



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
IX kadencja  
Prezes Rady Ministrów  
RM-10-74-20

**Druk nr 642**  
Warszawa, 30 września 2020 r.

Pani  
Elżbieta Witek  
Marszałek Sejmu  
Rzeczypospolitej Polskiej

*Szanowna Pani Marszałek,*

na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy

**- o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.**

W załączeniu przedstawiam także opinię dotyczącą zgodności proponowanych regulacji z prawem Unii Europejskiej.

Jednocześnie informuję, że do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Finansów.

*Z poważaniem*

Mateusz Morawiecki

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

## U S T A W A

z dnia

**o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw<sup>1)</sup>**

**Art. 1.** W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, 1291, 1428, 1492 i 1565) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3 w ust. 2b:

a) pkt 6 otrzymuje brzmienie:

„6) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli w dowolnym momencie okresu 12 miesięcy poprzedzających przeniesienie własności tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa, praw o podobnym charakterze co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów takiej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, funduszu inwestycyjnego, instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;”;

b) po pkt 6 dodaje się pkt 6a w brzmieniu:

---

<sup>1)</sup> Niniejszą ustawą zmienia się ustawy: ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, ustawę z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, ustawę z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, ustawę z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw, ustawę z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz ustawę z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

- „6a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;”;
- 2) w art. 5a:
- a) w pkt 28:
- lit. c otrzymuje brzmienie:  
„c) spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,”,
  - w lit. d średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. e w brzmieniu:  
„e) spółkę jawną będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych;”,
- b) w pkt 48 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 49 w brzmieniu:  
„49) spółce nieruchomościowej – oznacza to podmiot, inny niż osoba fizyczna, obowiązany na podstawie odrębnych przepisów do sporządzania bilansu, w którym:
- a) na pierwszy dzień roku podatkowego co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,
  - b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a.”;
- 3) użyte w art. 5a w pkt 29, 30, 31 i 32 oraz w art. 17 w ust. 1d wyrazy „pkt 28 lit. c i d” zastępuje się wyrazami „pkt 28 lit. c–e”;
- 4) w art. 21:
- a) w ust. 1:
- w pkt 23c skreśla się wyrazy „podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego”,
  - po pkt 51 dodaje się pkt 51a w brzmieniu:

„51a) kwoty stanowiące 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł takich przychodów uzyskanych w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem;”

b) dodaje się ust. 40 w brzmieniu:

„40. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 51a, nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
- 2) jest członkiem zarządu:
  - a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
  - b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
- 3) jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.”;

5) w art. 22i dodaje się ust. 8 w brzmieniu:

„8. Przepisów ust. 4 i 5 nie stosuje się do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której przychody podlegają:

- 1) zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym – w okresie korzystania z takiego zwolnienia;
- 2) opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, podatkiem tonażowym lub zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji,

o którym mowa w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych – w okresie tego opodatkowania.”;

6) w art. 22j:

a) w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) używane – jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez inny niż podatnik podmiot co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub”;

b) w ust. 3 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) używane – jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez inny niż podatnik podmiot co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub”;

7) art. 23u otrzymuje brzmienie:

„Art. 23u. Przepisy art. 23o i art. 23p stosuje się odpowiednio do transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem:

- 1) mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub
- 2) innym niż mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.”;

8) w art. 23w:

a) po ust. 2 dodaje się ust. 2a w brzmieniu:

„2a. W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.”;

b) w ust. 4 wyrazy „ust. 2 i 3” zastępuje się wyrazami „ust. 2–3”;

9) w art. 23za:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi, dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję

podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł.”,

b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a i 1b w brzmieniu:

„1a. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, dokonujących transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

1b. Na potrzeby ust. 1a domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.”;

10) w art. 23zc po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. W przypadku transakcji, o których mowa w art. 23za ust. 1 i 1a, lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera również uzasadnienie gospodarcze tej transakcji, w szczególności opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.”;

11) w art. 24:

a) użyte w ust. 5 w pkt 1a, 1b i 9 oraz w ust. 5e wyrazy „art. 5a pkt 28 lit. c albo d” zastępuje się wyrazami „art. 5a pkt 28 lit. c–e”;

b) w ust. 5 w pkt 10 wyrazy „art. 5a pkt 28 lit. c i d” zastępuje się wyrazami „art. 5a pkt 28 lit. c–e”;

12) w art. 27g:

a) w ust. 2 dodaje się zdanie drugie w brzmieniu:

„Odliczenie to nie może jednak przekroczyć wysokości kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1.”,

b) dodaje się ust. 5 w brzmieniu:

„5. Przepisu ust. 2 zdanie drugie nie stosuje się do dochodów osiąganych w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 8 lit. a i 9, jeżeli dochody te są

osiągane z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw.”;

13) w art. 30f w ust. 3 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 23v ust. 2 lub w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej albo”;

14) w art. 41 po ust. 4e dodaje się ust. 4f–4p w brzmieniu:

„4f. Spółka nieruchomościowa, której udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, jest obowiązana wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, 19% podatek od dochodu z tego tytułu, w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, jeżeli co najmniej jedną ze stron transakcji jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji, podatek należny ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułu uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.

4g. Spółka nieruchomościowa niemająca siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana ustanowić przedstawiciela podatkowego.

4h. Przedstawicielem podatkowym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) ma siedzibę lub zarząd albo miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przez ostatnie 24 miesiące nie posiadała zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;
- 3) przez ostatnie 24 miesiące osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi – osoba będąca współnikiem spółki

cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem organów zarządzających, osobą prowadzącą księgi rachunkowe, nie została prawomocnie skazana na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, 568, 695 i 1106) za popełnienie przestępstwa skarbowego;

- 4) jest uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

4i. Przedstawiciela podatkowego ustanawia się w drodze sporządzonej na piśmie umowy zawierającej:

- 1) nazwy stron umowy oraz ich adresy i dane identyfikacyjne na potrzeby rozliczenia podatku, o którym mowa w ust. 4f;
- 2) oświadczenie podmiotu, który jest ustanawiany przedstawicielem podatkowym, o spełnieniu warunków, o których mowa w ust. 4h.

4j. Przedstawiciel podatkowy wykonuje w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej, dla której został ustanowiony, obowiązki płatnika, o których mowa w ust. 4f.

4k. Przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie ze spółką nieruchomościową za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz tego podmiotu.

4l. Przepisów ust. 4g–4k nie stosuje się do spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

4m. W przypadku niedopełnienia obowiązku, o którym mowa w ust. 4g, spółka nieruchomościowa podlega karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika, w drodze decyzji, w wysokości do 1 000 000 zł.

4n. W zakresie nieuregulowanym w ust. 4g–4m do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 256, 695 i 1298).

4o. Do postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, przy czym od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.



4p. Spółki nieruchomościowe oraz podatnicy posiadający bezpośrednio lub pośrednio udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, są obowiązani przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, a w przypadku braku roku podatkowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informację odpowiednio za rok podatkowy lub rok obrotowy o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tym podmiocie udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze.”;

15) art. 52pa otrzymuje brzmienie:

„Art. 52pa. Zwalnia się z podatku od przychodów z budynków przychody podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 30g, ustalone za okres:

- 1) od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r.;
- 2) od dnia 1 stycznia 2021 r. do końca miesiąca, w którym stan epidemii został odwołany – w przypadku obowiązywania po dniu 31 grudnia 2020 r. stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19.”.

**Art. 2.** W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, 1492 i 1565) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 1:

a) w ust. 3:

– pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;”;

– po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu:

„1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

- a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej

spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych albo w art. 5 ust. 1, lub

- b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w przekazanej informacji – do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki.”,

- b) dodaje się ust. 4–6 w brzmieniu:

„4. Informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:

- 1) imię i nazwisko lub firmę (nazwę), miejsce zamieszkania lub adres firmy, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
  - a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
  - b) osiągającego dochody z tej spółki podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej;
- 2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.

5. Spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.

6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełniania, terminu i miejscu składania, mając na uwadze identyfikację podatnika i naczelnika urzędu skarbowego, do którego jest kierowana informacja, określenie wielkości przysługujących podatnikom praw do udziału w zysku w spółce jawnej bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego oraz identyfikacji tych podmiotów.”;

- 2) w art. 3 w ust. 3:
  - a) pkt 4 otrzymuje brzmienie:

- „4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli w dowolnym momencie okresu 12 miesięcy poprzedzających przeniesienie własności tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa, praw o podobnym charakterze co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów takiej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, funduszu inwestycyjnego, instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;”
- b) po pkt 4 dodaje się pkt 4a w brzmieniu:  
„4a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;”
- 3) w art. 4a:
- a) w pkt 21 lit. c otrzymuje brzmienie:  
„c) spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;”
- b) w pkt 34 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 35 w brzmieniu:  
„35) spółce nieruchomościowej – oznacza to podmiot, inny niż osoba fizyczna, obowiązany na podstawie odrębnych przepisów do sporządzania bilansu, w którym:
- a) na pierwszy dzień roku podatkowego co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,
- b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub

praw do takich nieruchomości – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a.”;

4) w art. 7:

a) w ust. 3 w pkt 6 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 7 w brzmieniu:

„7) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub podatnik otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:

a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości lub w części był inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub

b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.”,

b) po ust. 4a dodaje się ust. 4b w brzmieniu:

„4b. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się strat, o których mowa w ust. 3 pkt 7.”;

5) w art. 8 po ust. 2a dodaje się ust. 2b w brzmieniu:

„2b. W przypadku nabycia statusu podatnika przez spółkę jawną pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka nabyła ten status, do końca przyjętego przez tę spółkę roku obrotowego.”;

6) w art. 9 po ust. 2d dodaje się ust. 2e w brzmieniu:

„2e. W przypadku uzyskania przez spółkę jawną statusu podatnika spółka ta jest obowiązana:

1) zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości na dzień poprzedzający dzień nabycia tego statusu oraz

2) wydzielić na kapitale podstawowym zyski wypracowane w okresie, w którym spółka ta nie posiadała statusu podatnika, jeżeli zyski te nie zostały podzielone między wspólników tej spółki.”;

7) art. 11i otrzymuje brzmienie:

„Art. 11i. Przepisy art. 11c i art. 11d stosuje się odpowiednio do transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem:

- 1) mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub
- 2) innym niż mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.”;

8) w art. 11k:

- a) po ust. 2 dodaje się ust. 2a w brzmieniu:

„2a. W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.”,

- b) w ust. 4 wyrazy „ust. 2 i 3” zastępuje się wyrazami „ust. 2–3”;

9) w art. 11o:

- a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi, dokonujące transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł.”,

- b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a i 1b w brzmieniu:

„1a. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, dokonujących transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

1b. Na potrzeby ust. 1a domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę

lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.”;

10) w art. 11q po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. W przypadku transakcji, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera również uzasadnienie gospodarcze tej transakcji, w szczególności opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.”;

11) w art. 14a w ust. 1 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia.”;

12) w art. 16i dodaje się ust. 8 w brzmieniu:

„8. Przepisu ust. 4 i 5 nie stosuje się do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym – w okresie korzystania z takiego zwolnienia.”;

13) w art. 16j:

a) w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub”;

b) w ust. 3 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) używane, jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub”;

14) użyte w art. 19 w ust. 1 w pkt 2 i w art. 25 w ust. 1g wyrazy „1 200 000 euro” zastępuje się wyrazami „2 000 000 euro”;

15) w art. 22 po ust. 4d dodaje się ust. 4e i 4f w brzmieniu:

„4e. Zwalnia się od podatku, o którym mowa w ust. 1, kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł takich przychodów uzyskanych w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

4f. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 4e, nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
  - 2) jest członkiem zarządu:
    - a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
    - b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
  - 3) jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.”;
- 16) w art. 24a w ust. 3 pkt 1 otrzymuje brzmienie:
- „1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 11j ust. 2 lub w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej, albo”;
- 17) po art. 26a dodaje się art. 26aa w brzmieniu:
- „Art. 26aa. Spółka nieruchomościowa, której udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, jest obowiązana wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, 19% podatek od dochodu z tego tytułu, w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po

miesiącu, w którym powstał dochód, jeżeli co najmniej jedną ze stron transakcji jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji, podatek należny ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułu uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.”;

18) po art. 26b dodaje się art. 26c w brzmieniu:

„Art. 26c. 1. Spółka nieruchomościowa niemająca siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana ustanowić przedstawiciela podatkowego.

2. Przedstawicielem podatkowym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) ma siedzibę lub zarząd albo miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przez ostatnie 24 miesiące nie posiadała zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających 3% kwoty należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość;
- 3) przez ostatnie 24 miesiące osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podatników niebędących osobami fizycznymi – osoba będąca współnikiem spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, członkiem organów zarządzających, osobą prowadzącą księgi rachunkowe, nie została prawomocnie skazana na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, 568, 695 i 1106) za popełnienie przestępstwa skarbowego;
- 4) jest uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

3. Przedstawiciela podatkowego ustanawia się w drodze sporządzonej na piśmie umowy zawierającej:



- 1) nazwy stron umowy oraz ich adresy i dane identyfikacyjne na potrzeby rozliczenia podatku, o którym mowa w art. 26aa;
- 2) oświadczenie podmiotu, który jest ustanawiany przedstawicielem podatkowym, o spełnieniu warunków, o których mowa w ust. 2.

4. Przedstawiciel podatkowy wykonuje w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej, dla której został ustanowiony, obowiązki płatnika, o których mowa w art. 26aa.

5. Przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie ze spółką nieruchomościową za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz tego podmiotu.

6. Przepisów ust. 1–5 nie stosuje się do spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

7. W przypadku niedopełnienia obowiązku, o którym mowa w ust. 1, spółka nieruchomościowa podlega karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika, w drodze decyzji, w wysokości do 1 000 000 zł.

8. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym artykule do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 256, 695 i 1298).

9. Do postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, przy czym od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.”;

- 19) w art. 27 po ust. 1d dodaje się ust. 1e w brzmieniu:

„1e. Spółki nieruchomościowe oraz podatnicy posiadający bezpośrednio lub pośrednio udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, są obowiązani przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, a w przypadku braku roku podatkowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informację odpowiednio za rok podatkowy lub rok obrotowy o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tym podmiocie udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym

charakterze. W przypadku podatkowych grup kapitałowych zdanie pierwsze stosuje się do spółek wchodzących w skład takiej grupy.”;

20) w art. 27b w ust. 2 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.”;

21) po art. 27b dodaje się art. 27c w brzmieniu:

„Art. 27c. 1. Podatnicy, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2, są obowiązani do sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy.

2. Informacja o realizowanej strategii podatkowej obejmuje, z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności, w szczególności:

1) informacje o stosowanych przez podatnika:

a) procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,

b) dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej,

2) informacje odnośnie realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej, z podziałem na podatki, których dotyczą,

3) informacje o:

a) transakcjach z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki, w tym niebędącymi polskimi rezydentami podatkowymi,

b) planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4,

- 4) informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie:
  - a) ogólnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej,
  - b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b Ordynacji podatkowa,
  - c) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w art. 42a ustawy o podatku od towarów i usług,
  - d) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 722),
- 5) informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych i przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej

– z wyłączeniem informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego.

3. Informacja o realizowanej strategii podatkowej grupy kapitałowej zawiera informacje, o których mowa w ust. 2, w odniesieniu do podatkowej grupy kapitałowej oraz każdej ze spółek wchodzących w jej skład.

4. Podatnik zamieszcza informację o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy, sporządzoną w języku polskim lub jej tłumaczenie na język polski, na swojej stronie internetowej w terminie do końca dziewiątego miesiąca następującego po upływie terminu do złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1.

5. W przypadku gdy podatnik nie posiada własnej strony internetowej, udostępnia informację o realizowanej strategii podatkowej w języku polskim na stronie internetowej podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4.

6. Na stronie internetowej, o której mowa w ust. 4 lub 5, są dostępne sporządzone i podane do publicznej wiadomości informacje o realizowanej strategii podatkowej za poszczególne lata.

