

Opinia

*o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk
sejmowy nr 1532)*

Spis treści

1.	<i>Uwagi wstępne</i>	2
2.	<i>Likwidacja odliczenia składki zdrowotnej od podatku; podwyższenie kwoty wolnej od podatku; podwyższenie progu podatkowego; „ulga dla klasy średniej”</i>	2
3.	<i>Zmiana zasad ustalania podstawy wymiaru składki oraz jej wysokości dla przedsiębiorców</i>	4
4.	<i>Likwidacja karty podatkowej – pułapki dla podatników (w szczególności przedstawicieli służby zdrowia)</i>	6
5.	<i>Zmiana formy prowadzonej działalności w spółki kapitałowe</i>	7
6.	<i>Rezydencja podatkowa osób prawnych - dodanie art. 3 ust. 1a updog (art. 2 ust. 2 pkt 4 Projektu)</i>	8
7.	<i>Ukryta dywidenda – projektowany art. 16 ust. 1 pkt 15b oraz ust. 1d updog</i>	10
8.	<i>Ulga na robotyzację</i>	12
9.	<i>Podatek minimalny</i>	12
10.	<i>Zmiany w zakresie tzw. estońskiego CIT</i>	14
11.	<i>Preferencje podatkowe dla holdingów (tzw. „polska spółka holdingowa”)</i>	16
12.	<i>Złagodzenie warunków tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych (PGK)</i>	18
13.	<i>Wprowadzenie dodatkowych warunków neutralności podatkowej czynności reorganizacyjnych (wymiana udziałów, aporty do spółek, połączenia, podziały spółek)</i> 18	
14.	<i>Zwolnienie dochodów podatników CIT i PIT prowadzących inwestycję na podstawie tzw. decyzji o wsparciu</i>	21
15.	<i>Dodatkowy wzrost obciążeń podatkowych w sektorze wynajmu nieruchomości mieszkalnych – zmiana art. 22c pkt 2 updog (art. 1 pkt 16 Projektu), zmiana art. 16c (dodanie pkt 2) oraz zmiany dotyczące spółek nieruchomościowych</i>	22
16.	<i>Czynny żal - korekta deklaracji podatkowej – zmiany w Kodeksie karnym skarbowym</i>	24
17.	<i>Wnioski</i>	24

1. Uwagi wstępne

Celem niniejszej opinii jest ocena wybranych elementów pakietu zmian prawa podatkowego zawartych w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 1532) - dalej: Projekt. Zmiany te określane są zbiorczo mianem tzw. Polskiego Ładu.

Z uwagi na obszerność Projektu oraz ograniczenia czasowe narzucone przez dynamikę procesu legislacyjnego w odniesieniu do „Polskiego Ładu” w opinii koncentruję się na ocenie wybranych elementów Projektu. Przy wyborze regulacji wartych skomentowania kierowałem się przede wszystkim kryterium negatywnego wpływu danej regulacji na działalność gospodarczą, stosunki społeczne czy system prawny.

Skoncentrowałem się po pierwsze na rozwiązaniach, które budzą wątpliwości co do zasadności ich wprowadzenia. Po drugie - starałem się - zakładając „kierunkową” racjonalność danego rozwiązania - zwrócić uwagę na szczegółowe - często techniczne - elementy projektowanego unormowania, które wymagają poprawek.

Opinia ma charakter ekspertyzy prawnej, w związku z czym elementy analizy społeczno-ekonomicznych skutków regulacji mają charakter uzupełniający.

Niestety, obszerność Projektu oraz szeroki zakres i głębokość planowanych zmian w kontekście bardzo wysokiego tempa prac - odbiło się negatywnie na jakości legislacyjnej procedowanej ustawy. Na marginesie warto zauważyć, że Projekt został poddany - niestety bardzo krótkim - konsultacjom publicznym, w ramach których swoje uwagi zgłosiło ponad 80 podmiotów.

2. Likwidacja odliczenia składki zdrowotnej od podatku; podwyższenie kwoty wolnej od podatku; podwyższenie progu podatkowego; „ulga dla klasy średniej”

Jednym z centralnych elementów Projektu jest likwidacja odliczenia składki zdrowotnej od podatku. Dziś szeroki krąg podmiotów (pracownicy etatowi, zleceniobiorcy, przedsiębiorcy, ale także np. wspólnicy spółek komandytowych, wspólnik jednoosobowej spółki z o.o. itd.) zobowiązany jest do uiszczania składki zdrowotnej na zasadach określonych w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowych ze środków publicznych¹. Składka wynosi 9% podstawy wymiaru składki i jest płacona miesięcznie.

Elementem systemu jest prawo do odliczenia istotnej części zapłaconej składki zdrowotnej od podatku wynikające z art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób

¹ Ustawa z 27 sierpnia 2004 r., t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1285., uśoz.

fizycznych². Kwota odliczenia nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru składki. Oznacza to, że realnym obciążeniem dla podatnika jest 1,25% podstawy wymiaru składki.

Projekt zakłada uchylenie art. 27b updof. W konsekwencji wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych rośnie, co do zasady, automatycznie o 7,75% podstawy wymiaru składki zdrowotnej.

W celu złagodzenia skutków reformy dla osób najmniej zarabiających zdecydowano się na dwa kroki - podwyższenie kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł, podwyższenie progu podatkowego do 120 000 zł oraz wprowadzenie tzw. „ulgi dla klasy średniej” (art. 26 ust. 1 oraz ust. 4a-4b updof w projektowanym brzmieniu, art. 1 pkt 40 lit. a-b Projektu). Niewątpliwie rozwiązanie polegające na podwyższeniu kwoty wolnej od podatku oraz istotne podwyższenie wysokości progu podatkowego należy ocenić pozytywnie. Na marginesie - warto byłoby przy tym wprowadzić mechanizm waloryzujący obydwie te kwoty – uzależniający ich wysokość np. od płacy minimalnej czy średniego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

Ulga dla klasy średniej przysługiwać ma podatnikom - osiągnięciem dochody ze stosunku pracy w wysokości od 68 412 do 133 692 zł rocznie. Mechanizm ulgi polega na odliczeniu od dochodu pracownika kwoty wyliczonej według formuły określonej w projektowanym art. 26 ust. 4a updof.

Kwota ta wynosić ma:

„1) $(A \times 6,68\% - 4566 \text{ zł}) \div 0,17$, dla A wynoszącego co najmniej 68 412 zł i nieprzekraczającego kwoty 102 588 zł,

2) $(A \times (-7,35\%) + 9829 \text{ zł}) \div 0,17$, dla A wyższego od 102 588 zł i nieprzekraczającego kwoty 133 692 zł

– gdzie A oznacza uzyskane przez podatnika w roku podatkowym przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy, które podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 27 ustawy.”

Jednocześnie, stosownie do projektowanego art. 26 ust. 4b updof - ulgę dla klasy średniej stosuje się tylko wówczas, gdy roczne przychody pracownika wynoszą co najmniej 68 412 zł i nie przekraczają kwoty 133 692 zł. Jest to rozwiązanie skrajnie niesprawiedliwe - oznacza bowiem skokowy wzrost podatku po przekroczeniu wskazanego wyżej pułapu 133 692 zł.

Należałoby w tym zakresie przyjąć rozwiązanie „progresji odcinkowej” znane chociażby z opodatkowania dochodów osób fizycznych skalą podatkową - czyli zastosowanie ulgi do przychodów do 133 692 zł oraz wyłączenie stosowania ulgi dla przychodów przekraczających ten pułap. Warto pamiętać, że przychód pracownika może mieć także charakter incydentalny, a także niepieniężny. Może się zatem okazać, że przekazanie przez pracodawcę nieodpłatnego świadczenia na rzecz pracownika pod koniec roku podatkowego spowoduje utratę przez pracownika ulgi za cały rok podatkowy

² Ustawa z 26 lipca 1991 r., t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128., dalej: updof.

(w wyniku przekroczenia limitu przychodu).

Nie oceniając zasadności opisanego wyżej podwyższenia obciążeń podatkowych (wynika ono zapewne z potrzeb budżetowych), trzeba zauważyć, że wykorzystano do tego bardzo skomplikowane instrumentarium prawne, powiększające złożoność systemu opodatkowania dochodu w Polsce. Zaproponowane rozwiązanie komplikuje także sposób poboru podatku (w szczególności zaliczek na podatek po stronie pracodawcy). Opiera się na bardzo złożonej matematycznej formule.

Zdecydowanie bardziej klarownym i transparentnym sposobem byłoby po prostu zwiększenie stawek podatku czy też „manipulowanie” wysokością progów podatkowych.

Warto również zauważyć, że proponowana ulga dla klasy średniej pomija ważne grupy podatników - w szczególności osoby osiągające dochody z działalności wykonywanej osobiście (np. na podstawie umowy zlecenia). Dyskryminacyjne opodatkowanie tych osób nie może być uzasadnione potrzebą ochrony pracowników i stymulowaniem tej formy zatrudnienia. W wielu przypadkach forma umowy zlecenia jest preferowana także przez zleceniobiorców, a czasem jest jedyną możliwą formą aktywności zawodowej. Dotyczy to zwłaszcza służby zdrowia i lekarzy na kontraktach - w tym lekarzy-emerytów. Ma to istotne znaczenie z perspektywy braków kadrowych w tym sektorze gospodarki³.

