanych w dokumentach rozliczeniowych. Termin ten określono na koniec drugiego miesiąca, licząc od upływu terminu złożenia rocznego zeznania podatkowego.

Regulacje w tym zakresie należy uznać za zbyt restrykcyjne dla ubezpieczonych. Skutkiem ich wprowadzenia będzie również niespójność przepisów prawa materialnego określającego faktyczną podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie

zdrowotne (dochód) z kwotami zaewidencjonowanymi na kontach ubezpieczonych, jako kwotami należnymi. Różnica wynikająca z "nadpłat" będzie więc świadczeniem nienależnym beneficjentowi tj. Funduszowi Ubezpieczeń Zdrowotnych.

Wyłom co do intencji projektodawcy powiązania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne z osiąganym dochodem podatkowym przewiduje projektowany art. 81 ust. 2v.

Przepis ten wyłącza z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne przychody i koszty osiągnięte i poniesione w okresie zawieszenia działalności gospodarczej. Trudno jest się w tym zakresie doszukać racjonalnego celu projektowanej regulacji.

Skutkiem wprowadzenia tej zmiany będzie, nieuzasadnione jak się wydaje, różnicowanie dochodu podatkowego i podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Spowoduje to konieczność wykonania dodatkowych obowiązków ewidencyjnych przez ubezpieczonego bądź jego służby księgowe.

➤ **zmiana art. 82**

Proponowana zmiana nakłada na ubezpieczonego dodatkowe obowiązki w zakresie raportowania (art. 82 ust. 2c). Zgodnie z tym przepisem ubezpieczony zobowiązany jest do przekazania do ZUS informacji o zastosowanych formach opodatkowania oraz dochodzie stanowiącym podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Termin na przekazanie tych danych został powiązany z terminem przekazania przez płatnika do ZUS dokumentów rozliczeniowych (10 albo 15 dzień następnego miesiąca).

Regulacja ta nie uwzględnia zarówno realiów praktyki gospodarczej jak również obowiązującego prawa podatkowego. W zakresie dotyczącym terminu przekazania informacji jest przede wszystkim niespójna z terminem rozliczenia zaliczki na podatek dochodowy wynikającym z przepisów ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (20 dzień następnego miesiąca za miesiąc poprzedni).

Należy stanowczo podnieść, iż sprostanie tym wymogom przez podmioty zajmujące się usługowym prowadzeniem ksiąg podatkowych stanie się wręcz nierealne.

Czas na rozliczenie podatkowe swoich klientów (ubezpieczonych) zostanie bowiem ograniczony z 20 dni do 10 lub 15 dni.

Jako wysoce problematyczne należy uznać przypisanie Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych uprawnienia do kontroli prawidłowości i rzetelności danych przekazanych przez płatnika składek dotyczących wysokości przychodu lub uzyskiwanego dochodu (art. 82 ust. 2f).

W tym zakresie należy zauważyć, iż przedmiot i zakres kontroli będzie praktycznie tożsamy z przedmiotem i zakresem przynależnym dotychczas jedynie organom podatkowym. Będzie bowiem dotyczył regulacji wynikających z ustaw podatkowych dotyczących podatku dochodowego osób fizycznych.

Dualizm w przedmiotowym zakresie wydaje się więc niecelowy i nieuzasadniony, biorąc pod uwagę możliwość wymiany informacji pomiędzy Zakładem Ubezpieczeń Społecznych a Szefem Krajowej Informacji Skarbowej (art. 82 ust. 2g-2k).

➤ **zmiana art. 83**

Projektowana zmiana utrzymuje dotychczasowe zasady obniżania składki na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości zaliczki na podatek dochodowy gdy zaliczka ta jest niższa niż składka obliczona według ogólnych zasad.

Należy zważyć, iż w tym zakresie mankamentem znacznie komplikującym system określania składki w należnej wysokości jest odwołanie się do zasad obliczania zaliczki na podatek dochodowy zgodnie z przepisami ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2021 r., czyli przepisami historycznymi.

IV. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

➤ Rezydencja podatkowa

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

Zgodnie z projektowanym przepisem art. 3 ust. 6 ustawy o CIT, 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.

➤ **Definicja „rzeczywistego właściciela”**

Projekt 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.

➤ **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 restrukturyzacjom - 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 Projekt 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.

➤ **Wkład niepieniężny**

Projekt 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.

➤ **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 powiązanim 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.

➤ **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.

➤ **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 łączyn 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.

➤ Ulga na produkcje próbna

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 Objaśnień 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.

➤ 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 znajdują 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.

➤ 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 projektu 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 projektowane 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 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,

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

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 wpisująoby się zatem w trend cyfryzacji, tworzenia gospodarki opartej na wiedzy oraz tworzenia w Polsce wysokopłatnych, specjalistycznych miejsc pracy.

- **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 Objaśnienia 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: „Objaśnienia Podatkowe”).

Zarówno Interpretacja Ogólna jak i Objaśnienia 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 rozdzielenie 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 ekраниarek, 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 ekраниarki, 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.

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.