7. W terminie, o którym mowa w ust. 4, podatnik jest obowiązany przekazać za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2020 r. poz. 344)

naczelnikowi urzędu skarbowego właściwego dla podatnika informację o adresie strony internetowej, o której mowa w ust. 4 lub 5.

8. W przypadku niewykonania obowiązku, o którym mowa w ust. 7, podatek podlega karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika, w drodze decyzji, w wysokości do 250 000 zł.

9. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym artykule do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego.

10. Do postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w ust. 8, stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, przy czym od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.

11. Przepisy ust. 1–10 nie mają zastosowania do podatników, którzy są stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s ust. 1 Ordynacji podatkowej.”;

22) art. 38ha otrzymuje brzmienie:

„Art. 38ha. Zwalnia się z podatku od przychodów z budynków przychody podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 24b, ustalone za okres:

- 1) od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r.;
- 2) od dnia 1 stycznia 2021 r. do końca miesiąca, w którym stan epidemii został odwołany – w przypadku obowiązywania po dniu 31 grudnia 2020 r. stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19.”.

**Art. 3.** W ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 43, z późn. zm.<sup>2)</sup>) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 2 ust. 1a otrzymuje brzmienie:

„1a. Osoby fizyczne osiągające przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym, mogą opłacać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.”;

2) w art. 4 pkt 11 otrzymuje brzmienie:

„11) wolny zawód – pozarolniczą działalność gospodarczą wykonywaną osobiście przez lekarzy, lekarzy dentyków, lekarzy weterynarii, techników dentystrycznych,

---

<sup>2)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2019 r. poz. 1495, 1649 i 2200 oraz z 2020 r. poz. 179, 568, 1065 i 1086.

felczerów, położne, pielęgniarki, psychologów, fizjoterapeutów, tłumaczy, adwokatów, notariuszy, radców prawnych, architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych, biegłych rewidentów, księgowych, agentów ubezpieczeniowych, agentów oferujących ubezpieczenia uzupełniające, brokerów reasekuracyjnych, brokerów ubezpieczeniowych, doradców podatkowych, doradców restrukturyzacyjnych, maklerów papierów wartościowych, doradców inwestycyjnych, agentów firm inwestycyjnych, rzeczników patentowych, oraz nauczycieli w zakresie świadczenia usług edukacyjnych polegających na udzielaniu lekcji na godziny, z tym że za osobiste wykonywanie wolnego zawodu uważa się wykonywanie działalności bez zatrudniania na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze osób, które wykonują czynności związane z istotą danego zawodu;”;

- 3) użyte w art. 6 w ust. 4 w pkt 1 w lit. a i b oraz w ust. 6 w zdaniu pierwszym wyrazy „250 000 euro” zastępuje się wyrazami „2 000 000 euro”;
- 4) w art. 8 w ust. 1 w pkt 3:
  - a) uchyla się lit. b,
  - b) uchyla się lit. d i e;
- 5) w art. 12:
  - a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi:

    - 1) 17% przychodów osiąganych w zakresie wolnych zawodów;
    - 2) 15% przychodów ze świadczenia usług:
      - a) reprodukcji komputerowych nośników informacji (PKWiU 18.20.30.0),
      - b) pośrednictwa w sprzedaży motocykli oraz części i akcesoriów do nich (PKWiU 45.40.40.0),
      - c) pośrednictwa w sprzedaży hurtowej (PKWiU grupa 46.1),
      - d) magazynowania i przechowywania cieczy i gazów (PKWiU 52.10.12.0), magazynowania i przechowywania towarów w strefach wolnocłowych (PKWiU ex 52.10.19.0), parkingowych (PKWiU 52.21.24.0), obsługi centrali wzywania radio-taxi (PKWiU ex 52.21.29.0), pilotowania na wodach morskich i przybrzeżnych (PKWiU ex 52.22.13.0), pilotowania na wodach śródlądowych (PKWiU ex 52.22.14.0),
      - e) licencyjnych związanych z:

- nabywaniem praw do książek, broszur, ulotek, map itp. (PKWiU 58.11.60.0),
  - nabywaniem praw do korzystania z wykazów i list (np. adresowych, telefonicznych) (PKWiU 58.12.30.0),
  - nabywaniem praw do czasopism i pozostałych periodyków (PKWiU 58.14.40.0),
  - nabywaniem praw do pozostałych wyrobów drukowanych (PKWiU 58.19.30.0),
  - nabywaniem praw do korzystania z gier komputerowych (PKWiU 58.21.40.0),
  - nabywaniem praw do korzystania z programów komputerowych (PKWiU 58.29.50.0),
- f) związanych ze sprzedażą miejsca reklamowego w wykazach i listach (np. adresowych, telefonicznych) (PKWiU 58.12.40.0),
- g) związanych z wydawaniem:
- pakietów gier komputerowych (PKWiU ex 58.21.10.0), z wyłączeniem publikowania gier komputerowych w trybie on-line,
  - pakietów oprogramowania systemowego (PKWiU 58.29.1),
  - pakietów oprogramowania użytkowego (PKWiU 58.29.2),
  - oprogramowania komputerowego pobieranego z Internetu (PKWiU ex 58.29.3), z wyłączeniem pobierania oprogramowania w trybie on-line,
- h) związanych z nadawaniem programów ogólnodostępnych i abonamentowych (PKWiU dział 60), z doradztwem w zakresie sprzętu komputerowego (PKWiU 62.02.10.0), związanych z oprogramowaniem (PKWiU ex 62.01.1), objętych grupowaniem „Oryginały oprogramowania komputerowego” (PKWiU 62.01.2), związanych z doradztwem w zakresie oprogramowania (PKWiU ex 62.02), w zakresie instalowania oprogramowania (PKWiU ex 62.09.20.0), związanych z zarządzaniem siecią i systemami informatycznymi (PKWiU 62.03.1),
- i) przetwarzania danych (PKWiU ex 63.11.1), przesyłania strumieni wideo przez Internet (PKWiU 59.11.25.0), przesyłania strumieni audio przez

- Internet (PKWiU 59.20.36.0), agencji informacyjnych (PKWiU 63.91.1) oraz pozostałych w zakresie informacji, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 63.99),
- j) finansowych i ubezpieczeniowych (PKWiU sekcja K), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów,
  - k) związanych z obsługą nieruchomości, świadczonych na zlecenie (PKWiU 68.3),
  - l) prawnych, rachunkowo-księgowych i doradztwa podatkowego (PKWiU dział 69), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów,
  - m) firm centralnych (head office); usług doradztwa związanych z zarządzaniem (PKWiU ex dział 70), z wyjątkiem usług doradztwa związanych z zarządzaniem rynkiem rybnym (PKWiU 70.22.16.), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów,
  - n) architektonicznych i inżynierskich; usług badań i analiz technicznych (PKWiU dział 71), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów,
  - o) reklamowych; usług badania rynku i opinii publicznej (PKWiU dział 73),
  - p) w zakresie specjalistycznego projektowania (PKWiU 74.1), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów,
  - q) fotograficznych (PKWiU 74.2),
  - r) tłumaczeń pisemnych i ustnych (PKWiU 74.3), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów,
  - s) związanych z zatrudnieniem (PKWiU dział 78),
  - t) przez organizatorów turystyki, pośredników i agentów turystycznych oraz pozostałych usług rezerwacji i usług z nią związanych (PKWiU dział 79),
  - u) detektywistycznych i ochroniarskich (PKWiU dział 80), z wyjątkiem robót związanych z instalowaniem systemów przeciwpożarowych i przeciwwłamaniowych z późniejszym monitoringiem,
  - v) obsługi nieruchomości wykonywanych na zlecenie, polegających m.in. na utrzymaniu porządku w budynkach, kontroli systemów ogrzewania, wentylacji, klimatyzacji, wykonywaniu drobnych napraw (PKWiU 81.10.10.0), dezynfekcji i tępienia szkodników (PKWiU 81.29.11.0),

związanych ze wspomaganiem prowadzenia działalności gospodarczej, gdzie indziej niesklasyfikowane (PKWiU 82.9), centrów telefonicznych (call center) (PKWiU 82.20.10.0), powielania (PKWiU 82.19.11.0), związanych z organizowaniem kongresów, targów i wystaw (PKWiU 82.30),