Ulga powinna także dotyczyć np. członków zarządu czy prokurentów zaangażowanych w spółkach prawa handlowego na podstawie stosunku powołania. Osoby te w świetle Projektu zaczną podlegać obowiązkowi uiszczenia składki zdrowotnej (liczonej proporcjonalnie od dochodu bez możliwości odliczenia) - stąd też uzasadnione byłoby umożliwienie im skorzystania z tej preferencji podatkowej.

3. Zmiana zasad ustalania podstawy wymiaru składki oraz jej wysokości dla przedsiębiorców

Obecnie podstawą wymiaru składki zdrowotnej dla przedsiębiorców jest zadeklarowana kwota nie niższa niż 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego (art. 81 ust. 2 uśoz).

Projekt zmienia tę zasadę wprowadzając nową regułę, w myśl której roczną podstawą wymiaru składki dla przedsiębiorców będzie - co do zasady - dochód z działalności gospodarczej ustalony za rok kalendarzowy ustalony jako różnica między osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami uzyskania tych przychodów, pomniejszony o kwotę opłaconych w tym roku składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe (jeśli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów).

Wziąwszy pod uwagę proponowaną likwidację prawa do odliczenia składki

³ Zob. w szczególności stanowisko Zarządu Głównego Związku Zawodowego Anestezjologów w sprawie projektu zmian podatkowych zaproponowanych w Polskim Ładzie - programie społeczno-gospodarczym

zdrowotnej od podatku, zmiana zasad ustalania podstawy wymiaru składki dla przedsiębiorców skutkować będzie radykalnym wzrostem podatku dla tej grupy podatników.

W szczególności zmiany te dotkną przedsiębiorców opodatkowanych na zasadach podatku liniowego 19%. Podatnicy ci nie mają bowiem prawa do zastosowania kwoty wolnej od podatku ani żadnych ulg (np. ulgi prorodzinnej czy wspólnego opodatkowania z małżonkiem - nie obejmuje ich także nowa ulga dla klasy średniej - dotycząca wyłącznie pracowników). Na marginesie - w tym miejscu warto byłoby rozważyć rozszerzenie możliwości skorzystania z podwyższonej kwoty wolnej od podatku (30 000 zł) dla przedsiębiorców rozliczających się na zasadach podatku liniowego. Pozwoliłoby to choćby w niewielkim stopniu na złagodzenie skutków reformy - tym bardziej, że przedsiębiorcy - jednoosobowi czy też prowadzący działalność w formie spółki cywilnej, jawnej czy partnerskiej dodatkowo obciążeni są daniną solidarnościową (w wysokości 4% od nadwyżki ponad 1 mln zł dochodu rocznie).

Projektodawcy, dostrzegając tak skokowy wzrost podatków dla tych podatników, zaproponowali obniżenie - względem podatników podatku liniowego - stawki składki zdrowotnej do 4,9% podstawy wymiaru.

Niezależnie od powyższych uwag ogólnych projektowane zmiany zasługują również na kilka uwag szczegółowych, dotyczących sposobu naliczania i poboru składki zdrowotnej. W szczególności - jak już wspomniano - podstawą naliczenia składki zdrowotnej ma być dochód z działalności gospodarczej ustalony jako różnica między osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami uzyskania przychodów (pomniejszony o zapłacone składki na ubezpieczenie społeczne).

Jak należy rozumieć, intencją autorów Projektu w tym zakresie było powiązanie podstawy do wymiaru składki z dochodem podatkowym. Okazuje się jednak, że tak zredagowany przepis może nie prowadzić do spełnienia tych założeń. Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych dochód podatkowy ustalany jest w bardziej złożony sposób niż tylko poprzez pomniejszenie przychodów o koszty ich uzyskania. Przykładowo - różnica między przychodami a kosztami korygowana jest - w świetle art. 24 ust. 2 updof - o tzw. różnice remanentowe (dla podatników prowadzących księgę przychodów i rozchodów), a także chociażby o różnice kursowe (art. 24c) updof. Jak się wydaje prostszym rozwiązaniem, nieprowadzącym do powyżej opisanych wątpliwości, byłoby odwołanie się w treści zmienianego art. 81 ust. 2 uósz do dochodu ustalonego zgodnie z updof.

Ponieważ składka zdrowotna ma być obliczana i wpłacana przez przedsiębiorcę zaliczkowo - w ciągu roku podatkowego - Projekt przewiduje mechanizm „wyrównania” wpłaconych składek po zakończeniu roku podatkowego. W świetle projektowanego art. 81 ust. 2j uósz ubezpieczony po zakończeniu roku kalendarzowego uiszcza „dopłatę” składek w terminie miesiąca od upływu terminu do złożenia zeznania

podatkowego.

Jeśli jednak po zakończeniu roku okaże się, że ubezpieczony „nadpłacił” należną składkę zdrowotną za dany rok podatkowy w trakcie tego roku w zaliczkach może wystąpić o zwrot nadpłaty w terminie miesiąca od upływu do złożenia zeznania rocznego. Na gruncie art. 81 ust. 2o uśoz wniosek złożony po terminie pozostawia się jednak bez rozpoznania!

Termin na złożenie wniosku o zwrot ma charakter zawity. Tak rygorystyczne rozwiązanie jest dalece nieproporcjonalne i nieuzasadnione. Należałoby postulować wydłużenie terminu na złożenie wniosku np. do czasu upływu terminu przedawnienia składek.

Przy okazji opodatkowania CIT spółek komandytowych w ubiegłym roku popełniono oczywisty - w mojej ocenie - błąd legislacyjny polegający na utrzymaniu objęcia wspólników spółek komandytowych obowiązkiem zapłaty składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe oraz zdrowotne. Doprowadzono do sytuacji, w której dwie grupy podmiotów - wspólnicy spółek komandytowych oraz spółek z o.o. - znajdujący się bardzo podobnej sytuacji prawnej (z racji opodatkowania spółek komandytowych CIT) podlegają obowiązkom składkowym na radykalnie innych zasadach.

Jest to reminiscencja zasady, zgodnie z którą wspólnicy spółek komandytowych mają prawo do odliczenia tych składek (na ZUS - od dochodu, zdrowotnej - od podatku). Prawo to jednak stało się iluzoryczne dla wspólników spółek komandytowych nie prowadzących innej działalności gospodarczej - nie mają oni bowiem od czego odliczyć tych składek (nie osiągają dochodów z działalności gospodarczej - zmieniło się dla nich bowiem źródło przychodów - na przychody z kapitałów pieniężnych). W mojej ocenie - Projekt jest właściwym miejscem do naprawienia tych błędów i zdjęcie ze wspólników spółek komandytowych obowiązków składkowych.

4. Likwidacja karty podatkowej – pułapki dla podatników (w szczególności przedstawicieli służby zdrowia)

Art. 9 Projektu likwiduje możliwość wyboru karty podatkowej jako sposobu rozliczania podatku dochodowego, pozostawiając jednocześnie możliwość kontynuacji tej formy rozliczeń dla podatników, który w dniu wejścia w życie zmian będą podlegali opodatkowaniu w tej formie.

Uważam, że – w szczególności z uwagi na radykalne podwyższenie obciążeń dla podatników opodatkowanych podatkiem liniowym – eliminowanie form uproszczonych – takich jak karta podatkowa – jest dziś niezasadne. W szczególności biorąc pod uwagę fakt, że z reguły ta forma opodatkowania dotyczy mniejszych przedsiębiorców.

Za rażąco naruszające zasadę zaufania do Państwa uznaję likwidację możliwości zmiany formy opodatkowania na kartę podatkową po 1 stycznia 2022 r. w sytuacji, w której zgodnie z aktualnym stanem prawnym, zmiany takiej można dokonać do 20

stycznia danego roku.

W praktyce zatem podatnicy, którzy aktualnie rozliczają się np. zgodnie z zasadami podatku liniowego, nie mają szans na przemyślenie optymalnej formy rozliczeń i dokonanie zmiany. Mogliby tego dokonać w styczniu 2022 r. – ale wówczas taka opcja zniknie z systemu prawa. Mogli oczywiście zmianę taką wprowadzić w styczniu 2021 r., ale nie wiedzieli wówczas, jakie zmiany podatkowe zostaną wprowadzone od kolejnego roku. W takiej sytuacji Projekt staje się swojego rodzaju „pułapką” dla tych osób, co w świetle zasady zaufania do organów państwa – nie powinno mieć miejsca.

Niefortunność przyjętego rozwiązania legislacyjnego widoczna jest szczególnie w odniesieniu do przedstawicieli służby zdrowia. Przykładowo lekarze, świadczący usługi nie tylko dla ludności (a zatem np. pracujący na kontraktach dla szpitali) – zyskali możliwość opodatkowania kartą podatkową z dniem 1 stycznia 2021 r.

