

## STANOWISKO KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH Z 13 LIPCA 2022 R. W PRZEDMIOCIE PROJEKTU USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW

W imieniu Krajowej Izby Doradców Podatkowych, poniżej przedstawiam uwagi do przekazanego do konsultacji projektu ustawy (projekt z 27/06/2022) o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw oraz propozycje zmian w zakresie nie objętym projektem lecz stanowiących istotne źródło niekorzystnych gospodarczo zmian dla podatników Polsce.

Jednocześnie na wstępie pragnę zaznaczyć, że Krajowa Izba Doradców Podatkowych pozytywnie ocenia ogólne założenia projektu ustawy. Jednak część zaproponowanych zmian w przepisach wymaga doprecyzowania lub poprawienia, o czym szerzej poniżej.

### 1. Przepisy dotyczące źródła przychodu

Wprowadzony w ramach „Polskiego Ładu” przepis art. 7b ust 1. Pkt 1a) ustawy o CIT w aktualnym brzmieniu stoi w niedającej się usunąć przy pomocy dostępnych reguł wykładni kolizji z poprzednim i nieuchylonym przepisem art. 7b ust. 1 pkt 1) lit. m) ustawy o CIT.

Przepis art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. ) ustawy o CIT kwalifikuje bowiem przychody z połączeń, przekształceń i podziałów spółek jako przychody z zysków spółek podczas, gdy nowy przepis jednocześnie te same przychody zalicza do przychodów z kapitałów pieniężnych.

Powyższe rodzi wiele wątpliwości w zakresie ustalenia konsekwencji podatkowych połączeń, przekształceń i podziałów w szczególności w przypadkach jeżeli wspólnikami spółek łączonych, przekształcanych lub dzielonych są podmioty zagraniczne.

Przykładowo w przypadku jeżeli wspólnik będący spółką holenderską nabędzie udziały w wyniku nieneutralnego połączenia spółek polskich (np. w związku z nowymi przepisami art. 12 ust 4 pkt 12 lit a) i b) ustawy o CIT, o których poniżej) pojawia się wątpliwość do jakiego źródła należy ten przychód zaliczyć. W przypadku zakwalifikowania takiego przychodu do zysków z osób prawnych, spółka holenderska byłaby obciążona 5% podatkiem u źródła. W przypadku zakwalifikowania tego przychodu do kapitałów pieniężnych, spółka holenderska nie byłaby z kolei obciążona podatkiem w Polsce z uwagi na treść umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską i Niderlandami.

Jeżeli celem ustawodawcy było wprowadzenie rozróżnienia pomiędzy ww. przychodami z jakichś względów, np. podmiotowych, to konieczne wydaje się doprecyzowanie ww. przepisów w taki sposób, aby nie było wątpliwości kiedy

należy stosować przepis art. 7b ust. 1 pkt 1a) ustawy o CIT a kiedy art. 7b ust. 1 pkt 1) lit m) ustawy o CIT. W obecnym brzmieniu takiego rozróżnienia nie ma i zakresy obu przepisów są tożsame.

## 2. Przepisy dotyczące połączeń i wymiany udziałów

W zmienianym przepisie art. 12 ust. 4 pkt 12) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych proponujemy usunięcie dodawanych liter a) i b). Proponujemy również usunięcie nowych punktów 3) i 4) od art. 12 ust. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przedmiotowe przepisy w obecnym brzmieniu nadanym im w ramach „Polskiego Ładu” w sposób znaczący ograniczają możliwość wewnętrznych restrukturyzacji w grupach kapitałowych i niekiedy wyłączają możliwość racjonalizacji struktury kapitałowej.

Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na fakt, że zarówno wymiana udziałów, jak i połączenia oraz podziały spółek są objęte postanowieniami tzw. małej klauzuli abuzywnej, która w sposób odpowiedni i wystarczający ogranicza możliwość wykorzystania tych instrumentów do agresywnej (nieuzasadnionej biznesowo) optymalizacji podatkowej. Jeżeli zatem wymiana udziałów zostanie wykorzystana bez uzasadnienia biznesowego nie można skorzystać z preferencji płynącej z przepisów ustawy.

Należy również zwrócić uwagę na inne mankamenty ww. przepisów.

Po pierwsze, sankcjonuje w sposób nieuzasadniony podmioty, których udziały były przedmiotem wymiany udziałów przed wejściem w życie planowanej nowelizacji. Jednocześnie przepis nie określa żadnych ram czasowych w jakich taka wymiana miała mieć miejsce. Oznacza to, że nawet transakcje wymiany udziałów dokonane wiele lat wcześniej będą skutkowały brakiem neutralności połączenia/podziału lub kolejnej wymiany udziałów.

Po drugie, powstanie przychodu po stronie wspólnika takiej spółki nie wiąże się jednocześnie z możliwością rozpoznania przez niego odpowiadającego temu przychodowi kosztu na wypadek zbycia udziałów w spółce przejmującej. W rezultacie wprowadzone przepisy mają charakter sankcyjny i prowadzą do podwójnego opodatkowania wspólnika spółki przejmowanej. Jeżeli zatem wprowadzone ograniczenie ma pozostać w mocy (ewentualnie z pewnymi modyfikacjami) należy wprowadzić przepis umożliwiający wspólnikowi rozpoznanie kosztów uzyskania przychodu.

Ponadto, jeżeli transakcja wymiany udziałów a także następcza transakcja połączenia lub podziału zostały przeprowadzone zostały z uzasadnionych przyczyn biznesowych (a tak musi być żeby zastosować przepisy zwolnieniowe) brak jest racjonalnego uzasadnienia dla opodatkowania sankcyjnego podmiotów uczestniczących w takich transakcjach a z taką sytuacją mamy do czynienia obecnie.