- w) w zakresie opieki zdrowotnej (PKWiU dział 86), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów,
  - x) w zakresie pomocy społecznej bez zakwaterowania (PKWiU ex dział 88), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów, z wyłączeniem usług pomocy społecznej bez zakwaterowania w zakresie odwiedzania i pomocy domowej świadczonych osobom niepełnosprawnym (PKWiU 88.10.14), usług pomocy społecznej bez zakwaterowania w zakresie opieki dziennej świadczonych osobom dorosłym niepełnosprawnym (PKWiU 88.10.15), usług pomocy społecznej bez zakwaterowania w zakresie opieki dziennej nad dziećmi, z wyłączeniem opieki nad dziećmi niepełnosprawnymi (PKWiU 88.91.11), usług pomocy społecznej bez zakwaterowania w zakresie opieki dziennej nad dziećmi i młodzieżą niepełnosprawną (PKWiU 88.91.12), usług pomocy społecznej bez zakwaterowania świadczonych przez opiekunki do dzieci (PKWiU 88.91.13), pozostałych usług pomocy społecznej bez zakwaterowania, gdzie indziej niesklasyfikowane (PKWiU 88.99.19), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów,
  - y) kulturalnych i rozrywkowych (PKWiU dział 90),
  - z) związanych ze sportem, rozrywką i rekreacją (PKWiU dział 93);
- 3) 10% przychodów ze świadczenia usług w zakresie kupna i sprzedaży nieruchomości na własny rachunek (PKWiU 68.10.1);
- 4) 8,5% przychodów do kwoty 100 000 zł oraz 12,5% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł z tytułu:
- a) przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1a,
  - b) przychodów, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym,
  - c) świadczenia usług związanych z zakwaterowaniem (PKWiU dział 55),



- d) świadczenia usług wynajmu i obsługi nieruchomości własnych lub dzierżawionych (PKWiU 68.20.1),
  - e) wykonywania usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU dział 72),
  - f) wynajmu i dzierżawy:
    - samochodów osobowych i furgonetek, bez kierowcy (PKWiU 77.11.10.0),
    - pozostałych pojazdów samochodowych (z wyłączeniem motocykli), bez kierowcy (PKWiU 77.12.1),
    - środków transportu wodnego bez załogi (PKWiU 77.34.10.0),
    - środków transportu lotniczego bez załogi (PKWiU 77.35.10.0),
    - pojazdów szynowych (bez obsługi) (PKWiU 77.39.11.0),
    - kontenerów (PKWiU 77.39.12.0),
    - motocykli, przyczep kempingowych i samochodów z częścią mieszkalną, bez kierowcy (PKWiU 77.39.13.0),
    - własności intelektualnej i podobnych produktów z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim (PKWiU 77.40),
  - g) świadczenia usług pomocy społecznej z zakwaterowaniem (PKWiU dział 87), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów;
- 5) 8,5%:
- a) przychodów z działalności usługowej, w tym przychodów z działalności gastronomicznej w zakresie sprzedaży napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, z zastrzeżeniem pkt 1–4 oraz 6–8,
  - b) przychodów ze świadczenia usług związanych ze zwalczaniem pożarów i zapobieganiem pożarom (PKWiU 84.25.11.0),
  - c) przychodów ze świadczenia usług w zakresie edukacji (PKWiU dział 85), innych niż świadczone w ramach wolnych zawodów,
  - d) przychodów ze świadczenia usług związanych z działalnością bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałych usług w zakresie kultury (PKWiU dział 91),
  - e) przychodów z działalności polegającej na wytwarzaniu przedmiotów (wyrobów) z materiału powierzonoego przez zamawiającego,

- f) prowizji uzyskanej przez komisanta ze sprzedaży na podstawie umowy komisu,
  - g) prowizji uzyskanej przez kolportera prasy na podstawie umowy o kolportaż prasy,
  - h) przychodów, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym;
- 6) 5,5%:
- a) przychodów z działalności wytwórczej, robót budowlanych lub w zakresie przewozów ładunków taborem samochodowym o ładowności powyżej 2 ton,
  - b) uzyskanej prowizji z działalności handlowej w zakresie sprzedaży jednorazowych biletów komunikacji miejskiej, znaczków do biletów miesięcznych, znaczków pocztowych, żetonów i kart magnetycznych do automatów,
  - c) przychodów, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym;
- 7) 3,0% przychodów:
- a) z działalności gastronomicznej, z wyjątkiem przychodów ze sprzedaży napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%,
  - b) z działalności usługowej w zakresie handlu, z zastrzeżeniem pkt 2 i 3,
  - c) ze świadczenia usług związanych z produkcją zwierzęcą (PKWiU 01.62.10.0),
  - d) z działalności rybaków morskich i zalewowych w zakresie sprzedaży ryb i innych surowców pochodzących z własnych połowów, z wyjątkiem sprzedaży konserw oraz przerw z ryb i innych surowców z połowów,
  - e) o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 2 i 5–10 ustawy o podatku dochodowym,
  - f) z odpłatnego zbycia ruchomych składników majątku wykorzystywanych w pozarolniczej działalności gospodarczej, nawet jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z tej działalności gospodarczej, a pomiędzy pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został wycofany z działalności, i dniem jego zbycia nie upłynęło sześć lat, będących:

- środkami trwałymi podlegającymi ujęciu w wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
  - składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, z wyłączeniem składników, których wartość początkowa, ustalona zgodnie z art. 22g ustawy o podatku dochodowym, nie przekracza 1500 zł,
  - składnikami majątku, które ze względu na przewidywany okres używania równy lub krótszy niż rok nie zostały zaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,
- g) z odpłatnego zbycia ruchomych składników majątku przedsiębiorstwa w spadku;
- 8) 2% przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1d.”;
- b) w ust. 3 zdanie drugie otrzymuje brzmienie:  
„W przypadku gdy podatnik, o którym mowa w zdaniu poprzednim, nie prowadzi ewidencji w sposób zapewniający ustalenie przychodów dla każdego rodzaju działalności, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 8,5% przychodów, z tym że w przypadku osiągnięcia również przychodów, o których mowa w:
- 1) ust. 1 pkt 1, ryczałt wynosi 17%;
  - 2) ust. 1 pkt 2, ryczałt wynosi 15%;
  - 3) ust. 1 pkt 4, ryczałt wynosi 12,5%;
  - 4) ust. 1 pkt 3, ryczałt wynosi 10%.”;
- c) ust. 13 otrzymuje brzmienie:  
„13. W przypadku osiągnięcia przez małżonków przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1a, kwota przychodów określona w ust. 1 pkt 4 lit. a, dotyczy łącznie obojga małżonków.”;
- 6) w art. 17:
- a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:  
„1. W przypadku nieprowadzenia ewidencji lub prowadzenia jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, a także w przypadku stwierdzenia istnienia powiązań, o których mowa w art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym, organ podatkowy określi wartość

niezewidencjonowanego przychodu, w tym również w formie oszacowania, i określi od tej kwoty ryczałt zgodnie z ust. 2.”,

b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. W przypadku stwierdzenia powiązań, o których mowa w ust. 1, przepisy art. 23m–23v ustawy o podatku dochodowym stosuje się odpowiednio.”;

7) w art. 21:

a) w ust. 1b w zdaniu pierwszym wyrazy „25 000 euro” zastępuje się wyrazami „200 000 euro”,

b) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Przy obliczaniu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za poszczególne miesiące albo kwartały podatnicy mogą uwzględniać odliczenia i obniżki, o których mowa w art. 11 i art. 13, z zastrzeżeniem art. 26h ust. 6 ustawy o podatku dochodowym.”,

c) ust. 3f otrzymuje brzmienie:

„3f. Przy obliczaniu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za poszczególne miesiące albo kwartały podatnicy dokonują zwiększenia albo zmniejszenia, o którym mowa w art. 11 ust. 4–19.”;

8) w art. 25 w ust. 1 pkt 5 otrzymuje brzmienie:

„5) małżonek podatnika nie prowadzi działalności w tym samym zakresie, z której przychody (dochody) podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych;”;

9) w art. 36:

a) w ust. 4 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) nie więcej niż o trzech pracowników w latach 2021–2024.”,

b) w ust. 5 wyrazy „ust. 4 pkt 1–3” zastępuje się wyrazami „ust. 4 pkt 1–4”;

10) uchyla się załącznik nr 2 do ustawy.