Duża grupa lekarzy istotnie przeszła na ten model rozliczeń. Okazuje się, że w świetle art. 9 Projektu – o ile pracują nie tylko dla ludności (a zatem np. na kontraktach) – nie będą mogli kontynuować tej formy rozliczeń po 1 stycznia 2022 r. W załączniku nr 3 do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne dodaje się w części VIII ust. 3 w brzmieniu *„Stawki nie dotyczą działalności wykonywanej na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej”* (analogiczne zmiany przewiduje się dla lekarzy weterynarii). Takie rozwiązanie to już nie tylko naruszenie zasady zaufania, ale także zasady ochrony praw nabytych i ochrony interesów w toku. Nie sposób nie zauważyć również ogromnej niestabilności prawa dla tych grup zawodowych (w 2020 roku brak możliwości stosowania karty, w 2021 – przywrócenie tej możliwości, w 2022 roku – ponowne uchylenie tej opcji).

Warto przypomnieć, że karta podatkowa to nie tylko korzystne (dla części podatników) rozwiązanie z punktu widzenia wysokości obciążeń podatkowych, ale także bardzo prosta forma rozliczeń. Odpowiada zatem na postulat uproszczenia prawa podatkowego dla drobnych przedsiębiorców.

Postulowałbym odstąpienie od pomysłu likwidacji karty podatkowej dla „nowych” podatników, względnie odroczenie wejścia w życie zmian w tym zakresie do 1 stycznia 2023 r.

5. Zmiana formy prowadzonej działalności w spółki kapitałowe

Część podatników PIT rozliczających się obecnie na zasadach podatku liniowego (jednoosobowi przedsiębiorcy, wspólnicy spółek cywilnych, jawnych czy partnerskich - w szczególności prowadzący większe przedsiębiorstwa, ponoszący istotne koszty prowadzonego biznesu) zmieni formę prowadzonej działalności na formę spółek kapitałowych (w szczególności spółki z o.o.).

Sygnaly płynące w przestrzeni publicznej ze strony przedstawicieli Ministerstwa Finansów zdają się sugerować, że jest to przemyślany przez autorów reformy skutek proponowanych zmian.

Jeśli tak, to należałoby ułatwić podatnikom dokonanie tego rodzaju reorganizacji. Tymczasem w updog przewidziano istotne ograniczenia dla takich działań. Dla małego przedsiębiorcy zmieniającego formę prowadzonej działalności np. w formę spółki z o.o. kwestią fundamentalną jest możliwość skorzystania z 9% stawki CIT. Pozwoliłoby to (przy założeniu podwójnego opodatkowania zysków takiej spółki - raz na poziomie samej spółki - podatnika CIT - drugi raz na poziomie wspólnika - podatkiem PIT od dywidendy) na uniknięcie skokowego wzrostu poziomu opodatkowania. Tymczasem updog przewiduje istotne ograniczenia w stosowaniu 9% stawki CIT w sytuacji, w której spółka z o.o. powstaje z przekształcenia (np. jednoosobowego przedsiębiorcy czy spółki jawnej), a także w wyniku wniesienia przez założyciela tej spółki m.in. prowadzonego przez siebie przedsiębiorstwa czy jego zorganizowanej części.

Ograniczenie to jest wprawdzie limitowane czasowo (po ok. dwóch latach od powstania podmiotu możliwe jest opodatkowanie 9% CIT), ale stanowi bardzo istotną barierę do podejmowania tego rodzaju działań restrukturyzacyjnych. Należałoby postulować zniesienie tych - nieuzasadnionych z punktu widzenia polityki podatkowej ograniczeń.

Na marginesie warto zauważyć, że część podatników nie ma prawa do wykonywania działalności w formie spółek kapitałowych. Trzeba tu wskazać chociażby na farmaceutów, radców prawnych czy adwokatów. Te grupy zawodowe są też „przy okazji” pokrzywdzone, jeśli chodzi o możliwość opodatkowania ryczałtem (prowadzenie aptek wprost zostało wyłączone z możliwości opodatkowania ryczałtowego, radcowie prawni i adwokaci mogą wybrać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, ale obowiązuje ich stawka 17%, podczas gdy świadczenie pomocy prawnej przez inne podmioty – bez uprawnień adwokata czy radcy prawnego – pozwala na skorzystanie z 15% stawki!).

6. Rezydencja podatkowa osób prawnych - dodanie art. 3 ust. 1a updog (art. 2 ust. 2 pkt 4 Projektu)

Na gruncie obecnie obowiązującego art. 3 ust. 1 updog: *„Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia”*. Siedzibą, zgodnie z art. 41 Kodeksu cywilnego, jest miejscowość, w której ma siedzibę organ zarządzający podmiotu, chyba że ustawa lub statut podmiotu stanowi inaczej. Spółki prawa handlowego określają miejsce siedziby w umowie spółki. W praktyce ten łącznik rezydencji spółek nie budzi zatem wątpliwości.

W celu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w odniesieniu do rezydencji spółek powszechnie stosuje się także drugi łącznik - miejsce (faktycznego) zarządu

danego podmiotu. Chodzi o walkę ze zjawiskiem rejestrowania spółek w państwach o niskim reżimie podatkowym w sytuacjach, w których *de facto* spółka zarządzana jest np. z Polski.

Obecnie funkcjonujące w updog rozwiązanie odpowiada standardom międzynarodowym. Pojęcie „zarządu” (w umowach międzynarodowych „miejsca faktycznego zarządu”) posiada swoją utrwaloną praktykę interpretacyjną.

Projektowana zmiana zakłada istotne skomplikowanie zasad ustalania rezydencji podatkowej podatników CIT. Jednocześnie będzie budzić istotne wątpliwości w praktyce. W świetle projektowanego art. 3 ust. 1a updog podatnik ma zarząd na terytorium RP, gdy w Polsce prowadzone są w sposób zorganizowany i ciągły bieżące sprawy tego podatnika na podstawie w szczególności:

- 1) umowy, decyzji, orzeczenia sądu lub innego dokumentu regulujących założenie lub funkcjonowanie tego podatnika;
- 2) udzielonych pełnomocnictw lub
- 3) powiązań w rozumieniu przepisów o cenach transferowych.

W mojej ocenie powyższe kryteria mogą „przyznawać” polską rezydencję podatkową szerszej grupie podmiotów, niż wynika to z międzynarodowego znaczenia pojęcia „miejsce faktycznego zarządu” - zwłaszcza chodzi tu o kryterium „powiązań”. Proponowane regulacje mogą wywołać ten skutek tym bardziej, że projektowany przepis posługuje się zwrotami „między innymi” oraz „w szczególności”. Może to w konsekwencji doprowadzić do konfliktu rezydencji, czyli sytuacji w której zarówno organy podatkowe w Polsce, jak i w innym państwie (państwie siedziby spółki) będą uznawały dany podmiot za „swojego” rezydenta podatkowego.

Tego rodzaju konflikty rezydencji rozwiązywane są za pomocą szczególnych unormowań umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidujących, jakie przesłanki są decydujące dla ustalenia rezydencji podatkowej danego podmiotu. Z reguły takim kryterium jest miejsce faktycznego zarządu. W ten sposób „wracamy” do aktualnie obowiązującej reguły ustalania rezydencji podatkowej spółki w Polsce.

Ostatecznie zatem wprowadzone zmiany nie powinny zwiększyć dochodów budżetowych w Polsce, spowodują jednak dalsze skomplikowanie systemu podatkowego oraz zwiększą ryzyko sporów z organami podatkowymi. Mogą jednocześnie zniechęcić do faktycznych („rzetelnych”) inwestycji zagranicznych oraz obniżyć atrakcyjność inwestycyjną Polski dla podmiotów zagranicznych (w tym polskich obywateli planujących relokację do Polski).

Zamiast wprowadzania proponowanych zmian warto byłoby wyjaśnić zasady stosowania kryterium „miejsca faktycznego zarządu” w drodze objaśnień podatkowych Ministra Finansów (na marginesie trzeba zauważyć, że Minister Finansów 29 kwietnia 2021 r. wydał objaśnienia podatkowe dotyczące problematyki rezydencji podatkowej osób fizycznych - rezydencja osób fizycznych jest przy tym zagadnieniem istotnie mniej kontrowersyjnym niż przesłanka „miejsca faktycznego zarządu” osób prawnych).

Odpowiednie, „działające na wyobraźnię” przykłady konkretnych stanów faktycznych, w których spółka zagraniczna założona przez polskiego podatnika, byłaby uznana za polskiego rezydenta podatkowego - mogłyby wywołać odpowiedni efekt „prewencyjny”, nie wprowadzając dodatkowych wątpliwości prawnych, bez komplikowania systemu podatkowego.

7. Ukryta dywidenda – projektowany art. 16 ust. 1 pkt 15b oraz ust. 1d updog

Projekt wprowadza nową grupę kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów – tzw. „ukrytą dywidendę”.

W zamyśle autorów tego rozwiązania – jak czytamy w uzasadnieniu Projektu – chodzi o wyłączenie z kosztów podatnika CIT (np. spółki z o.o.) „ekonomicznej dystrybucji zysków” w innej formie niż dywidenda (dywidendy nie stanowią kosztów uzyskania przychodów). Jak należy rozumieć, swego rodzaju sankcji podatkowej podlegać mają sytuacje, w których w wyniku sztucznych działań wspólnik tak układa stosunki gospodarcze ze spółką, aby wypracowany przez spółkę zysk dystrybuować w inny sposób niż dywidenda.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na fakt, że już obecnie obowiązujące przepisy pozwalają na walkę z tym zjawiskiem (zob. formułę generalną kosztu uzyskania przychodów sformułowaną w art. 15 ust. 1 updog – zgodnie z którym kosztem są wyłącznie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów przez spółkę – wydatki „osobiste” wspólnika nie będą zatem kosztem w spółce; a także np. przepisy o cenach transferowych – zawyżone wynagrodzenie za usługi wspólnika nie będzie kosztem dla spółki; co więcej kosztem nie będą także wydatki na usługi, które faktycznie nie były wykonane).