Jeżeli idzie o samą kolejną wymianę udziałów należy mieć na uwadze, że dość często w strukturach kapitałowych znajdują się podmioty, które powinny zostać ze sobą połączone w celu realizacji uzasadnionych celów biznesowych (istniejące synergia, itp.) ale nie są ze sobą bezpośrednio powiązane kapitałowo. W tym celu konieczne jest niekiedy przeprowadzenie transakcji wymiany udziałów (lub kilku takich transakcji) przed połączeniem. W wyniku takich restrukturyzacji nie są realizowane jakiegokolwiek oszczędności podatkowe (nie dochodzi ani do przeszacowania wartości aktywów dla celów podatkowych, nie dochodzi do wytworzenia nowych aktywów podatkowych, itp.). Proponowana nowelizacja zasadniczo uniemożliwi przeprowadzenie tego typu operacji i zmusi grupy do pozostawania w strukturach nie mających w dalszej perspektywie uzasadnienia ekonomicznego.

Końcowo, należy wskazać, że omawiane przepisy mogą w znaczny sposób ograniczyć dostępność do nowych rozwiązań ustawowych w zakresie np. utworzenia grup VAT. Mając na względzie wymogi jakie muszą zostać spełnione przez spółki, które zamierzałyby zawiązać taką grupę, konieczne może być przeprowadzenie wewnętrznej reorganizacji, np. w drodze wymiany udziałów lub połączeń.

### 3. Przepisy w zakresie kosztów finansowania dłużnego

Niezależnie od powyższego KIDP pragnie zwrócić uwagę na palący problem nie dostosowania brzmienia art. 15c ustawy o podatku dochodowy od osób prawnych do obecnych realiów prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. Rosnące stopy procentowe oraz wzrost inflacji powodują zwiększone zapotrzebowanie na finansowanie dłużne ale także prowadzi do istotnego wzrostu kosztów finansowania dłużnego ponoszonych przez podatników. W tym zakresie wprowadzony do ustawy podatkowej limit kosztów finansowania dłużnego w kwocie 3 mln zł albo 30% wartości dochodu referencyjnego nie przystaje do obecnej sytuacji rynkowej dusząc krajowych przedsiębiorców, zmuszonych do ponoszenia znacznie wyższych kosztów finansowania aniżeli w roku wprowadzenia tegoż ograniczenia.

W ocenie KIDP wskazanym byłoby rozważenie wprowadzenia do ustawy podatkowej wskaźnika umożliwiającego równoważenie skutków wzrostu stóp procentowych na wartość wyłączeń stosowanych przez podatników do roku 2022 w następujący sposób:

1) albo poprzez wprowadzenie do ustawy w art. 15c w ust. 21 w brzmieniu następującym:

*Wartość wskaźnika procentowego, o którym mowa w art. 15c ust. 1 pkt 2, podwyższa się proporcjonalnie do wzrostu wskaźnika referencyjnej stopy procentowej NBP pomiędzy początkiem a końcem roku podatkowego poprzedzającego dany rok podatkowy;*

2) albo poprzez dodanie ust. 21 w brzmieniu następującym:

*Wartość kwoty, o której mowa w art. 15c ust. 1 pkt 1, podwyższa się proporcjonalnie do wzrostu wskaźnika referencyjnej stopy procentowej NBP pomiędzy początkiem a końcem roku podatkowego poprzedzającego dany rok podatkowy;*

3) albo przez zmianę kwoty wskazanej w art. 15c ust. 1 pkt 1 na kwotę 3 000 000 € po przeliczeniu na złote polskie wg zasad ogólnych.

Zmiana w tym zakresie będzie uniwersalnym rozwiązaniem pozwalającym amortyzować wpływ zawirowań na rynku pieniądza wywołany rosnącą inflacją i wymierzoną w jej zwalczanie presją NBP w zakresie wzrostu stóp procentowych. Bez takiej modyfikacji znaczna część kosztów finansowania dłużnego ponoszonych przez podatników nie będzie mogła być ujęta w podstawie opodatkowania. Szacunki ekonomistów co do perspektywy spadku stóp procentowych a tym samym kosztów finansowych do poziomu sprzed 2022 są mocno odsunięte w czasie, tym samym sceptycznie należy oceniać możliwość odliczenia kwot wyłączonych w roku 2022 i w latach następnych z kosztów uzyskania przychodów grożąc nieodwracalnym uszczerbkiem na finansach polskich przedsiębiorców.

**4. Zmiany w rozliczaniu kosztów finansowania dłużnego w kosztach podatkowych (art. 15c ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy CIT).**

Podkreślenia wymaga fakt, iż podatnicy już są zobowiązani stosować limit kosztów finansowania dłużnego i muszą wybrać wyższą z wartości, o których mowa w przepisie – 3 mln zł wartości kosztów finansowania dłużnego lub wartość wynikająca z zastosowania 30% limitu wskaźnika podatkowego EBITDA.

Regulacja art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy w ocenie KIDP wprowadza znaczną przeszkodę w rozwoju rynku kapitałowego w Polsce uniemożliwiając lub znacznie utrudniając rozwój podmiotów przez akwizycję na rynku. Z jednej strony w ustawie podatkowej dodano zachęty w postaci tzw. reżimu holdingowego, a z drugiej strony uniemożliwiono wewnątrzgrupowe finansowanie akwizycji w jakiegokolwiek formie.