**Art. 4.** W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, 1495, 1571, 1655 i 1680 oraz z 2020 r. poz. 568) w art. 36 w ust. 2 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Kapitał zakładowy spółek, określony w ustawie z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1526), z zastrzeżeniem ust. 2aa, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, fundusz udziałowy

spółdzielni wykazuje się w wysokości określonej w umowie lub statucie i wpisanej w rejestrze sądowym.”.

**Art. 5.** W ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1443) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 2 w pkt 3:
  - a) w lit. a we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „art. 1 ust. 3 pkt 1” zastępuje się wyrazami „art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a”,
  - b) w lit. b wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:  
„wspólnika spółki cywilnej i spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mającego siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która spełnia przynajmniej jeden z warunków:”;
- 2) w art. 4 w ust. 2 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:  
„W przypadku przedsiębiorców żeglugowych, o których mowa w art. 2 pkt 3 lit. b, podstawę opodatkowania podatkiem tonażowym stanowi dochód z działalności podlegającej opodatkowaniu na podstawie art. 3 ust. 1 i 2, odpowiadający iloczynowi dobowej stawki ustalonej zgodnie z art. 5 ust. 1–3 oraz okresu eksploatacji w danym miesiącu wszystkich statków spółki cywilnej lub spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, z których dochód opodatkowany jest podatkiem tonażowym, określony proporcjonalnie do prawa takiego przedsiębiorcy żeglugowego w udziale w zysku spółki.”;
- 3) w art. 7 ust. 2 otrzymuje brzmienie:  
„2. W okresie opodatkowania podatkiem tonażowym przedsiębiorca żeglugowy jest obowiązany prowadzić odrębny wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z działalnością, o której mowa w art. 3 ust. 1 i 2, a w przypadku przedsiębiorcy żeglugowego, o którym mowa w art. 2 pkt 3 lit. b, wykaz obowiązana jest prowadzić spółka cywilna i spółka jawna niebędąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.”.

**Art. 6.** W ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1084) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 2 w ust. 1:

a) w pkt 3 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:  
„przebudowie statku – oznacza to przebudowę przeprowadzoną w całości przez przedsiębiorcę okrętowego, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej lub spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych – przez tę spółkę.”,

b) w pkt 4 lit. a i b otrzymują brzmienie:

„a) osobę fizyczną, osobę prawną i spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, 1492, 1565 i ...), mającą odpowiednio miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

b) wspólnika spółki cywilnej i spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mającego siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”;

2) w art. 4 ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. W przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę okrętowego działalności w formie spółki cywilnej lub spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych wniosek, o którym mowa w ust. 1, składa ta spółka.”;

3) w art. 10 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. W okresie opodatkowania zryczałtowanym podatkiem przedsiębiorca okrętowy jest obowiązany prowadzić odrębny wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z działalnością w zakresie budowy statku lub przebudowy statku, a w przypadku gdy tę działalność prowadzi spółka cywilna lub spółka jawna niebędąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych – wykaz obowiązana jest prowadzić ta spółka.”.

**Art. 7.** W ustawie z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1655, 2020, 2217 oraz z 2020 r. poz. 288) w art. 5:

1) w pkt 1 lit. a otrzymuje brzmienie:

„a) pkt 30 otrzymuje brzmienie:

„30) kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej, kapitał podstawowy spółki, o której mowa w pkt 28 lit. c i d, oraz wartość wkładów wspólników w spółce komandytowej

i spółce jawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych;”;

2) w pkt 2 lit. b otrzymuje brzmienie:

„b) ust. 1d otrzymuje brzmienie:

„1d. W przypadku akcjonariusza prostej spółki akcyjnej albo wspólnika spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c–e, przepis ust. 1 pkt 9 stosuje się wyłącznie do wniesienia wkładu niepieniężnego stanowiącego rzeczy lub prawa zbywalne.”;

**Art. 8.** W ustawie z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, z późn. zm.<sup>3)</sup>) po art. 31z dodaje się art. 31z<sup>1</sup>–31z<sup>3</sup> w brzmieniu:

„Art. 31z<sup>1</sup>. 1. Zwalnia się podatników dokonujących korekty cen transferowych z obowiązku posiadania oświadczenia, o którym mowa w art. 23q pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11e pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli ta korekta jest dokonywana za rok podatkowy lub w momencie, w którym na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obowiązywał stan zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii ogłoszone w związku z COVID-19.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do ustalania wysokości przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 14 ust. 1ca i art. 22 ust. 1ab ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 12 ust. 3aa i art. 15 ust. 1ab ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Art. 31z<sup>2</sup>. 1. Warunku, o którym mowa w art. 23z pkt 1 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11n pkt 1 lit. c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, nie stosuje się w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2019 r., w którym na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obowiązywał stan zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii ogłoszone w związku z COVID-19, jeżeli podmiot powiązany niespełniający tego warunku uzyskał w tym roku łączne przychody niższe o co najmniej 50% od

---

<sup>3)</sup> Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2020 r. poz. 567, 568, 695, 875, 1086, 1106, 1422, 1423, 1478, 1493 i 1639.

łącznych przychodów uzyskanych w analogicznym okresie bezpośrednio poprzedzającym ten rok.

2. Przez łączne przychody, o których mowa w ust. 1, rozumie się sumę przychodów:

- 1) z pozarolniczej działalności gospodarczej uwzględnianych przy obliczaniu podatku na podstawie art. 27 ust. 1 i art. 30c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 2) z działalności – w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Art. 31z<sup>3</sup>. 1. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w art. 23y ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, składane za rok podatkowy lub rok obrotowy lub w momencie, w którym na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obowiązywał stan zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii ogłoszone w związku z COVID-19, może podpisać:

- 1) osoba fizyczna – w przypadku podmiotu powiązanego będącego osobą fizyczną,
- 2) osoba upoważniona przez przedsiębiorcę zagranicznego do reprezentowania go w oddziale – w przypadku podmiotu powiązanego będącego przedsiębiorcą zagranicznym posiadającym oddział na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 3) osoba uprawniona do reprezentacji – w przypadku pozostałych podmiotów powiązanych

– przy czym nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, przepisów art. 23y ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie stosuje się.”.

**Art. 9.** W ustawie z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1065) wprowadza się następujące zmiany:



- 1) w art. 3 uchyla się pkt 2 i 5;
- 2) uchyla się załącznik do ustawy.

**Art. 10.** 1. W przypadku spółek komandytowych oraz spółek jawnych, które uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, oraz w zakresie uzyskanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów i poniesionych kosztów z uczestnictwa w takiej spółce, w tym z tytułu objęcia (nabycia) udziałów takiej spółki, wystąpienia z tej spółki lub jej likwidacji, przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się począwszy od pierwszego dnia roku podatkowego takiej spółki rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2020 r. Jeżeli przyjęty przez taką spółkę przed dniem 1 stycznia 2021 r. rok obrotowy jest inny niż kalendarzowy, spółka jest obowiązana do zamknięcia z dniem 31 grudnia 2020 r. ksiąg rachunkowych, przy czym przepis art. 8 ust. 6 ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się odpowiednio.

2. Do przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów spółek, o których mowa w ust. 1, nie zalicza się przychodów oraz kosztów, które na podstawie art. 8 ustawy zmienianej w art. 1 lub art. 5 ustawy zmienianej w art. 2 stanowiły przychody lub koszty wspólników takiej spółki.