Niezależnie od tego proponowany przepis jest bardzo niefortunnie skonstruowany. Budzi istotne wątpliwości interpretacyjne, a także obejmuje swoim sankcyjnym zakresem stosowania sytuacje, których w żadnym razie nie można uznać za „ukrytą” dystrybucję zysków (w rozumieniu wskazanym we wstępie do tej części opinii).

Projektowany przepis art. 16 ust. 1d kształtuje rozumienie „ukrytej dywidendy”. Regulacja ta wyróżnia trzy grupy kosztów „poniesionych przez podatnika będącego spółką w związku ze świadczeniem wykonanym przez podmiot powiązany (...) z tą spółką lub ze wspólnikiem (akcjonariuszem) tej spółki”:

- 1) koszty, których wysokość lub termin poniesienia w jakikolwiek sposób są uzależnione od osiągnięcia zysku przez podatnika lub wysokości tego zysku;
- 2) koszty, których racjonalnie działający podatnik by nie poniósł (lub mógłby ponieść niższe koszty w przypadku wykonania porównywalnego świadczenia przez podmiot niepowiązany z podatnikiem oraz
- 3) koszty obejmujące wynagrodzenie za prawo do korzystania z aktywów, które stanowiły własność lub współwłasność wspólnika (akcjonariusza) lub podmiotu z nim powiązanego przed utworzeniem podatnika.

Co istotne – w świetle projektowanego art. 16 ust. 1e updop - koszty opisane w pkt 2 i 3 nie stanowią ukrytej dywidendy, jeśli suma tych kosztów, poniesionych w roku podatkowym jest niższa niż kwota bilansowego zysku brutto (uzyskanego w roku obrotowym, w którym koszty te zostały uwzględnione w wyniku finansowym podatnika).

Szczególnie rażące wydaje się wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów opisanych w pkt 1 (zwłaszcza, że kosztów tych nie obejmuje „wentyl bezpieczeństwa” z art. 16 ust. 1e updop).

Model rozliczeń z kontrahentem oparty na wiązaniu kwoty wynagrodzenia z wynikiem kontrahenta jest bardzo popularny w wielu branżach i w odniesieniu do wielu transakcji. Przykładem może być rozliczanie opłat licencyjnych za udostępnienie technologii (w praktyce wiąże się ich wysokość z wynikami sprzedaży), czy też ustalanie wynagrodzenia prowizyjnego od usług pośrednictwa czy usług agencyjnych.

Co więcej, z uwagi na funkcjonujące modele biznesowe i standard rynkowy uzasadnione jest nawet twierdzenie, że przyjęcie przez spółkę i jej wspólnika innego modelu rozliczeń niż prowizyjny – mogłoby być niezgodne z przepisami o cenach transferowych (w sytuacji, w której można byłoby oczekiwać, że spółka – zawierając np. umowę agencyjną z podmiotem niepowiązanym nie przyjęłaby np. wynagrodzenia ryczałtowego). Okazuje się, że Projekt w tym zakresie zastawia na podatników swojego rodzaju pułapkę. Z jednej strony system podatkowy wymusza stosowanie wynagrodzeń rynkowych (w części przypadków – prowizyjnego modelu rozliczeń), z drugiej – niekorzystnie traktuje przyjęcie takiego modelu wyłączeniem wynagrodzenia z kosztów uzyskania przychodów.

Konstrukcja art. 16 ust. 1d pkt 2 updop również budzi istotne wątpliwości.

Z jednej strony przepis ten dotyczy kosztów, których wysokość jest nierynkowa (np. zawyżone wynagrodzenie za usługi świadczone przez wspólnika). Sankcjonowanie takich sytuacji jest zrozumiałe – tyle że na taki problem doskonale odpowiadają przepisy o cenach transferowych. Z drugiej strony przepis nakazuje wyłączyć z kosztów wydatki „nieracjonalne”. Powstaje pytanie – jak się ma pojęcie kosztów „racjonalnych” do kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów (tylko tego rodzaju koszty stanowią w ogóle koszty uzyskania przychodów na gruncie generalnej klauzuli kosztów zawartej w art. 15 ust. 1 updop). Konstrukcja przepisu oraz wykładnia systemowa budzą obawy o to, jak będzie on stosowany w praktyce przez organy podatkowe. Doświadczenia pokazują bowiem, że organy podatkowe potrafiły wyłączyć z kosztów podatkowych np. wydatki na zatrudnienie asystentki („wydatek nieracjonalny” – ponieważ właściciel firmy sam może wypełniać dokumenty czy wykonywać telefony) bądź droższego komputera („wydatek nieracjonalny” ponieważ tańszy komputer też działa i może służyć np. wystawianiu faktur VAT).

Trzecia grupa kosztów – opisanych w art. 16 ust. 1d pkt 3 updop budzi największe wątpliwości. Oto niekorzystnie traktuje się cały model utrzymywania majątku potrzebnego do prowadzenia działalności gospodarczej poza spółką. Dywersyfikacja

ryzyka – będąca powodem oddzielania majątku firmy od podmiotu prowadzącego – często ryzykowną – działalność operacyjną – jest fundamentem każdego biznesu. W większej skali odbywa się poprzez lokowanie majątku (np. nieruchomości, znaków towarowych, licencji, maszyn) w specjalnym podmiocie (np. nieruchomościowej spółce celowej). Mniejsi przedsiębiorcy – osoby fizyczne – zostawiają tego rodzaju aktywa „u siebie” – tj. w majątku prywatnym i udostępniają je spółce (znów – za wynagrodzeniem – czego wymagają przepisy o cenach transferowych). Nakładanie na takich podatników sankcji jest wyrazem dyskryminacji podatkowej mniejszego biznesu przez różne elementy Projektu, o czym wielokrotnie wspominam w tej opinii.

Radykalizm proponowanych rozwiązań w ramach regulacji tzw. „ukrytej dywidendy” łagodzony jest nieco wspomnianym już wyżej „wentylem bezpieczeństwa” w postaci art. 16 ust. 1e updop. Przepis ten bezwzględnie powinien jednak (jeśli cała regulacja miałaby zostać utrzymana w uchwalonej ustawie) objąć także koszty opisane w art. 16 ust. 1d pkt 1 updop.

8. Ulga na robotyzację

Elementem projektu jest pakiet kilku nowych ulg podatkowych. Jedną z nich jest tzw. ulga na robotyzację, która wprowadza prawo do odliczenia od dochodu kwoty 50% kosztów m.in. nabycia nowych robotów przemysłowych. Pozytywnie oceniając ideę wsparcia robotyzacji polskiej gospodarki warto zwrócić uwagę na to, że ulga dotyczy wyłącznie branży produkcyjnej. Roboty przemysłowe wykorzystywane są natomiast także w sektorze usług (choćby w sektorze ochrony zdrowia). Ograniczenie ulgi do produkcji wydaje się zatem nieuzasadnione.

Biorąc pod uwagę trudną sytuację polskich przedsiębiorstw wynikającą z pandemii COVID-19 warto byłoby rozciągnąć ulgę także na nabycie używanych robotów przemysłowych.

Wydaje się, że z punktu widzenia innowacyjności gospodarki istotniejsze znaczenie niż sam fakt napędzania popytu na roboty przemysłowe (często importowane) jest okoliczność unowocześniania samej linii produkcyjnej.

9. Podatek minimalny

Elementem Projektu jest blok regulacji wprowadzających tzw. podatek minimalny. Danina ta ma mieć charakter przychodowy (w stawce 0,4% od przychodów), co więcej, w niektórych przypadkach może nawet obciążać ponoszenie kosztów (!) – w stawce 10%.

Podatek minimalny ma być nakładany na spółki (kapitałowe, ale także spółki komandytowe, komandytowo-akcyjne oraz nawet spółki jawne – będące podatnikami CIT!), ponoszące straty podatkowe bądź których udział dochodów w przychodach nie przekracza 1%. Przy ustalaniu rentowności nie uwzględnia się wydatków na nabycie

środków trwałych (warto zauważyć, że wydatki na nabycie wartości niematerialnych i prawnych – pod postacią których przedsiębiorcy często inwestują w nowe technologie – są uwzględniane w liczeniu rentowności – pomniejszając udział dochodu w przychodach).

Celem wprowadzenia podatku – w świetle uzasadnienia do Projektu - ma być walka z tzw. „zagraniczną luką CIT”, stanowiącą ubytek „*będący rezultatem sztucznego transferowania zysków do innych krajów przez przedsiębiorstwa, głównie korporacje międzynarodowe*”. Autorzy uzasadnienia Projektu powołują się m.in. na opracowanie Związku Przedsiębiorców i Pracodawców pt. „Raport francuskie firmy w Polsce” dotyczące niskiego poziomu podatków dochodowych płaconych przez przedsiębiorstwa z kapitałem francuskim.