Z zadowoleniem KIDP widzi zatem wyłączenie ograniczenia w zaliczeniu do kosztów podatkowych, kosztów finansowania dłużnego w przypadku kosztów poniesionych na transakcje kapitałowe, kiedy udzielającym finansowania jest bank lub spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa mające siedzibę w państwie członkowskim UE lub w państwie należącym do EOG (można wnioskować, że preferencja ta obowiązuje również, gdy środki te zostały uzyskane bezpośrednio od podmiotu powiązanego). Poza przedmiotową regulacją znalazłyby się również wydatki poniesione na nabycie lub objęcie

udziałów (akcji) lub ogółu praw i obowiązków w podmiotach innych niż powiązane. Propozycję tę z pewnością należy ocenić pozytywnie.

Korzystając z tej możliwości koniecznym byłoby rozważenie przez Ministerstwo Finansów wprowadzenie także regulacji doprecyzowujących już obowiązujące przepisy w ten sposób, żeby jednoznacznie określić, iż wyłączenie statutowane art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy z uwzględnieniem znowelizowanej treści nie dotyczy także finansowania poprzez wykorzystanie struktur typu cash-pool oferowanych przez banki krajowe.

Proponujemy zatem modyfikację art. 16 ust. 1 pkt 13f lit. b) nowelizacji w następujący sposób:

*b) przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, mające siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w tym za pośrednictwem instrumentów zarządzania płynnością finansową w grupie podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 (cash-pool).*

## 5. Tzw. podatek minimalny

Jakkolwiek z zadowoleniem KIPD przyjmuje propozycję zawieszenia stosowania tzw. podatku minimalnego do końca roku 2023, w naszej ocenie przedmiotowa regulacja winna ulec albo całkowitej eliminacji z porządku prawnego albo modyfikacji w sposób umożliwiający znacznie prostsze zasady zarówno kalkulacji tego obciążenia jak i jego rozliczenia.

Wzorem dla takich rozwiązań mogą być regulacje innych państw UE wprowadzające konieczność uiszczenia przez podatników podatku dochodowego od korporacji pewnej minimalnej kwoty podatku każdego roku podatkowego w formie ryczałtowej ale z możliwością odliczenia bez cenzusów czasowych tak dokonanej wpłaty od zobowiązania podatkowego rozliczonego w latach następnych lub w ramach rozliczenia tzw. exit tax.

Modyfikacja regulacji zaproponowana przez Ministerstwo wprowadza kolejny element komplikujący już i tak bardzo skomplikowany system rozliczenia tego obciążenia (specyficzna podstawa opodatkowania, własna definicja straty podatkowej i dochodu, szereg wyłączeń przedmiotowych w procesie wyliczenia rentowności).

Mimo poczynionych modyfikacji w zapisach ustawy niekorzystnie na definitywny poziom obciążeń przedsiębiorców wpłynęło podwyższenie wskaźnika rentowności dochodu do przychodów do poziomu 2%, ponieważ jeszcze większa liczba podatników zostanie objęta obowiązkiem kalkulacji tego obciążenia.

W sytuacji galopującej inflacji i lawinowego wzrostu kosztów finansowania dłużnego, jednoznacznie niekorzystanie oceniamy zmianę w art. 24ca ust. 3 pkt 2 i pkt 4.

W ocenie KIDP mając na uwadze dążenia do upraszczania systemu rozliczeń podatkowych wskazanym jest albo usunięcie z ustawy przedmiotowej regulacji art. 24ca w całości albo uproszczenie zasad jej rozliczenia choćby w wariantcie takim jak jest to realizowane w art. 24b tejże ustawy.

Zwracamy jednocześnie uwagę na problematyczną kwestię rentowności podmiotów korzystających z faktoringu.

W świetle Interpretacji ogólnej Ministra finansów, funduszy i polityki regionalnej w sprawie zasad ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodu przy zbyciu wierzytelności własnych w ramach umowy faktoringu z 15 lutego 2021 r. (pismo DD5.8201.11.2020) wyniku na operacji zbycia wierzytelności nie należy ujmować „per saldo” (jak dla celów rachunkowych) lecz w tzw. szyku rozwartym. Wynika to z przywołanego niżej fragmentu tej interpretacji:

„(...) odpłatne zbycie przez podatnika podatku dochodowego wierzytelności wynikającej z dokonanej wcześniej przez takiego podatnika na rzecz podmiotu trzeciego (dłużnika) sprzedaży towarów lub usług stanowi odrębną od wskazanej sprzedaży towarów lub usług operację gospodarczą, wywołującą po stronie zbywcy wierzytelności skutki w podatku dochodowym w postaci wystąpienia przychodu oraz kosztów uzyskania przychodu. (...) W konsekwencji wierzyciel (faktorań), należność uzyskaną za zbywaną wierzytelność powinien zaliczyć do swoich przychodów w podatku dochodowym. Ma w związku z tym również prawo do uwzględnienia kosztów uzyskania tych przychodów.”

Rozpoznawanie zarówno przychodów z tytułu sprzedaży wierzytelności jak i ich kosztów w porównaniu z prezentacją „per saldo” co do zasady nie wpływa na wysokość podstawy opodatkowania. Wiąże się to jednak z istotnym spadkiem rentowności – w przypadku podmiotu gospodarczego sprzedającego całość swoich wierzytelności może ona spaść niemal dwukrotnie, co ilustruje poniższy uproszczony przykład:

**KI****DP**

	<b>per saldo</b>	<b>szyk rozwany</b>
<b>Przychody</b>	1 000 000 000	1 950 000 000
<i>z działalności gospodarczej</i>	1 000 000 000	1 000 000 000
<i>ze sprzedaży wierzytelności</i>	0	950 000 000
<b>Koszty</b>	950 000 000	1 900 000 000
<i>podstawowej działalności</i>	900 000 000	900 000 000
<i>przeważają faktora / koszt sprzedawanej wierzytelności</i>	50 000 000	1 000 000 000
<b>Dochód</b>	50 000 000	50 000 000
<b>Rentowność</b>	<b>5%</b>	<b>2,56%</b>

W związku z tym wnosimy, aby kalkulacja rentowności na potrzeby nowo budowanych przepisów o podatku minimalnym uwzględniała konieczność obowiązkowego na gruncie podatków dochodowych rozpoznawania przychodów i kosztów, które z gospodarczego punktu widzenia nie stanowią o rentowności danego podmiotu (podobne uwagi można wnieść w zakresie kosztów refakturowanych oraz kosztów zwracanych).