Rekomendujemy przedstawienie w uzasadnieniu do projektu ustawy oraz w OSR analizy, w jaki sposób nowo pozyskiwane dane mają być efektywnie wykorzystywane przez KAS.

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 projektu 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, których 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 zapisów z projektu. Zapisy te są niezgodne z systemem VAT i mogą powodować rozszczelnienie zwrotów nadwyżek VAT naliczonego.

Krajowa Izba

Doradców Podatkowych

VII. Ceny transferowe

lp	Akt zmieniający	Akt zmieniany	Zmiana	Komentarz
1	Art.2 pkt 21 Art.1 pkt 32	Art. 11p ust. 1 Art. 23zb ust. 1	<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</u></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 obowiązki administracyjno-raportowe niewspółmiernie do korzyści uzyskiwanych z otrzymania dodatkowej dokumentacji przez administrację podatkową.

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34

01-211 Warszawa NIP 526-26-10-268

tel. 693 920 360, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl, www.podatkibezryzyka.pl

Krajowa Izba

Doradców Podatkowych

			<u>miesiąca po 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	<u>2a. Informacja o cenach transferowych jest sporządzana na podstawie:</u> <u>1) lokalnej dokumentacji cen transferowych – w przypadku gdy podmiot powiązany był obowiązany do sporządzenia tej dokumentacji;</u> <u>2) sprawozdania finansowego lub innych dokumentów – w przypadku gdy podmiot powiązany nie był obowiązany do sporządzenia tej dokumentacji.</u> <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>	Rekomendujemy rozszerzenie przyjętej fikcji prawnej także na przypadki, w których podatnik uznaje część wydatków za koszty niestanowiące kup. 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.
3	Art. 2 pkt 29 b)	Art. 16 ust. 1 pkt 15b	<u>kosztów związanych z wykonywaniem świadczeń, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym wspólnikiem, jeżeli:</u> <u>a) świadczenie lub zobowiązanie z którego to świadczenie</u>	Przepis jest niekompletny i trudno jest ocenić jego potencjalne skutki. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę istniejące

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34

01-211 Warszawa NIP 526-26-10-268

tel. 693 920 360, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl, www.podatkibezryzyka.pl

Krajowa Izba

Doradców Podatkowych

			<p><u>wynika nie zostałyby udzielone na takich samych warunkach w całości lub części temu podmiotowi lub wspólnikowi, lub</u></p> <p><u>b) w przypadku niewykonania świadczenia podatnik dysponowałby zyskiem netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości za rok obrotowy, w którym świadczenie to zostało uwzględnione w wyniku finansowym, lub</u></p>	<p>narzędzia, którymi dysponuje administracja podatkowa, tj.:</p> <ul style="list-style-type: none">• zasada ceny rynkowej (Art. 11 CIT);• przepisy pozwalające na recharakteryzację transakcji w przypadku uznania, iż ma ona inny charakter niż deklarowany przez podatnika,• przepisy GAAR, <p>powstaje poważne wątpliwości – biorąc pod uwagę już istniejące uregulowania:</p> <ul style="list-style-type: none">• jaki jest cel proponowanego przepisu,• jakie zdarzenia mają być nim objęte,• jakie warunki muszą być spełnione, żeby miało miejsce jego zastosowanie,• jaką dodatkową funkcję miałyby spełniać ten przepis oraz• jaka jest zależność pomiędzy nim a już istniejącymi regulacjami.
--	--	--	---	--

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34

01-211 Warszawa NIP 526-26-10-268

tel. 693 920 360, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl, www.podatkibezryzyka.pl

Krajowa Izba

Doradców Podatkowych

				<p>Dodatkowo, zgodnie z systematyką przyjętą przez ustawodawcę w przypadku wszelkich stosunków pomiędzy podmiotami powiązаныmi, przepis wymaga podania zakresu koniecznej analizy oraz pełnego procesu jej przeprowadzenia przez organy podatkowe.</p> <p>Pragniemy także zwrócić uwagę na to, że bez uzupełnienia przepisu o powyższe elementy, powstanie istotna wątpliwość dotycząca potencjalnej kolizji pomiędzy uzgodnieniami APA (oraz innymi formami porozumień) a obecnym sformułowaniem proponowanego przepisu.</p> <p>Rekomendujemy niewprowadzanie tego przepisu dopóki nie zostaną wyjaśnione wątpliwości dotyczące jego treści. W obecnej formie, przepis ten doprowadzi do powstania bardzo dużych niejasności na rynku. Dopóki nie zostanie on uzupełniony o wymienione powyżej brakujące elementy, istnieje też bardzo duże ryzyko jego zastosowania</p>
--	--	--	--	---

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34

01-211 Warszawa NIP 526-26-10-268

tel. 693 920 360, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl, www.podatkibezryzyka.pl

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

				niezgodnie z intencją projektodawcy.
--	--	--	--	--------------------------------------

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych:

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.

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34

01-211 Warszawa NIP 526-26-10-268

tel. 693 920 360, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl, www.podatkibezryzyka.pl

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

Proponujemy dodanie następującego zapisu:

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).

Z wyrazami szacunku,

dr Mariusz CIEŚLA



Wiceprzewodniczący Krajowej Rady

Doradców Podatkowych