Współcześnie – na różnych forach – w OECD, Unii Europejskiej, a także w poszczególnych państwach (w szczególności w USA) prowadzone są prace nad tzw. podatkiem minimalnym. Mimo różnic pomiędzy negocjowanymi rozwiązaniami prawnymi opracowywane koncepcje mają trzy elementy wspólne: dotyczą podatników osiągających określony limit przychodów (np. 750 mln euro w odniesieniu do podatku minimalnego opracowywanego w OECD – tzw. GloBE czy 2 mld \$ w propozycji amerykańskiego minimalnego podatku od zysków księgowych w ramach tzw. „The Made in America Plan”) oraz opodatkowują dochód (bądź zysk – jak w przypadku rozwiązania amerykańskiego). Ideą, która stoi za tymi rozwiązaniami jest przy tym walka z przerzucaniem dochodów do państw stosujących niskie reżimy podatkowe.

Polska propozycja podatku minimalnego nie zawiera żadnego z tych elementów. W projektowanych przepisach brak jest limitu obrotów, opodatkowaniu podlega przychód (a nawet koszty!), a sama konstrukcja podatku nie jest wymierzona w transfer dochodów za granicę.

W efekcie opodatkowaniu podatkiem minimalnym podlegać może niewielka firma rodzinna (np. prowadzona w formie spółki komandytowej), która albo permanentnie operuje na niskich marżach (co jest standardem np. w branży handlowej), albo czasowo ponosi stratę bądź osiąga niewielki zysk (projekt zawiera przesłankę wyłączającą stosowanie podatku minimalnego w odniesieniu do podatników, których przychód spadł w odniesieniu do poprzedniego roku o 30%, ale jest to rozwiązanie zbyt wąskie i niewystarczające).

Nowy podatek minimalny szczególnie dotknie branżę handlową - niekoniecznie duże sieci handlowe, ale przede wszystkim mniejsze podmioty - w szczególności zrzeszone w tzw. grupach zakupowych. Są to podmioty oparte na polskim kapitale – zrzeszające się w grupy w celu zwiększenia swojej konkurencyjności (także względem podmiotów zagranicznych). Wprowadzenie podatku minimalnego bez istotnego progu przychodowego (np. 750 mln euro) i bez wyłączenia branż o naturalnie niskiej marżowości (jak np. branża handlowa) uderzy – wbrew intencjom projektodawców – właśnie przede wszystkim w polski kapitał rodzimy. Projekt wprowadzie wyłącza z

objęcia podatkiem minimalnym podatników o „prostej” strukturze udziałowej (czyli podatników-spółek nieposiadających udziałów w innych spółkach oraz których udziały nie są w posiadaniu innych spółek – jest to podobne rozwiązanie do przesłanki warunkującej opodatkowanie tzw. estońskim CIT) – nie oznacza to jednak, że to wyłączenie rozwiązuje problem. Wystarczy wskazać na przykład wspomnianych grup zakupowych funkcjonujących z natury rzeczy w „piętrowych” strukturach udziałowych (hurtownia – grupa zakupowa) czy chociażby przykład spółki komandytowej, której współnikiem jest spółka z o.o. W tej formie nadal działa wiele polskich firm rodzinnych.

Jak już wspomniano podatek minimalny to również podatek „od wydatków”. Chodzi tu np. o koszty finansowania dłużnego ponad limit 30% EBITDA powiększony o 3 mln zł. Podatek minimalny obciążać ma także koszty usług wyłączonych dziś z kosztów na podstawie art. 15e updog. Chodzi tu m.in. o poniesione na rzecz podmiotów powiązanych koszty usług doradczych, badania rynku, reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze (po przekroczeniu limitów). Dziś koszty tych usług są wyłączone z kosztów uzyskania przychodów (po przekroczeniu ustawowych limitów) - na gruncie art. 15e updog. Wielu podatników poniosło znaczne koszty analiz oraz wniosków o interpretację, aby ustalić, czy ponoszone przez nie koszty są objęte art. 15e. Dodatkowo - na gruncie dziś obowiązującego stanu prawnego podatnicy mają możliwość wystąpienia o tzw. uprzednie porozumienie cenowe (APA), które „chroni” przed stosowaniem art. 15e. Wymaga to poniesienia znacznych nakładów finansowych (sama opłata od wniosku wynosi od 5 tys. do nawet 200 tys. zł).

Ponieważ Projekt uchyla art. 15e i „przenosi” „sankcję” za ponoszenie wskazanych w nim kosztów do konstrukcji podatku minimalnego - zawarte APA stają się bezużyteczne. Stanowi to jaskrawy przykład naruszenia zasady zaufania do państwa.

Abstrahując od konstrukcji prawnej regulacji podatku minimalnego warto zwrócić uwagę na fakt, że rozwiązanie w postaci podatku minimalnego nie było poddane konsultacjom publicznym, ponieważ zostało wprowadzone do Projektu dopiero na etapie sejmowym.

10. Zmiany w zakresie tzw. estońskiego CIT

Tzw. estoński CIT to wprowadzone z dniem 1 stycznia 2021 r. rozwiązanie polegające na odroczeniu zapłaty CIT do momentu dystrybucji zysków dla współników. To ciekawy mechanizm, choć mocno ograniczony w swoim potencjale w wyniku istotnego skomplikowania konstrukcji prawnej oraz wprowadzenia nadmiernych ograniczeń. Projekt likwiduje część tych ograniczeń – co należy ocenić pozytywnie, choć zatrzymuje się w tym zakresie w pół kroku.

Likwidacja ograniczeń dotyczy:

- 1) poszerzenia zakresu podmiotowego regulacji o spółki komandytowe i

- komandytowo-akcyjne;
- 2) rezygnacji z wymogu ponoszenia określonych nakładów inwestycyjnych;
 - 3) eliminacji limitu obrotów (w wysokości 100 mln zł) jako przesłanki wyłączającej stosowanie estońskiego CIT;
 - 4) odroczenie zapłaty podatku wynikającego z tzw. korekty wstępnej (z możliwością wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z tego tytułu).

Projekt obniża także stawki podatkowe estońskiego CIT, co jest rozwiązaniem niewątpliwie zwiększającym atrakcyjność tej formy rozliczeń podatników CIT.

Poważnym ograniczeniem – także dla mniejszych przedsiębiorców – jest wyłączenie możliwości stosowania estońskiego CIT dla spółek posiadających udziały (akcje) w innych spółkach bądź spółek, których udziały posiadane są przez inne spółki. Reżim estońskiego CIT dostępny jest bowiem dla podmiotów działających w prostej, „płaskiej” strukturze.

Moim zdaniem nie istnieją przekonujące argumenty za utrzymaniem tego rodzaju ograniczenia. Dla części polskich przedsiębiorców posiadanie udziałów w innych spółkach jest koniecznym elementem biznesowym prowadzenia działalności gospodarczej. Przykładem mogą być wspomniane już grupy zakupowe, stanowiące istotny element branży handlowej – jako podmioty „zrzeszające” np. niewielkie hurtownie w celu uzyskania większych rabatów producenckich. Chodzi tu o spółki (głównie z o.o.), których udziałowcami są inne podmioty (w tym spółki z o.o., spółki akcyjne czy spółki komandytowe). Owe inne podmioty – wspólnicy grup zakupowych – nie skorzystają z estońskiego CIT na gruncie obecnie obowiązujących przepisów (a Projekt nie likwiduje ograniczeń w tym zakresie).

Dla małych podatników problemem wciąż może być wymóg zatrudnienia przynajmniej 3 pracowników. Uważam ten warunek za zbędny. Ma on – jak się wydaje – promować zwiększanie zatrudnienia – nie widzę jednak argumentów za forsowaniem (sztucznym!) zatrudniania pracowników w spółkach, które z uwagi na przyjęty model biznesowy nie potrzebują personelu zatrudnionego na stałe do wykonywania działalności gospodarczej.

Projekt nie eliminuje poważnych problemów ze stosowaniem przepisów o tzw. ukrytych zyskach. Chodzi o regulacje traktujące określone przepływy finansowe ze spółki względem wspólnika, traktowane jako ukrytą dystrybucję zysków i w związku z tym opodatkowane CIT.

Aktualnie obowiązujące przepisy (art. 28m ust. 3 updop) rozumiane restrykcyjnie (niestety ich bardzo niejasne brzmienie nie pozwala na jednoznaczną wykładnię) mogą prowadzić do nieuzasadnionego podwójnego opodatkowania świadczeń wypłacanych wspólnikom z tytułu realnych usług wykonywanych na rzecz spółki – w szczególności w sytuacji, w której usługi te są konieczne dla działalności spółki.

Przykładowo – wspólnik jest właścicielem hali magazynowej, w której spółka prowadzi działalność. Wspólnik – zgodnie z przepisami o cenach transferowych

zobowiązany jest do obciążenia spółki czynszem najmu – w wartości rynkowej! Wspólnik osiągnięty z tego tytułu dochód opodatkowuje podatkiem dochodowym (na zasadach ogólnych, podatkiem liniowym albo ryczałtem). Spółka – opodatkowana na zasadach tzw. estońskiego CIT zalicza ten wydatek do kosztów rachunkowych, co wpływa na niższy zysk – a w konsekwencji niższy podatek w razie dystrybucji tego zysku do wspólnika (na tym polega istota estońskiego CIT).