#### 6. Zmiana przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od przeliczonych dochodów

Proponowane nowe brzmienie art. 24aa ust. 2 ustawy o CIT rodzi poważne wątpliwości interpretacyjne. Przede wszystkim należy wyjaśnić dokładnie co należy rozumieć przez efektywną stawkę podatku i od czego miałaby ona być liczona. Przykładowo jeżeli mamy spółkę zagraniczną, która udziela pożyczki spółce polskiej a środki na udzielenie takiej pożyczki pochodzą m.in. z kredytu bankowego zaciągniętego przez tę spółkę zagraniczną, to ta spółka zagraniczna opodatkowuje z tego tytułu dochód w postaci realizowanej marży w kraju swojej siedziby (dla potrzeb tego przykładu założmy że stawka podatku w kraju siedziby z tytułu odsetek wynosi 25%). Z proponowanego brzmienia ww. przepisu wynikałoby, że spółka zagraniczna powinna zostać opodatkowana podatkiem od przeliczonych przychodów ponieważ efektywna stawka podatku od przychodu z tytułu otrzymanych odsetek byłaby z pewnością niższa niż 14,25% ponieważ opodatkowaniu w kraju siedziby podlegałaby wyłącznie marża – spółka odliczałaby bowiem od podstawy opodatkowania koszt wynikający z odsetek zapłaconych do banku.

Taka konstrukcja omawianego przepisu wydaje się stać w zupełnej sprzeczności z celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ponieważ właśnie doprowadza do efektywnego podwójnego opodatkowania pomimo zastosowania metod mających na celu jego unikanie. Innymi słowy, spółka zagraniczna spełniająca wszystkie wymogi w celu zwolnienia odsetek z podatku u źródła w

Polsce (w tym m.in. wymóg rzeczywistego właściciela) musiałaby de facto płacić podatek w Polsce w efektywnej wysokości ok. 19%, z tym że nie z tytułu podatku u źródła a z tytułu przeliczonych dochodów.

Ponadto, podatek ten będzie ekonomicznie obciążał przedsiębiorstwo polskiego rezydenta (a nie zagranicznego pożyczkodawcę), co negatywnie wpłynie na rentowność i przepływy pieniężne.

Należy podkreślić, że podejście, w myśl którego efektywna stawka jest odnoszona do przychodu, a nie do dochodu, jest sprzeczne z zasadami konstrukcyjnymi podatku dochodowego, które, zasadniczo nakazują opodatkować dochód rozumiany jako przychód pomniejszony o koszty oraz realiami obrotu gospodarczego, w którym pozyskanie finansowania przez pożyczkodawcę na rynku pieniężnym jest zwykle związane z poniesieniem kosztów obsługi takiego finansowania.

Taka konsekwencja jest tym bardziej prawdopodobna, bowiem ustawodawca wymaga od polskiego podatnika posiadania informacji, które mogą być poza jego zasięgiem. W szczególności dotyczy to ustalenia „efektywnej stawki podatkowej”, która nadto ma być dodatkowo skorygowana o kategorie, które mogą nie być znane w innych krajach. Ustawodawca wymaga bowiem, aby polski podatnik posiadał wiedzę o odliczeniach lub zwrotach podatku na rzecz jego kontrahenta. Kategorie takie mogą być trudne do ustalenia, a żądanie takich danych często będzie wiązać się z odmową. Dotyczy to także podmiotów powiązanych, które wbrew wierze ustawodawcy nie mają wzajemnie pełnej i transparentnej wiedzy o rozliczeniach podatkowych drugiego podmiotu.

Podobny problem dotyczy projektowanego pkt 2 oraz 3, zgodnie z którym na polskim podatniku ciążyć będzie obowiązek badania poziomu przychodów kontrahenta i to jeszcze zgodnie z przepisami o rachunkowości. Domyślać się należy, że przepisami tymi będą przepisy ustawy o rachunkowości. Standardy rachunkowości nie są bowiem regulowane „przepisami”.

Przepis ten nakłada zatem na podatników konieczność pozyskiwania informacji i danych o nadmiernym poziomie szczegółowości, które nie są w posiadaniu polskiego podatnika. W wielu przypadkach uzyskanie takich danych będzie niemożliwe wbrew staraniom służb księgowych podatnika.

Wydaje się, że przepis w aktualnej wersji jest w tym zakresie lepiej sformułowany ponieważ odnosi się do hipotetycznego podatku, który taka spółka zagraniczna zapłaciłaby w Polsce.

## 7. Zmiany w podatku u źródła (WHT)

### 1. Nowelizacja art. 26 ust. 7f oraz 7g ustawy o CIT



W ramach zaproponowanych zmian, przewiduje się nowelizację art. 26 ust. 7f ustawy o CIT, w taki sposób aby umożliwić płatnikom korzystanie z tzw. oświadczenia zarządu wskazanego w art. 26 ust. 7a do końca roku podatkowego w sytuacji gdy płatnik dokonuje na rzecz podatnika dalszych wypłat po przekroczeniu w roku podatkowym kwoty 2 mln złotych. Zmiana ta, jak się wydaje, jest efektem szerokich dyskusji dotyczących możliwości (lub jej braku) złożenia więcej niż jednego oświadczenia w trybie art. 26 ust. 7a w trakcie roku podatkowego. **W tym kontekście kierunek zmian/doprecyzowania w którym idzie omawiana nowelizacja jest jak najbardziej słuszny**, natomiast zdaniem KIDP problematyczna w tym kontekście jest treść uzasadnienia, która wprost wskazuje, że omawiana zmiana ma charakter normatywny. Ma to szczególne znaczenie dla tych podatników, którzy złożyli już lub zamierzają złożyć więcej niż jedno takie oświadczenie w tym roku, bazując na dotychczasowych przepisach. Nowelizacja w obecnym brzmieniu tych podatników bowiem nie obejmie.