3. Spółka, o której mowa w ust. 1, kontynuuje dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wycenę wartości podatkowej składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji, stawek oraz okresu amortyzacji, a także wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, oraz stosując przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, uwzględnia, z zastrzeżeniem ust. 2, zdarzenia zaistniałe przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

**Art. 11.** 1. Do dochodów wspólników spółki komandytowej lub spółki jawnej uzyskanych z udziału w zyskach takiej spółki, osiągniętych przez te spółki przed dniem, w którym spółki takie stały się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stosuje się przepisy w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2021 r.

2. Jeżeli udziały w spółce komandytowej lub jawnej zostały nabyte lub objęte przez wspólnika przed dniem, w którym spółki te stały się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przychód wspólnika z tytułu:

- 1) umorzenia udziałów lub wystąpienia ze spółki,
- 2) odpłatnego zbycia tych udziałów,
- 3) ich wniesienia do innej spółki, tytułem wkładu niepieniężnego,
- 4) likwidacji spółki

– pomniejsza się o wydatki na nabycie lub objęcie udziału w takich spółkach oraz o określoną zgodnie z art. 8 ustawy zmienianej w art. 1 albo art. 5 ustawy zmienianej w art. 2 część odpowiadającą uzyskanej przez wspólnika przed dniem, w którym spółka komandytowa lub jawna stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w spółce i o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu.

3. Przepisy art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy zmienianej w art. 2 oraz zwolnienie przewidziane w art. 22 ust. 4 tej ustawy mają zastosowanie wyłącznie do przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub jawnej wypracowanych od dnia, w którym spółki te stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

4. Podatnicy będący wspólnikami spółki jawnej lub komandytowej, którzy przed dniem, w którym spółki takie stały się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, dokonywali na podstawie przepisów ustawy zmienianej w art. 1 lub art. 2 odliczeń od podstawy opodatkowania, zachowują prawo do tych odliczeń na zasadach przewidzianych w tych przepisach, w ich brzmieniu obowiązującym w dniu poprzedzającym dzień, w którym spółka jawna lub komandytowa stały się podatnikami podatku dochodowego.

**Art. 12.** Przepisy art. 22i ust. 8 i art. 22j ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 16i ust. 8 i art. 16j ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po dniu 31 grudnia 2020 r.

**Art. 13. 1.** Komplementariusz spółki komandytowej będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych może obniżyć przychód, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, o nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stratę w takiej części, w jakiej

pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy zmienianej w art. 2, ze źródła przychodów, z którego została poniesiona.

2. Komplementariusz spółki komandytowej będący podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, który przed dniem 1 stycznia 2021 r. poniósł stratę z pozarolniczej działalności gospodarczej, może obniżyć przychód, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy zmienianej w art. 1, o nieodliczoną przed dniem 1 stycznia 2021 r. stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 9 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 1 lub art. 11 ustawy zmienianej w art. 3, ze źródła przychodów, z którego została poniesiona.

3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do komplementariusza spółki komandytowej będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, który przed dniem 1 stycznia 2021 r. poniósł stratę z działów specjalnych produkcji rolnej.

4. Do odliczenia straty, o której mowa w ust. 1 i 2, stosuje się odpowiednio zasady, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy zmienianej w art. 2 albo w art. 9 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 1, z tym że przy obliczaniu pięcioletniego okresu, o którym mowa w tych przepisach, uwzględnia się lata następujące po roku, w którym strata została poniesiona.

5. Przepisów ust. 1–3 nie stosuje się do przychodu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, oraz w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy zmienianej w art. 1, osiągniętego z udziału w zysku spółki komandytowej utworzonej po dniu 31 grudnia 2020 r.

**Art. 14.** 1. Decyzji z zastosowaniem art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 i 1423) nie wydaje się podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 tej ustawy polegającej na braku opodatkowania wypłaty zysku ze spółki komandytowej uzyskanego z działalności operacyjnej prowadzonej przez tę spółkę pod warunkiem, że działalność ta nie była sztuczna w rozumieniu art. 119c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

2. Przepis ust. 1 stosuje się do korzyści podatkowej uzyskanej do dnia 31 grudnia 2020 r.

3. Do postępowań, o których mowa w dziale IIIA ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, wszczętych i niezakończonych do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy w brzmieniu dotychczasowym.

**Art. 15.** Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, z wyjątkiem art. 38ha tej ustawy.

**Art. 16.** Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych utworzeni w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu, a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy:

- 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo
- 2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo
- 3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień 1 października 2020 r., w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy zmienianej w art. 2, albo
- 4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
- 5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości

przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień 1 października 2020 r., w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy zmienianej w art. 2

– stosują w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2020 r. przepis art. 19 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

**Art. 17.** Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, którzy w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu, a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy:

- 1) dokonali podziału,
- 2) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
  - a) uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień 1 października 2020 r., w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy zmienianej w art. 2, lub
  - b) składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

– stosują w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2020 r. przepis art. 19 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

**Art. 18.** Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r., a których przychody osiągnięte od początku roku podatkowego do dnia 31 grudnia 2020 r. nie przekroczyły kwoty 2 000 000 euro, mogą stosować stawkę podatku określoną w art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy zmienianej w art. 2 do końca miesiąca, w którym ich przychody osiągnięte od początku roku podatkowego nie przekroczyły tej kwoty, przy czym przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Począwszy od następnego miesiąca, podatnicy są

obowiązani do stosowania stawki podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 2.

**Art. 19.** Informację, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, dotyczące roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2020 r. spółki jawne są zobowiązane złożyć nie później niż do dnia 31 stycznia 2021 r.

**Art. 20.** Do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż kontrolowane, o których mowa w art. 23u i w art. 23za ust. 1 i 1a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz w art. 11i i art. 11o ust. 1 i ust. 1a ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2021 r., w zakresie tej części transakcji kontrolowanych, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosuje się przepisy w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

**Art. 21.** Do postępowań wszczętych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy i niezakończonych przed tym dniem stosuje się przepisy dotychczasowe.

**Art. 22.** Przepis art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów uzyskanych począwszy od roku, w którym Komisja Europejska wydała pozytywną decyzję o zgodności pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym w odniesieniu do tego przepisu, i obowiązuje w okresie jej obowiązywania.

**Art. 23.** Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r., z wyjątkiem:

- 1) art. 8, art. 10, art. 16 i art. 17, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia;
- 2) art. 4 i art. 7, które wchodzi w życie z dniem 1 marca 2021 r.

## UZASADNIENIE

### Część ogólna

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w:

- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn.zm.), zwanej dalej: „ustawą o PIT”,
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn.zm.), zwanej dalej: „ustawą o CIT”,
- ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 43, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o ryczałcie”.

W projekcie wprowadza się również zmiany do:

- ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 31, z późn. zm.),
- ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1084),
- ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.),
- ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1655, z późn. zm.),
- ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, z późn. zm.),
- ustawy z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

Przyjęte w projekcie rozwiązania podzielić można na:

- A. Przepisy uszczelniające system podatku dochodowego,
- B. Zmiany w ustawie o ryczałcie mające na celu zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać.
- C. Zmiany w przepisach o cenach transferowych

**AD A)** Zasadniczym celem projektowanej ustawy jest uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe,

z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu. Projektowana ustawa stanowić ma kolejny krok w kierunku odbudowania dochodów podatkowych, w szczególności dochodów z podatku CIT. Kierunek zmian przyjęty w projekcie wpisuje się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.), przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r. (M.P. poz. 260).

Zmiany zawarte w projekcie zmierzają również do pełniejszej realizacji – wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wymienione zasady konstytucyjne doznają uszczerbku we wszystkich sytuacjach, kiedy dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub na różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest fakt, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Działania te są niepożądane m.in. z następujących powodów:

- Po pierwsze - wynika to z tego, iż przyznawanie określonych preferencji podatkowych czy też wprowadzanie specjalnych zasad opodatkowania jest rolą ustawodawcy i stanowi przejaw kreowanej przez niego polityki podatkowej. Preferencje te powinny być aksjologicznie uzasadnione, w szczególności powinny służyć realizacji innych wartości konstytucyjnych. Działania optymalizacyjne naruszają tę regułę.
- Po drugie - nie jest prawdą to, iż optymalizacja „dostępna” jest dla każdego podmiotu. Ekonomiczna „opłacalność” tego typu działań wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia, często znacznych, kosztów obsługi całego procesu. Na ich poniesienie mogą sobie pozwolić przede wszystkim duże przedsiębiorstwa. Stawia to je tym samym w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych podatników.
- Po trzecie - działania optymalizujące wysokość podatku zaburzają równowagę konkurencyjną podmiotów na rynku, stawiając w uprzywilejowanej pozycji podmioty optymalizujące swoje zobowiązania podatkowe i ponoszące z tego tytułu niższe koszty niż inne podmioty prowadzące analogiczną działalność, regulujące w sposób rzetelny swoje zobowiązania podatkowe.