Przepisy o tzw. ukrytych zyskach mogą być jednak rozumiane w taki sposób, że wypłata czynszu wspólnikowi stanowiłaby tzw. ukryty zysk – opodatkowany CIT na poziomie spółki (10% u małego podatnika, 20% u dużego). W konsekwencji doprowadziłoby to do podwójnego opodatkowania (20% CIT + np. 19% PIT u wspólnika + składka zdrowotna po wprowadzeniu Polskiego Ładu). Jest to problem istotny w szczególności w małych podmiotach, które opierają się na pracy własnej wspólnika (przepisy estońskiego CIT zawierają wprawdzie wyłączenia wynagrodzeń za pracę do określonego limitu, ale nie obejmuje to przecież wynajmu nieruchomości ani też sytuacji, w której wspólnik wykonuje określone czynności dla spółki w ramach wykonywanej przez siebie działalności gospodarczej).

Przepisy o tzw. ukrytych zyskach powinny zostać znowelizowane tak, aby objąć swoim zakresem wyłącznie faktyczną dystrybucję zysków (np. zakup przez spółkę towaru bądź usługi na potrzeby własne wspólnika).

11. Preferencje podatkowe dla holdingów (tzw. „polska spółka holdingowa”)

Projekt wprowadza ciekawe rozwiązania zwiększające atrakcyjność struktur holdingowych. Ma to szczególnie istotne znaczenie dla podatników inwestujących w nowe przedsięwzięcia gospodarcze oraz podmiotów dywersyfikujących ryzyko biznesowe. W tych wypadkach koniecznością staje się wyodrębnienie różnych gałęzi prowadzonego biznesu do różnych podmiotów (np. spółek z o.o.). Efektywność funkcjonowania takiej struktury wymaga połączenia podmiotów w strukturę holdingową.

Szczególnie interesującym rozwiązaniem proponowanym w Projekcie jest zwolnienie z podatku dochodów spółki holdingowej ze zbycia udziałów (akcji) w spółce zależnej. Zastosowanie tego zwolnienia uwarunkowane jest jednak spełnieniem licznych przesłanek – w mojej ocenie nazbyt restrykcyjnych, a dodatkowo także wadliwie skonstruowanych.

Przede wszystkim niezrozumiałe jest wyłączenie z tej preferencji podatkowej spółek zależnych, które same posiadają udziały (akcje) w innych spółkach (ponad próg 5% udziałów bądź akcji). Podjęcie przez przedsiębiorcę decyzji o „wejściu” w strukturę holdingową oznacza (co, na marginesie, również jest wadą obecnego systemu) automatyczną rezygnację np. z estońskiego CIT (który wymaga „prostej” struktury udziałowej). Budowanie holdingu nierzadko wymaga przy tym bardziej złożonej (w tym „piętrowej”) struktury spółek. Przykładowo – grupa kapitałowa A prowadzi kilka przedsięwzięć biznesowych (np. B, C i D) – „pod” te przedsięwzięcia powołując spółki

zależne. Każda z tych spółek może mieć potrzebę rozbudowy „jej” gałęzi biznesu np. o wyspecjalizowane podmioty, pełniące określone funkcje gospodarcze.

Z tych względów niezasadne – moim zdaniem – jest ograniczanie zwolnienia do zbycia udziałów na rzecz podmiotu niepowiązanego. Takie rozwiązanie legislacyjne utrudnia konsolidację wewnątrz grupy kapitałowej, a wydaje się, że z punktu widzenia założeń polityki podatkowej – należałoby ułatwić umacnianie się grup w tym zakresie. Warto przy tym zauważyć, że wewnątrzgrupowe transakcje nie przynoszą przysporzenia majątkowego dla grupy jako takiej (jest to raczej przenoszenie aktywów „z kieszeni do kieszeni”). Zwolnienie podatkowe również i z tego względu byłoby tu uzasadnione.

Nie widzę racji przemawiających za tym, aby tego rodzaju podmioty (również bardzo często z polskim kapitałem rodzinnym) nie korzystały ze zwolnienia zbycia udziałów. Nieistotny – w mojej ocenie – byłby tu argument o konieczności przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. W polskim systemie podatkowym istnieją dostatecznie silne instrumenty prawne pozwalające na walkę z tym zjawiskiem (klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, opodatkowanie zależnych spółek kontrolowanych – CFC, nic nie stoi także na przeszkodzie w ustanowieniu szczególnego instrumentu antyabuzynnego w ramach projektowanych przepisów o polskiej spółce holdingowej).

Niejasne jest również pominięcie przy konstruowaniu zakresu podmiotowego zwolnienia – spółek komandytowych (a nawet spółek jawnych, które od 1.1.2021 również mogą być podatnikami CIT) i spółek komandytowo-akcyjnych. Tym bardziej, że – o ile można pozwolić sobie na taką generalizację – polski kapitał częściej ulokowany jest w tego rodzaju spółkach niż kapitał zagraniczny.

Po raz kolejny zatem – operując na tym poziomie uogólnień - kapitał firm rodzinnych jest dyskryminowany w stosunku do kapitału zagranicznego. Może mieć to uzasadnienie, o ile wpisywałoby się oczywiście w założenia polityki podatkowej („preferujemy zagranicznych inwestorów nad rodzimy kapitał”).

Oczywistym błędem legislacyjnym – moim zdaniem – jest definicja spółki holdingowej. Warto zauważyć, że zwolnienie dochodu ze zbycia udziałów w spółce zależnej, o którym mowa powyżej, przysługuje wyłącznie „spółce holdingowej”. W świetle projektowanego art. 24m pkt 1 lit. c updog spółką holdingową jest spółka, która „nie korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w (...) art. 22 ust. 4”. Chodzi tu o tzw. „zwolnienie dywidendowe”, czyli „automatycznie” stosowane zwolnienie z podatku dywidend (i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych) wypłacanych przez spółki zależne spółkom dominującym. Zwolnienie to wynika z prawa UE (tzw. Dyrektywy Parent-Subsidiary) – w odniesieniu do relacji transgranicznych, decyzją ustawodawcy zwolnienie zostało rozciągnięte również na polskie grupy kapitałowej.

Wadliwość definicji spółki holdingowej w tym zakresie wynika z kilku przyczyn:

- 1) przepis nie wskazuje, czy spółka dominująca ma nie korzystać ze zwolnienia

- dywidendowego w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez daną spółkę zależną (której udziały zbywa), czy w ogóle – względem dywidend wypłacanych przez jakąkolwiek inną spółkę;
- 2) przepis nie wskazuje, czy spółka dominująca ma nie korzystać ze zwolnienia dywidendowego w roku podatkowym, w którym zbywa udziały, czy kiedykolwiek (co byłoby wybitnie restrykcyjnym ograniczeniem),
 - 3) wreszcie – przepis zakłada, że spółka dominująca ma jakkolwiek wpływ na to, czy zwolnienie w odniesieniu do wypłacanych jej dywidend ma zastosowanie czy nie; w rzeczywistości zwolnienie dywidendowe stosuje się „automatycznie” (tj. gdy wypłacana jest dywidenda, która spełnia przesłanki określone w art. 22 ust. 4 updog zobowiązanie podatkowe nie powstaje; ewentualny podatek, który zostałby zapłacony, stanowiłby nadpłatę), co więcej, podatek pobiera spółka zależna – jeśli już ktokolwiek miałby decydować o pobraniu podatku wbrew art. 22 ust. 4, to byłby to inny podmiot – spółka zależna!

12. Złagodzenie warunków tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych (PGK)

Projekt – słusznie – ogranicza warunki tworzenia i funkcjonowania PGK. Jest to niewątpliwie istotny mechanizm prawny pozwalający na konsolidację wyników podatkowych podatników CIT. Niestety, z uwagi na istniejące obostrzenia prawne – niedostatecznie wykorzystywany w praktyce.

Projekt – eliminując część obostrzeń (np. w zakresie wymogu osiągnięcia 2% rentowności) – nie dotyka dotkliwego w praktyce obrotu gospodarczego ograniczenia, wyłączającego z PGK spółki pośrednio powiązane. Przykładowo – PGK może utworzyć – na gruncie obecnie obowiązujących przepisów spółka holdingowa wraz ze spółką córką (spółką bezpośrednio zależną), ale nie jest możliwe już utworzenie takiego podmiotu przez spółkę holdingową ze spółką pośrednio zależną – spółką córki spółki zależnej tego holdingu (tzw. „spółką wnuczką”). Grupy kapitałowe nierzadko mają złożoną strukturę i utrzymywanie tego rodzaju ograniczenia wydaje się nieuzasadnioną restrykcją blokującą stosowanie tego mechanizmu rozliczeń w praktyce gospodarczej.

Na marginesie nie widzę również uzasadnienia dla utrzymywania zasady, zgodnie z którą spółki komandytowe oraz komandytowo-akcyjne (będące przecież podatnikami CIT) nie mogą wchodzić w skład PGK.