Jakkolwiek na podstawie obecnie obowiązujących brzmienie przepisów, interpretując je czysto literalnie, istnieją wątpliwości czy oświadczenie w trybie art. 26 ust. 7a można składać więcej niż jeden raz w roku, to trudno zakładać, że ustawodawca chciał osiągnąć taki efekt. Nieporozumienie legislacyjne wynika z faktu, iż (i) oświadczenie to należy złożyć nie później niż do dnia wpłaty podatku za miesiąc, w którym doszło do przekroczenia kwoty określonej w ust. 2e oraz (ii) można na nim bazować do momentu upływu drugiego miesiąca po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie.

Trudno racjonalnie zakładać, że ustawodawca dążył do tego aby przedsiębiorca, który chce korzystać z oświadczenia mógł to zrobić jedynie przez wybrane przez siebie trzy miesiące w roku. Tworząc przepisy dotyczące składania oświadczeń płatnika, celem ustawodawcy było nałożenie na płatnika (zarząd) konieczności zorganizowania i przeprowadzenia cyklicznego procesu weryfikacji wiarygodności odbiorców wypłat. Weryfikacja ta powinna być na tyle szczegółowa aby odpowiednia osoba z zarządu czuła komfort podpisując się pod takim oświadczeniem. Trudno zakładać, że racjonalny ustawodawca tworząc przepisy dotyczące składania oświadczenia chciał ograniczyć tę możliwość do jednorazowego okresu w danym roku (maksymalnie 3 miesiące). Trudno znaleźć cel takiej regulacji.

Należy zwrócić uwagę, że od 2018 r. od kiedy te przepisy zostały uchwalone w prasie i publicznych dyskusjach wielokrotnie debatowano na temat zasad składania oświadczenia w trybie art. 26 ust. 7a i możliwość wielokrotnego jego używania nie była nigdy kwestionowana. Brak również na ten temat szczegółowego stanowiska w ramach Projektu Objasnień Ministerstwa Finansów wydanych w 2019 r.

Na takie rozumienie wskazuje również pierwotne brzmienie art. 26 ust. 7c – *"Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, płatnik jest obowiązany złożyć do*

*organu podatkowego wskazanego w art. 28b ust. 15, najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności z tytułów określonych w art. 21 ust. oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT"*

Takie brzmienie pierwotnej ustawy dawało większą przestrzeń do interpretowania obowiązku składania oświadczeń w kategoriach czynności powtarzalnych i cyklicznych. Podatnik bowiem mógł złożyć oświadczenie przed wypłatą, a potem jeśli minął termin ważności oświadczenia, mógł złożyć drugi raz (przed kolejną wypłatą). Brzmienie ze stycznia 2022 utrudniło takie rozumowanie ponieważ wskazuje na moment przekroczenia progu, 2mln PLN, a ten można przekroczyć tylko raz. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że nowelizacja przepisów z 1 stycznia 2022 była efektem konsultacji społecznych i miała na celu doprecyzowanie terminu kiedy takie oświadczenie ma być złożone, a nie ograniczenie możliwości jego stosowania.

Podsumowując, biorąc pod uwagę, że:

- interpretacja przewidująca możliwość złożenia tylko jednokrotnego oświadczenia w trybie art. 26 ust. 7a stoi w sprzeczności z celem regulacji,
- przepisy dotyczące oświadczeń są w przestrzeni publicznej od ponad dwóch lat i administracja skarbową nie sygnalizowała wcześniej istnienia takiej interpretacji,
- przepisy w pierwotnej wersji dawały jasne pole do interpretacji, że w ciągu roku można składać więcej niż jedno oświadczenie, zaś nowelizacja przepisów, która weszła w życie 1 stycznia 2022 nie miała na celu ograniczania tej możliwości,
- poprzez fakt planowanych zmian Ministerstwo Finansów zauważa niejasność regulacji i w jakim kierunku zostać to powinno rozstrzygnięte.

Jednocześnie mając na uwadze fakt, że należy wyjść naprzeciw podatnikom, którzy już złożyli więcej niż jedno oświadczenie lub zamierzają to zrobić, w związku z planami biznesowymi ustalonymi na ten rok,

Krajowa Izba Doradców Podatkowych proponuje, aby - poza zaplanowanymi krokami legislacyjnymi w tym zakresie – Ministerstwo Finansów:

1. wydało interpretację ogólną potwierdzającą takie rozumienie

lub

2. poszerzyło planowaną regulację poprzez rozciągnięcie działania nowelizacji na okres od 1 stycznia 2022 zapewniając ochronę podatnikom przed konsekwencjami karno – skarbowymi (drogą ustawową lub w drodze rozporządzenia).

## Przepisy przejściowe i wprowadzające

Bardzo pozytywnie przyjmujemy zaproponowaną zmianę w zakresie wydłużenia okresu, w którym na bazie złożonego oświadczenia nie będą znajdowały zastosowania przepisy o „pay&refund”.