Za słuszością podjętych kroków zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego przemawia dodatkowo argument związany z redystrybucją środków publicznych. Zwiększone wpływy z tytułu podatku dochodowego od podatników unikających opodatkowania przy pomocy dostępnych schematów optymalizacyjnych dają możliwość pełniejszej realizacji prowadzonej przez państwo polityki gospodarczej i społecznej. Dotyczy to w szczególności wszelkich działań ukierunkowanych na zwiększenie innowacyjności gospodarki poprzez stymulowanie – w tym poprzez ulgi podatkowe - wzrostu wydatków na działalność badawczo-rozwojową czy też działań zwiększających konkurencyjność gospodarki, m.in. poprzez wspieranie rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw.



Przyjęty w nowelizacji kierunek zmian wpisuje się ponadto w działania, jakie podejmowane były w ostatnich latach na forum międzynarodowym. Chodzi tu w szczególności o działania podejmowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w ramach projektu dotyczącego przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS).

Celem realizacji powyższych zamierzeń i postulatów projekt przewiduje objęcie zakresem podmiotowym ustawy o CIT mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółek komandytowych oraz tych spółek jawnych, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i w przypadku których podatnicy podatku dochodowego partycypujący w zyskach takich spółek jawnych nie są ujawniani, co powoduje możliwość uchylania się tych podmiotów z opodatkowania podatkiem dochodowym.

W tym celu w przepisach ustawy o CIT wprowadzone zostają w art. 1 tej ustawy regulacje nadające status „podatnika podatku dochodowego”:

- mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółkom komandytowym, oraz

- mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółkom jawnym, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, ale tylko tym, w przypadku których tożsamość ich wspólników podlegających opodatkowaniu z racji uzyskiwanych przez spółkę dochodów nie jest znana polskim organom podatkowym i nie będzie tym organom ujawniona.

Regulacjami tymi nie będą zatem objęte spółki jawne, w przypadku których tożsamość wszystkich wspólników spółki, będących podatnikami podatku dochodowego (osoby fizyczne lub prawne) zostanie ujawniona właściwemu urzędowi skarbowemu.

Jednocześnie, w przypadku spółek komandytowych, w których powiązania między wspólnikami nie wskazują na „optymalizacyjny cel” ich utworzenia, przewiduje się wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów komandytariuszy takich spółek, skutkiem którego efektywne opodatkowanie dochodów takich komandytariuszy z udziału w zyskach spółki komandytowej (opodatkowanej stawką podatku CIT wynoszącą 9% uzyskanych dochodów) pozostanie na porównywalnym poziomie, do efektywnego opodatkowania takich komandytariuszy wynikającego z przepisów ustawy CIT i ustawy PIT w ich brzmieniu obowiązującym do końca 2020 r.

Dodatkowo w ramach projektowanych regulacji przewidziano wyłączenie z zakresu stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania dochodów komandytariusza osiągniętych z tytułu uczestnictwa w zysku spółki komandytowej prowadzącej działalność operacyjną, która nie ma sztucznego charakteru. Spółki komandytowe, w których komplementariuszem z minimalnym prawem do udziału w zysku jest spółka kapitałowa, stanowią rozpoznany wehikuł optymalizacyjny. W takim przypadku podatnik uzyskuje korzyść podatkową związaną z jednokrotnym opodatkowaniem dochodu, który wypracowany został za pośrednictwem spółki komandytowej. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy spółka komandytowa powstaje z przekształcenia spółki kapitałowej. Gdyby bowiem podatnik PIT prowadził działalność poprzez spółkę kapitałową, opodatkowanie dochodu

występowałyby dwukrotnie – najpierw na poziomie spółki w trakcie jej działalności (bieżące opodatkowanie CIT), następnie zaś na etapie dystrybucji zysku do wspólnika (opodatkowanie PIT w związku z wypłatą dywidendy). Znane są też przypadki powstawania spółek komandytowych z przekształcenia spółek komandytowo-akcyjnych – w związku ze zmianą zasad opodatkowania tych ostatnich.

Tak więc utworzenie spółki komandytowej, w której spółka z o.o. jest komplementariuszem, może skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej w postaci jednokrotnego opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej przy jednoczesnym zachowaniu atrybutów działalności charakterystycznych dla spółek kapitałowych (ograniczona odpowiedzialność wspólnika za zobowiązania spółki). W ten sposób następuje połączenie podstawowych zalet spółek osobowych i spółek kapitałowej: jednokrotne opodatkowanie dochodu oraz ograniczona odpowiedzialność za zobowiązania. Jednocześnie ustawodawca w przepisach ustawy o CIT oraz PIT w sposób spójny przewidział zasadę podwójnego opodatkowania dochodów w przypadku spółek kapitałowych, a więc opodatkowanie także efektywnej dystrybucji zysku ze spółki kapitałowej do jej wspólników.

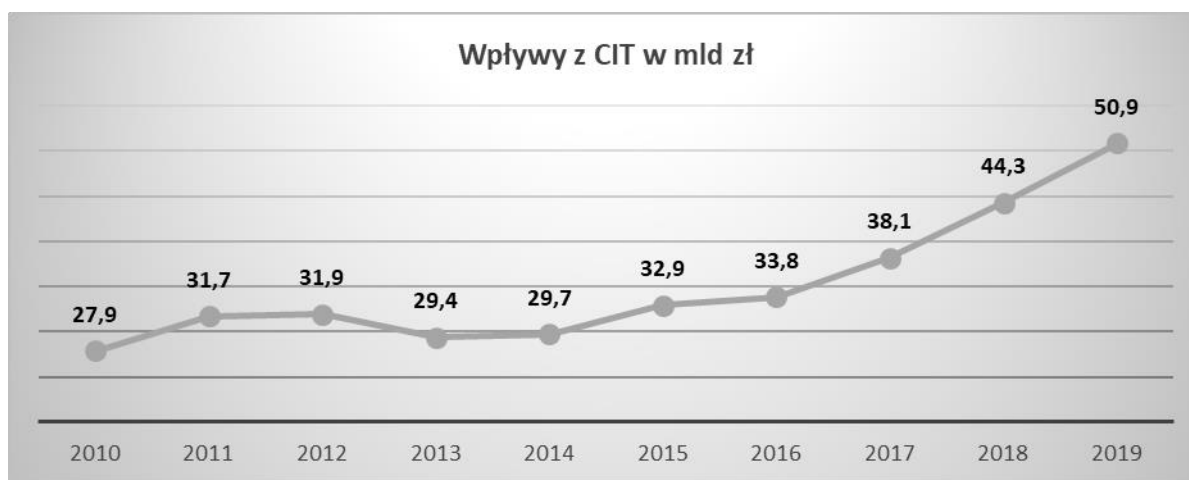
Jeżeli więc spełnione zostałyby pozostałe (oprócz wystąpienia korzyści podatkowej) przesłanki zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uregulowane w Dziale IIIA Ordynacji podatkowej, w przypadku braku projektowanego przepisu przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mogłyby stanowić podstawę do kwestionowania skutków podatkowych przeprowadzonego działania – utworzenia spółki komandytowej i prowadzenia za jej pośrednictwem działalności, a co za tym idzie, opodatkowania dochodu jedynie na poziomie wspólnika (z jednoczesnym ograniczeniem odpowiedzialności za zobowiązania w obszarze praca prywatnego). Jednocześnie w projektowanym przepisie zastrzeżono, że jego zastosowanie ogranicza się do jednokrotnego opodatkowania dochodu uzyskanego z działalności operacyjnej – w konsekwencji przepis ten nie znajdzie zastosowania do korzyści podatkowych, których źródłem powstania byłyby np. przeprowadzone działania restrukturyzacyjne w grupie podmiotów. Wprowadzane zwiększają więc pewność prawa, gwarantując podatnikom, iż podstawowa działalność operacyjna spółki komandytowej pomimo, iż była szczególnie korzystnie opodatkowana nie będzie podważana przez administrację skarbową w postępowaniach klauzulowych.