13. Wprowadzenie dodatkowych warunków neutralności podatkowej czynności reorganizacyjnych (wymiana udziałów, aporty do spółek, połączenia, podziały spółek)

a) uwagi ogólne

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera szereg regulacji gwarantujących neutralność opodatkowania czynności restrukturyzacyjnych takich jak aporty do spółek będących podatnikami CIT, wymiana udziałów, połączenia czy podziały spółek. Ideą, która stoi za tymi unormowaniami jest potrzeba ułatwienia reorganizacji podmiotów (w tym ich konsolidacji), co uzasadniane jest pozytywnym wpływem na procesy gospodarcze. Co więcej – w odniesieniu do wymiany udziałów, połączeń i podziałów odroczenie opodatkowania takich czynności (warto pamiętać, że ustawa nie eliminuje opodatkowania w tym zakresie, tylko przesuwa moment powstania obowiązku podatkowego na zbycie aktywów) – wymóg neutralności podatkowej takich czynności wynika z prawa unijnego. Podstawą harmonizacji prawa podatkowego państw członkowskich w tym zakresie jest tzw. Dyrektywa Merger⁴.

Stąd też wszelkie zmiany polskich regulacji w tym zakresie powinny być oceniane z perspektywy zgodności z tą dyrektywą.

b) wymiana udziałów

Projekt zakłada wprowadzenie kilku zmian w zakresie opodatkowania wymiany udziałów, spośród których szczególne wątpliwości budzą:

- 1) projektowane art. 12 ust. 12 updog oraz art. 24 ust. 8c updog – wyłączające neutralność podatkową aportów udziałów przez wspólników mniejszościowych oraz
- 2) projektowane art. 12 ust. 11 pkt 2-4 updog i art. 24 ust. 8b updog – wyłączające neutralność wymiany udziałów nabytych uprzednio w wyniku innej transakcji wymiany udziałów, podziału albo łączenia spółek.

Wymiana udziałów – czyli wniesienie udziałów spółki do innej spółki – stanowi kluczowy instrument reorganizacji grup kapitałowych. Wskazane wyżej ograniczenia neutralności wymiany udziałów istotnie ograniczą możliwości konsolidacji i reorganizacji polskich grup podmiotów – co może przełożyć się m.in. na znaczne utrudnienie tworzenia holdingów. Jest to tym zaskakujące, że Projekt wydaje się promować tworzenia „polskich spółek holdingowych”, o czym wspominałem w pkt 11 tej opinii. Dla zachowania spójności w zakresie realizacji określonej polityki podatkowej należałoby odstąpić od wprowadzania kolejnych ograniczeń w wymianie udziałów.

W mojej ocenie proponowane zmiany są sprzeczne z Dyrektywą Merger.

c) aporty do spółek – art. 2 pkt 26 lit. d (zmiana art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b updog)

Aport przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części do spółki będącej

podatnikiem CIT (np. spółki z o.o.) jest dziś neutralny podatkowo (w szczególności w podatku dochodowym). Stanowi to ważny element systemu podatkowego ułatwiający reorganizację podatników.

Projekt zakłada wprowadzenie istotnych ograniczeń neutralności takich czynności. Przede wszystkim zastrzega, że aport przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części nie stanowi przychodu dla wnoszącego wkład, jeśli spółka otrzymująca wkład przyjęła dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa (bądź zorganizowanej części) w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych wnoszącego wkład.

Jak należy rozumieć, intencją takiego przepisu jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania – tj. dokonywaniu czynności, które skutkują zwiększeniem wartości podatkowej wnoszonych składników majątku. Pomijając fakt, że trudno wyobrazić sobie w praktyce takie sytuacje (zgodnie z zasadą kontynuacji wyceny składników majątku – uważam wręcz projektowany przepis za superfluum), to ich ewentualne zwalczanie możliwe byłoby przy wykorzystaniu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Projekt proponuje za to rozwiązanie, które będzie budzić duże wątpliwości w praktyce. Spółka otrzymująca wkład będzie musiała bowiem weryfikować, czy przyjęta przez nią wartość poszczególnych składników majątku odpowiada wartości przyjętej przez wnoszącego wkład. Co więcej, brzmienie projektowanego przepisu zdaje się sugerować również i to, że w sytuacji, w której z różnych względów wnoszący wkład dla celów podatkowych w ogóle nie przyjął żadnej wartości określonego składnika majątku (np. nie zaliczył kosztu nabycia określonego składnika do kosztów uzyskania przychodów, różnice mogą też wynikać z prostego błędu rachunkowego) – choćby jednej rzeczy – przyjęcie np. ceny zakupu jako wartości podatkowej przez spółkę – niweczy neutralność podatkową aportu całego przedsiębiorstwa! Z pewnością nie mógł to być skutek zakładany przez autorów tego rozwiązania.

Co więcej sposób rozliczenia podatkowego spółki, do której wniesiono wkład – przekłada się na skutki podatkowe dla innego podmiotu – czyli wnoszącego wkład. Stanowi to wyraz niedopuszczalnego z konstytucyjnego punktu widzenia nałożenia odpowiedzialności za cudze zachowania, na które wnoszący wkład może nie mieć wpływu.

d) połączenia i podziały spółek

Projekt przewiduje zmiany w art. 12 ust. 4 pkt 12 updop (art. 2 pkt 26 lit. d Projektu), w ramach których wyłącza się neutralność połączenia oraz podziału spółek, jeśli:

- a) udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte

⁴ Dyrektywa Rady 2009/133/WE.

lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów oraz

- b) przyjęta przez wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, nie jest wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału.

Proponowany kształt przepisów może osłabić atrakcyjność inwestycyjną Polski (lit. b) oraz utrudnić reorganizację podmiotów w grupach kapitałowych (lit. a). Regulacje te uważam za nieproporcjonalne. Jeśli ich celem jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, to cel ten można z powodzeniem realizować za pośrednictwem generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jak i szczególnej klauzuli – odnoszącej się tylko do połączeń, podziałów spółek oraz wymiany udziałów.

Rozwiązanie polegające na wyłączeniu neutralności połączeń i podziałów następujących po innym połączeniu, podziale czy wymianie udziałów budzi istotne wątpliwości z punktu widzenia zgodności z Dyrektywą Merger.

14. Zwolnienie dochodów podatników CIT i PIT prowadzących inwestycję na podstawie tzw. decyzji o wsparciu

Rozszerzenie zwolnień podatkowych z działalności na terenach stref ekonomicznych na całą Polskę (pod hasłem „cała Polska strefą ekonomiczną”) pozwoliło znacznej części przedsiębiorców na podjęcie działań inwestycyjnych. Centralnym elementem preferencji podatkowych jest w tym przypadku zwolnienie z podatku dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu. Inwestycje te mogą mieć dwojaki rodzaj charakter: mogą polegać na rozbudowanie istniejącego zakładu (tzw. inwestycje *brownfield*) bądź budowie nowego (tzw. inwestycje *greenfield*).

Stanowiący podstawę prawną zwolnienia podatkowego art. 17 ust. 1 pkt 34a updop oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b updof budziły w praktyce spore wątpliwości. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych stał na stanowisku, że zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie do nowych inwestycji (np. budowie nowego zakładu produkcyjnego). Stanowiska tego – z reguły – nie podzielały sądy administracyjne uchylające tego rodzaju interpretacje podatkowe. W tym zakresie Minister Finansów 25 października wydał interpretację ogólną, a w marcu 2020 r. - objaśnienia podatkowe.

Projekt zmienia kontrowersyjne przepisy – ale w sposób, który w praktyce uniemożliwi bądź bardzo istotnie utrudni korzystanie ze zwolnienia w odniesieniu do inwestycji polegających na rozbudowie czy ulepszeniu danego zakładu. Nowe regulacje będą bowiem wymagały drobiazgowego wyliczenia udziału dochodu z inwestycji objętej decyzją o wsparciu w dochodzie ogółem danego zakładu.

Przykładowo – w zakładzie produkcyjnym wytwarzane są roboty przemysłowe. Przedsiębiorca unowocześnia linię produkcyjną poprzez wymianę jej elementów. W jaki sposób policzyć, jaka część dochodu zakładu została wypracowana dzięki wymienionym elementom? Nie wiadomo, jakie należałoby zastosować klucze alokacji dochodu. Praktyka pokazuje, że w obliczu takich absurdalnych wymogów dokumentacyjnych duża część przedsiębiorców zrezygnuje z występowania o zwolnienie podatkowe (ze względu na koszty obsługi prawno-księgowo-podatkowej oraz ryzyko zakwestionowania przyjętego modelu rozliczeń przez organy podatkowe).

15. Dodatkowy wzrost obciążeń podatkowych w sektorze wynajmu nieruchomości mieszkalnych – zmiana art. 22c pkt 2 updof (art. 1 pkt 16 Projektu), zmiana art. 16c (dodanie pkt 2) oraz zmiany dotyczące spółek nieruchomościowych

Poza „standardowym” zwiększeniem obciążeń podatkowych i składkowych (o których mowa powyżej) Projekt dodatkowo uderza w uczestników rynku wynajmu nieruchomości. W szczególności wiąże się to z dwoma rozwiązaniami:

- 1) wprowadzeniem obowiązku rozliczania tzw. najmu prywatnego w formie ryczałtu (dziś podatnik może rozliczać taki najem również na tzw. zasadach ogólnych, według skali podatkowej - co przekłada się na prawo do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów amortyzacji budynku czy lokalu mieszkalnego, odsetek od kredytu itp.) oraz
- 2) uchynieniem prawa do amortyzacji nieruchomości mieszkalnych (także w przypadku najmu stanowiącego działalność gospodarczą - zarówno dla osób fizycznych jak i podatników CIT).