Proponujemy jednak, by miała ona zastosowanie już do rozliczeń dokonywanych w 2022 roku. W związku z tym postulujemy wprowadzenie niżej wskazanych zmian do art. 9 nowelizacji (przepisy przejściowe). W ustępie 2 usunięcie przekreślonych:

*„Przepisy art. 17 ust. 1 pkt 50 i art. 26 ust. 1aa, 1ab, 1p, 7f i 7g ustawy zmienianej w art. 1,*

*w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 21 ust. 1 pkt 130 i art. 41 ust. 11, 20, 21, 24 i 25*

*ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do wypłat*

*należności oraz wypłat (świadczeń), pieniędzy i wartości pieniężnych dokonywanych, stawianych*

*do dyspozycji lub wypłacanych po dniu 31 grudnia 2022 r.”*

W ustępie 3 dodanie podkreślonych:

*„Przepisy art. 24m, art. 24n ust. 1 i 3, art. 26 ust. 7f i 7g oraz art. 38hb ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 41 ust. 20 i 21 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r.”*

## Opinia o stosowaniu preferencji

Z dniem 1 stycznia 2022 r. zmieniono brzmienie art. 26b ust. 1 USTAWY O CIT w ten sposób, że jako osoby uprawnione do złożenia wniosku o wydanie opinii o stosowaniu preferencji wskazano podatników, płatników oraz tzw. płatników technicznych, a nie – jak poprzednio - podmioty, o których mowa w art. 28b ust. 2 ustawy.

Nie zmodyfikowano jednak odpowiednio art. 26b ust. 9 USTAWY O CIT, który nadal nakazuje odpowiednie stosowanie art. 28b ust. 2 ustawy. Proponujemy zatem usunięcie art. 28b ust. 2 z wyliczenia przepisów odpowiednio stosowanych w procedurze wydania opinii o stosowaniu preferencji (art. 26b ust. 9). Art. 28b ust. 2 wskazuje, który podmiot (podatnik czy płatnik) jest uprawniony do złożenia wniosku o zwrot podatku pobranego zgodnie z art. 26 ust. 2e, w zależności od tego który z ww. podmiotów poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku. W naszej

ocenie różnicowanie uprawnień podatnika i płatnika w odniesieniu do złożenia wniosku o stosowanie preferencji nie jest uzasadnione.

Przepis art. 26b ust. 9 ustawy o CIT powinien zatem naszym zdaniem wyglądać następująco (obszar zmian zaznaczony tłustym drukiem):

*„W zakresie nieuregulowanym w ust. 1-8 stosuje się odpowiednio przepisy art. 28b ust. 2, 3, 5-8 i 11 oraz przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania pouczenia co do prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 oraz działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 11, 14, 16 i 23 Ordynacji podatkowej.”*

Analogicznie należy zmienić art. 41d ust. 9 ustawy o PIT:

*„W zakresie nieuregulowanym w ust. 1-8 stosuje się odpowiednio przepisy art. 44f ust. 2, 3, 5-8 i 11 oraz przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania pouczenia co do prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 oraz działu IV rozdziałów 3a, 5-7, 10, 11, 14, 16 i 23 Ordynacji podatkowej.”*

Jednocześnie postulujemy wprowadzenie tego uściślenia przepisów z mocą od 1 stycznia 2022 roku.

## 8. Podatkowe Grupy Kapitałowe (PGK)

Dodanie w art. 6 pkt 2 projektu zapisu : *mają zastosowanie do strat powstałych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2021 r.* W ocenie KIDP ma znaczenie odwrotne do odzwierciedlonego w uzasadnieniu do projektu nowelizacji. Wprowadzona do porządku prawnego zmiana w art. 7a ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych umożliwia bowiem odliczenia strat powstałych nie wcześniej niż 5 lat poprzedzających rok podatkowej grupy kapitałowej. Co oznacza że za rok 2022 (pierwszy rok obowiązywania regulacji) możliwym jest odliczenie strat podatkowych za lata 2017-2021 (przy założeniu że spółka wchodząca w skład PGK nie miała wydłużonego roku podatkowego w tym okresie).

Wprowadzona zmiana powoduje zaś wyłącznie strat powstałych przed 1 stycznia 2022 z możliwości stosowania tejże regulacji pozbawiając de facto podmiotu już obecnie rozliczające straty z lat ubiegłych na mocy przepisów obowiązujących prawa do ich odliczenia. Zmiana ta powodować może konieczność korekty zaliczek na podatek dochodowy płatnych przez istniejące PGK.

W ocenie KIDP w celu zapewniania zrównania praw podatnikom w tym zakresie pkt 2 art. 7a ust. 4 winien brzmieć:

2) strata byłaby podlegać odliczeniu przez spółkę wchodzącą w skład podatkowej grupy kapitałowej, w odliczeniu za rok w który dokonuje się tego obniżenia gdyby spółka ta nie weszła do podatkowej grupy kapitałowej;

#### 9. Spółki nieruchomościowe

Sugerujemy doprecyzowanie art. 27 ust 1e ustawy o CIT poprzez jednoznaczne wskazanie, czy przez podatników, którzy zobowiązani są do złożenia informacji o posiadanych udziałach w spółce nieruchomościowej należy rozumieć również podmioty zagraniczne, które nie podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce i nie posiadają numeru NIP. Należy zwrócić uwagę, że udostępnione formularze elektroniczne nie umożliwiają złożenia odpowiedniej informacji przez podmiot nie posiadający numeru NIP co sugerowałoby, że obowiązek ten mają wyłącznie podmioty posiadające taki numer, tj. podmioty podlegające opodatkowaniu w Polsce.

Kwestia ta powinna zostać jednoznacznie określona ponieważ rodzi wiele pytań praktycznych.

#### 10. Obowiązki dokumentacyjne w zakresie cen transferowych.

Choć z zadowoleniem należy przyjąć propozycję zmian w dokumentowaniu tzw. „transakcji rajowych”, to proponowane przepisy zdają się nie uwzględniać szerokiej krytyki co do zastosowania tych przepisów w praktyce. Ustawodawca nie zdecydował się niestety na ich usunięcie, a jedynie na pozorne złagodzenie poprzez podniesienie progów dokumentacyjnych, lecz przy pozostawieniu obowiązków o charakterze instrumentalnym, których wypełnienie przez podatników będzie istotnie utrudnione.

W szczególności, pozorność złagodzenia obowiązków przejawia się w treści proponowanego art. 11o ust. 4 i 5.

Zgodnie z ust. 4 otrzymujący należność może złożyć zobowiązanemu do sporządzenia dokumentacji oświadczenie, o tym, że rzeczywisty właściciel nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu w „raju podatkowym”. Pomimo nałożenia obowiązków dokumentowania transakcji jedynie w relacjach z podmiotami powiązanymi wiara i ufność w łatwość uzyskania wymaganych prawem polskim oświadczeń od zagranicznych (choćby powiązanych) kontrahentów jest zdumiewająca. W praktyce uzyskiwanie tego typu dokumentów jest zadaniem żmudnym, czasochłonnym, kosztownym dla polskiego podatnika. W wielu przypadkach pomimo prób służb księgowych podatnika uzyskanie takiego oświadczenia nie jest możliwe. W najczęstszym przypadku stoi temu na przeszkodzie brak zrozumienia po stronie kontrahenta dla polskich specyficznych i niewystępujących w innych krajach wymogów, tajemnica handlowa, a wreszcie całkowity brak interesu takiego podmiotu w złożeniu tego oświadczenia.

W ten sposób to ponownie polski podmiot staje w obliczu trudnej decyzji, która zakończyć się może jedynie sporządzeniem dokumentacji cen transferowych na wszelki wypadek. W oczywisty sposób powoduje to powstawanie nadmiernych kosztów tzw. „Podatkowego compliance”.

Niepoprawnym rozwiązaniem jest także żądanie od kontrahenta spełnienia warunków, „o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2. Przypomnieć należy, że przepisy te dotyczą sytuacji polskiego podatnika zobowiązanego do sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Trudno wymagać od jego kontrahenta, chociażby powiązanego, aby składał oświadczenie wiedzy o faktach, które go nie dotyczą. Szczegółowe propozycje zmian poniżej.

Należy także skrytykować proponowane brzmienie ust. 5 komentowanego przepisu. Stanowi on, że wartość transakcji, dla której potencjalnie ma być sporządzana dokumentacja, jeżeli została wyrażona w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.

Przepisy u.p.d.o.p. Nie zawierają definicji „dnia realizacji operacji gospodarczej”, a zatem odniesienie się do takiej kategorii pojęciowej budzić będzie istotne wątpliwości, co do właściwego kursu. Analogiczny problem występuje w odniesieniu do pojęcia „zawarcie umowy”. Całość powiela zatem problemy praktyczne występujące na gruncie przepisów „ogólnych” dotyczących sporządzania dokumentacji cen transferowych.

· Art. 11o ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT i art. 23za ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT

Postulujemy ograniczenie obowiązku dokumentacyjnego dla transakcji pośrednich wyłącznie do transakcji skutkujących wypłatą należności.

W odniesieniu do transakcji związanych z otrzymaniem należności, przypadki, w których mogłoby dojść do transferu należności do raju podatkowego, podlegają już obowiązkowi dokumentacyjnemu na podstawie odpowiednio art. 11o ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT / art. 23za ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT. Wobec tego objęcie obowiązkiem dokumentacyjnym z tytułu transakcji pośrednich także transakcji związanych z otrzymaniem należności stanowi obciążenie dla podatników, które nie przyczynia się istotnie do zabezpieczenia interesów fiskalnych państwa, a jednocześnie nakłada na podatników bardzo znaczne obciążenie administracyjne. Co więcej, postulowane brzmienie analizowanych regulacji może prowadzić w wielu wypadkach do zbiegu obowiązków dokumentacyjnych wynikających z odpowiednio z art. 11o ust. 1 pkt 1 i pkt 2 ustawy o CIT / art. 23za ust. 1 pkt 1 i pkt 2 ustawy o PIT.

W związku z tym proponujemy wprowadzenie niżej wskazanych zmian do art. 11o ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT i art. 23za ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT (tekst podkreślony): „innym niż określony w pkt 1, jeżeli rzeczywisty właściciel należności z tytułu tej transakcji, **wypłacanej przez podmiot obowiązany do sporządzenia**

**dokumentacji**, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (...)"

· Art. 11o ust. 2 ustawy o CIT i art. 23za ust. 2 ustawy o PIT

W razie akceptacji zmian postulowanych powyżej regulacja art. 11o ust. 2 ustawy o CIT / 23za ust. 2 ustawy o PIT stanie się bezprzedmiotowa i postulujemy jej usunięcie. Wprowadzenie obowiązku dokumentowania transakcji przez podmioty otrzymujące należności jest tak znaczącym obciążeniem dla podatników, że ewentualne ograniczenie tego obowiązku w transakcjach krajowych nie będzie miało większego znaczenia praktycznego. Sytuacja podatników w porównaniu do obecnie obowiązujących regulacji – w ich rozumieniu wynikającym z projektu objaśnień w zakresie cen transferowych z 21 grudnia 2021 r. – ulegnie bowiem bardzo istotnemu pogorszeniu przez zwiększenie obowiązków dokumentacyjnych, które jednocześnie pozostaje bez istotnego wpływu na szczelność systemu podatkowego państwa.