Wprowadzenie opisanych wyżej regulacji motywowane jest zjawiskiem wzrostu wartości nieruchomości mieszkalnych. Jest to – dość często – obserwacja zgodna z rzeczywistością, choć analiza cykli koniunkturalnych pokazuje, że od reguły tej istnieją istotne wyjątki. Co więcej praktyka pokazuje również nierzadkie przykłady spadku wartości nieruchomości w określonych lokalizacjach (częściach miasta). Niezależnie od tego uzasadnienie tej części Projektu abstrahuje od innej, kluczowej okoliczności, którą jest zużycie nieruchomości w miarę upływu czasu.

Konsekwencją tego zjawiska jest konieczność stałego ponoszenia wydatków ulepszeniowych (odtworzeniowych), które właśnie stanowią dziś koszt uzyskania przychodów poprzez mechanizm amortyzacji podatkowej. Innymi słowy amortyzacja odzwierciedla zużycie nieruchomości i nakłady ponoszone nie tylko na jej nabycia ale także ulepszenie; jej likwidacja (w aspekcie podatkowym) zniekształca zatem faktyczny obraz rentowności inwestycji w nieruchomości.

Podatek dochodowy zmienia więc swój charakter – stając się dla podatnika działającego w tym sektorze – w dużym zakresie podatkiem przychodowym (na pewno dla tzw. najmu prywatnego, który ma być opodatkowany wyłącznie ryczałtem).

Zmiany te skutkować będą dodatkowym zwiększeniem obciążeń podatkowych,

co może mieć znaczące implikacje społeczno-gospodarcze. Chodzi tu zarówno o możliwe przerzucenie choćby części obciążeń na najemców (wzrost wysokości czynszu), wycofanie niektórych wynajmowanych dziś nieruchomości z rynku (niższa opłacalność najmu), jak i osłabienie dynamiki nakładów inwestycyjnych w tym sektorze (brak prawa do amortyzacji), co może mieć bardzo negatywny wpływ na tak istotną dziś w Polsce konieczność zwiększania dostępności mieszkań.

Warto przy tym zauważyć, że inwestycje w nieruchomości mają charakter długoterminowy. Podobny charakter mają także umowy najmu zawierane przez wynajmujących (często mają one charakter wieloletni). Radykalne zwiększenie obciążeń podatkowych właścicieli takich aktywów nie było przez nich uwzględniane przy kalkulacji opłacalności rozpoczęcia inwestycji, a także przy ustalaniu czynszów najmu. Wprowadzenie tego rodzaju zmiany w przepisach prawa podatkowego bezwzględnie powinno być poprzedzone odpowiednim (przynajmniej rocznym) okresem *vacatio legis*. Konieczne jest także uwzględnienie zasady ochrony interesów w toku poprzez sformułowanie przepisu przejściowego, który odnosiłby stosowanie nowych regulacji do nieruchomości nabytych po wejściu w życie proponowanych zmian.

Elementem Projektu jest także uderzenie w sektor wynajmu nieruchomości komercyjnych. Wprowadza się zasadę, zgodnie z którą tzw. spółki nieruchomościowe będą uprawnione do amortyzacji podatkowej posiadanych nieruchomości jedynie do wysokości amortyzacji bilansowej.

W świetle projektowanego art. 22 ust. 8 updog oraz art. 15 ust. 6 updog kosztem uzyskania przychodów dla spółki nieruchomościowej są odpisy dotyczące budynków w wysokości nie wyższej niż *„dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki”*.

W praktyce – z różnych przyczyn – np. w związku z wymogami banków udzielających finansowania nieruchomości – nieruchomości w bilansie wyceniane w wartości rynkowej (godziwej) bez dokonywania amortyzacji bilansowej – co rodzi pytanie o możliwość zaliczania do kosztów podatkowych jakichkolwiek odpisów amortyzacyjnych. Z uwagi na różnice między prawem podatkowym a prawem bilansowym wysokość odpisów amortyzacyjnych – dokonywanych na potrzeby rachunkowe oraz podatkowe może się różnić z wielu przyczyn.

Trzeba przy tym pamiętać, że amortyzacja podatkowa to nic innego jak uwzględnienie w kosztach uzyskania przychodów kosztów zakupu (a także ulepszenia) nieruchomości w czasie. Ograniczenie amortyzacji podatkowej to arbitralne i nieuzasadnione z systemowego punktu widzenia podwyższenie obciążeń podatkowych w sektorze nieruchomości komercyjnych (w wyniku wprowadzenia projektowanych zmian spółki nieruchomościowe będą uprawnione do uwzględnienia kosztu nabycia nieruchomości w rachunku podatkowym dopiero w momencie jej zbycia – co często może nie mieć miejsca – jeśli nieruchomość nabywana jest na cele najmu, a nie

spekulacyjnie).

Problem pogłębia dodatkowo brak jakichkolwiek przepisów przejściowych, które respektowałyby zasadę ochrony praw nabytych i interesów w toku (w stosunku do już rozpoczętych inwestycji nieruchomościowych).

16. Czyny żal - korekta deklaracji podatkowej – zmiany w Kodeksie karnym skarbowym

Na gruncie dziś obowiązujących przepisów (art. 16a Kodeksu karnego skarbowego - KKS) złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej oraz uiszczenie uszczuplonej, bądź narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej - wyłącza karalność przestępstwa czy wykroczenia karnego-skarbowego.

Rozwiązanie to minimalizuje liczbę sporów z organami podatkowymi i przyczynia się do zwiększenia ściągalności zaległych podatków.

Co ważne - wyłączenie odpowiedzialności jest możliwe także wówczas, gdy w sprawie zostało już wszczęte postępowanie karne (przygotowawcze).

W świetle projektowanego art. 16a § 3 KKS korekta deklaracji nie wyłącza odpowiedzialności karnej skarbowej, jeśli została złożona po wszczęciu postępowania przygotowawczego o dane przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Konsekwencją wprowadzonej zmiany niewątpliwie może być zwiększenie liczby sporów z organami podatkowymi. Nie można także wykluczyć nadużyć po stronie organów. Już dziś wskazuje się na powszechną praktykę instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Po wprowadzeniu zmian w KKS może okazać się, że skutkiem nagminnie wszczynanych (instrumentalnie) postępowań karnych skarbowych będzie wyłączenie możliwości uchylecia się od odpowiedzialności karnej w drodze korekty deklaracji podatkowej. Uderzy to przede wszystkim w uczciwych podatników, którzy popełnili błąd (często nieświadomie).

17. Wnioski

Opiniowanemu Projektowi wydaje się przyświecać cel zmniejszenia regresji podatkowej w Polsce (zjawiska polegającego na zmniejszeniu efektywnej stopy podatkowej – łącznie z obciążeniem składkami na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne – w miarę wzrostu podstawy opodatkowania).

Cel ten realizowany jest jednak poprzez bezprecedensowe uderzenie w przedsiębiorców – w szczególności mniejszy biznes z rodzimym, polskim kapitałem (którego dotknąć może nawet podatek minimalny – wymierzony – w założeniach – w duże, międzynarodowe korporacje), ale także w specjalistów osiągających dochody w ramach stosunku pracy.

Mimo propozycji wprowadzenia licznych ulg podatkowych (w tym ulg

proinwestycyjnych) uchwalenie Projektu może przełożyć się na znaczny spadek możliwości jak i motywacji inwestycyjnych polskich przedsiębiorstw. Wiele proponowanych w Projekcie rozwiązań godzi bezpośrednio firmy rodzinne i polski kapitał. Akcent poszczególnych regulacji proponowanych w Projekcie przesunięty jest w stronę przyznawania różnego rodzaju preferencji podatkowych przedsiębiorstwom międzynarodowym z jednoczesnym zwiększeniem obciążeń „polskich” firm.

Projekt zawiera wiele niedostatków natury językowej, legislacyjnej, wprowadza również unormowania, które będą źródłem sporów w zakresie ich stosowania oraz wykładni. W związku z tym wymaga pogłębionych analiz, prac i konsultacji.

Zmiany podatkowe proponowane w Projekcie w dużej części ingerują w istniejące stosunki prawne, trwające inwestycje oraz zaplanowane budżety firm. W związku z tym konieczne jest poszerzenie przepisów przejściowych zawartych w Projekcie w celu uniknięcia naruszenia zasady ochrony interesów w toku oraz zasady ochrony praw nabytych (np. w odniesieniu do zakazu amortyzacji nieruchomości mieszkalnych – inwestycje nieruchomościowe to inwestycje wieloletnie, co więcej wynajmujący często są związani wieloletnimi umowami najmu).

Ponadto – projekt tak znacznie reformujący tak wiele obszarów prawa podatkowego w Polsce – powinien wejść w życie po odpowiednio długim *vacatio legis*, na co wskazywał wielokrotnie w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny. Nie mam wątpliwości, że miesięczny okres *vacatio legis* to zdecydowanie za mało w odniesieniu do tego rodzaju tekstu prawnego jak opiniowany Projekt.

Zwracam uwagę także na konieczność odpowiedniego (najlepiej rocznego) okresu *vacatio legis* także ze względu na konieczność respektowania zasady zaufania – w szczególności w związku z planowaną likwidacją karty podatkowej dla „nowych” podatników.

Łódź, 28 września 2021 r.

dr Michał Wilk