Jeśli jednak podjęta zostanie decyzja o pozostawieniu proponowanej regulacji art. 11o ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT / art. 23za ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT w kształcie proponowanym w projekcie, wskazujemy na konieczność zmiany redakcyjnej punktu 3) art. 11o ust. 2 ustawy o CIT / art. 23za ust. 2 ustawy o PIT w następujący sposób (tekst podkreślony):

*„podatnikiem lub spółką niebędącą osobą prawną i położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem, o których mowa w pkt 1 i 2”*

· Art. 11o ust. 3 ustawy o CIT / art. 23za ust. 3 ustawy o PIT

W proponowanym w projekcie brzmieniu tego przepisu jego zastosowanie byłoby ograniczone wyłącznie do:

(i) transakcji między podatnikami krajowymi, tj. transakcji, o których mowa w ust. 2 komentowanego przepisu oraz

(ii) transakcji, w których polski podmiot otrzymujący należność od podmiotu zagranicznego jest obowiązany do sporządzenia dokumentacji na podstawie analizowanych przepisów.

Zgodnie bowiem z aktualnym brzmieniem analizowanej regulacji, przepis art. 11o ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT / art. 23za ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT nie byłby stosowany wyłącznie w sytuacji, gdyby warunki określone w ust. 3 były spełnione w odniesieniu do podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną obowiązanych do sporządzenia dokumentacji.

Jak rozumiemy na podstawie uzasadnienia do proponowanych zmian oraz proponowanego brzmienia art. 11o ust. 4 ustawy o CIT / art. 23za ust. 4 ustawy o PIT, nie taka była intencja tej regulacji. Uproszczenie powinno dotyczyć także, a nawet przede wszystkim, sytuacji, w których warunki określone w ust. 3 spełnione są w odniesieniu do kontrahenta podatnika (lub spółki niebędącej osobą prawną)

obowiązanego do sporządzenia dokumentacji, gdyż tylko w takim przypadku będzie miało ono rzeczywiste znaczenie praktyczne: polski podatnik dokonujący wypłaty należności na rzecz podmiotu zagranicznego będzie mógł uniknąć konieczności sporządzania dokumentacji, jeśli wykaże spełnienie warunków, o których mowa w tym przepisie np. przez uzyskanie odpowiedniego oświadczenia.

W związku z tym proponujemy wprowadzenie niżej wskazanych zmian do art. 11o ust. 3 ustawy o CIT / art. 23za ust. 3 ustawy o PIT (tekst podkreślony):

*„Przepisów ust. 1 pkt 2 nie stosuje się, jeżeli podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną obowiązani do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot otrzymujący należność: (...)”.*

Proponowane brzmienie art. 11o ust. 3 ustawy o CIT / 23za ust. 2 ustawy o PIT pozwoli na zachowanie spójności odpowiednio z art. 11o ust. 4 ustawy o CIT/ art. 23za ust. 4 ustawy o PIT, w którym wskazano m.in., że spełnienie warunków, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2, może być wykazane w oświadczeniu podmiotu otrzymującego należność, chyba że podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wiedzieli lub mogli wiedzieć, że treść oświadczenia jest niezgodna z rzeczywistością.

Brzmienie tego przepisu wskazuje zatem wprost, że podmiotem składającym oświadczenie powinien być podmiot otrzymujący należność, a oświadczenie składane jest podatnikowi (lub spółce niebędącej osobą prawną) obowiązanemu do sporządzenia dokumentacji – są to dwa różne podmioty. Jeśli przyjęc obecny propozycję brzmienia ust. 3, oświadczenie mogłoby być składane jedynie „samemu sobie” przez podmiot otrzymujący należność, który jednocześnie jest obowiązanym do sporządzenia dokumentacji.

· Art. 11o ust. 4 ustawy o CIT / 23za ust. 4 ustawy o PIT

Obecnie proponowane brzmienie art. 11o ust. 4 ustawy o CIT / art. 23za ust. 4 ustawy o PIT, w korelacji z objęciem obowiązkiem dokumentacyjnym także podmiotów otrzymujących należności, może powodować, że w celu wykazania okoliczności, o których mowa w tym przepisie, podatnicy będą musieli składać oświadczenia „samemu sobie”. Będzie to dotyczyło sytuacji, gdy obowiązanym do sporządzenia dokumentacji będzie podmiot otrzymujący należność. W celu uniknięcia konieczności składania tego typu oświadczeń, które w praktyce nie miałyby znaczenia dla osiągnięcia celu komentowanych przepisów, postulujemy jasne wskazanie, że nie ma obowiązku składania oświadczeń, jeśli podmiotem obowiązanym do sporządzenia dokumentacji byłby podmiot otrzymujący należność (o ile przepisy w kształcie nakładającym taki obowiązek zostaną utrzymane – por. pierwszy postulat w tej części).

W związku z tym proponujemy wprowadzenie niżej wskazanych zmian do art. 11o ust. 4 ustawy o CIT / art. 23za ust. 4 ustawy o PIT (tekst podkreślony):

*„Okoliczność, że rzeczywisty właściciel należności, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju*

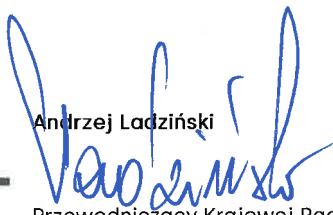


*stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz spełnienie warunków, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2, może być wykazane w oświadczeniu podmiotu otrzymującego należność, chyba że podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wiedzieli lub mogli wiedzieć, że treść oświadczenia jest niezgodna z rzeczywistością. Jeśli podmiot otrzymujący należność jest jednocześnie jedynym podmiotem obowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla danej transakcji, oświadczenie nie jest składane."*

**KI**  

---

**DP**

Andrzej Ładziński  
  
Przewodniczący Krajowej Rady  
Doradców Podatkowych