Objęcie projektowanym przepisem wyłącznie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynika z faktu uregulowania w Dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (dalej: ATAD) kwestii dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przepisy ATAD stanowią w tym zakresie minimalny wymagany standard ochrony, tzn. nie jest możliwe wprowadzanie uregulowań liberalizujących rozwiązania przewidziane w ATAD. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że ATAD ma zastosowanie wyłącznie w stosunku do podatku dochodowego od osób prawnych, możliwe jest wprowadzenie korzystnego rozwiązania w stosunku do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

Oczywistym czynnikiem wpływającym na rozmiar luki podatkowej jest konstrukcja systemu podatkowego. W obecnym systemie podatków dochodowych inaczej traktuje się podmioty

w podobnej sytuacji ekonomicznej, ale o różnej formie prawnej. Podatek CIT stosuje się głównie do osób prawnych, do których należą spółki kapitałowe, fundusze inwestycyjne, instytuty badawcze czy partie polityczne, ale także podmioty niebędące osobami prawnymi, takie jak spółki komandytowo-akcyjne. Do mechanizmów mających na celu zmniejszenie dochodu do opodatkowania należy wybór formy działalności, z uwagi na odmienne traktowanie poszczególnych form prawnych przez system podatkowy.

Należy zauważyć, że w ostatnich kilku latach mimo obniżenia do 15% stawki podatku CIT w 2017 r. a następnie w 2019 r. do 9% co do zasady skierowane do tzw. „małych podatników”, dochody z tego podatku w Polsce rosną. Wzrost tych dochodów w znacznym stopniu wynika z podjętych działań a w konsekwencji stopniowej redukcji luki w tym podatku.



Do redukcji tej luki w dużej mierze przyczyniły się działania uszczelniające/legislacyjne podjęte w ostatnich latach.

Wśród najważniejszych zmian, mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, można wskazać na:

- wyodrębnienie dwóch źródeł przychodów – z działalności gospodarczej i zysków kapitałowych,
- wprowadzenie zmian dotyczących możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego,
- ograniczenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na niektóre usługi niematerialne,
- modyfikacje w zakresie regulacji dotyczących cen transferowych,
- zmiany w zakresie funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych,
- wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego od nieruchomości komercyjnych,
- zmiany zasad opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych,
- zmiany w opodatkowaniu spółek komandytowo-akcyjnych,
- zmiany w zakresie opodatkowania funduszy inwestycyjnych,
- wprowadzenie klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Powyższą listę można oczywiście uzupełnić o wiele innych reform wynikających zarówno z implementacji dyrektyw unijnych i najlepszych standardów z krajów OECD, jak i będących wynikiem pracy polskiej administracji podatkowej<sup>1</sup>.

Niemniej jednak nadal istnieją obszary, w których można podjąć działania w celu uszczelnienia systemu podatkowego. Do tych działań należy zaliczyć objęcie spółek komandytowych podatkiem CIT.

Potrzeba rozszerzenia katalogu podmiotów, do których zastosowanie znajduje reżim wynikający z ustawy o CIT, krystalizowała się od momentu dołączenia Rzeczypospolitej Polski do Unii Europejskiej w roku 2004, wskutek systematycznego wzrostu liczby spółek osobowych wybieranych jako formy działalności przedsiębiorców, którzy w celu uniknięcia zobowiązań wynikających z podatku dochodowego od osób prawnych rezygnowali z tworzenia spółek kapitałowych nawet wówczas, gdy byłaby to forma najwłaściwsza ze względu na przedmiot prowadzonej działalności. Projekt ustawy nowelizującej w powyższym zakresie pojawił się po raz pierwszy w roku 2013 (druk sejmowy nr 1725), proponując rozszerzenie katalogu podatników CIT o spółki komandytowe oraz komandytowo-akcyjne. W ramach proponowanych wówczas regulacji szczególny nacisk kładziony był na konieczność objęcia reżimem podatku od dochodów osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych, jako najczęściej wykorzystywanych do prowadzenia optymalizacji podatkowej. Powyższe zmiany argumentowane były przede wszystkim możliwością odroczenia opodatkowania przez akcjonariuszy takiej spółki w długim czasie, w związku z powiązaniem momentu uzyskania przychodu podatkowego przez akcjonariusza z momentem faktycznego wypłacenia mu udziału w zyskach. Podnoszono wówczas, iż przyjęcie takiego rozwiązania skutkuje preferencją podatkową przyznaną jedynie akcjonariuszom spółek komandytowo-akcyjnych, których dochody w ówczesnym stanie prawnym nie były opodatkowane zaliczkowo w trakcie roku podatkowego oraz, o ile zysk nie został wypłacony, także po jego zakończeniu. Rodziło to wątpliwości w zakresie spójności istniejącego systemu z zasadą sprawiedliwości podatkowej, wedle której dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku opodatkowany być winien na tym samym poziomie lub tych samych zasadach, zaś wszelkie różnice powinny być obiektywnie uzasadnione.

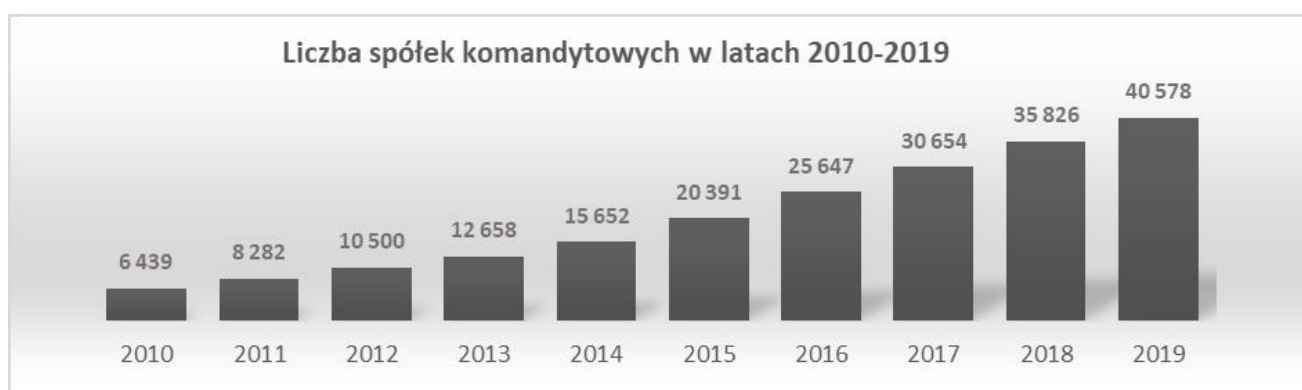
W toku prac nad wskazanym wyżej projektem zrezygnowano jednak z nadania spółkom komandytowym statusu podatnika CIT. Rezygnacja ta wynikała przede wszystkim z faktu, iż spółka komandytowa w porównaniu do spółki komandytowo-akcyjnej była znacznie rzadziej wybieranym sposobem optymalizacji podatkowej, częściej zaś tę prawną formę prowadzenia działalności wybierali mali i mikro przedsiębiorcy. W związku z tym, istniała trudność w zdefiniowaniu schematu, w ramach którego spółka komandytowa służyła optymalizacji podatkowej przedsiębiorców. W konsekwencji, uwzględniając panującą w roku 2013 sytuację rynkową, zdecydowano o pozostaniu przy obowiązujących wówczas regulacjach w zakresie

---

<sup>1</sup> Publikacje: Horyzont optymalizacji - geneza, skala i struktura luki w podatku CIT, Polski Instytut Ekonomiczny, 2019, i Luka CIT w Polsce w latach 2014 – 2018, Polski Instytut Ekonomiczny, 2020.

podmiotowości spółki komandytowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przy jednoczesnym nadaniu statusu podatnika CIT spółkom komandytowo-akcyjnym.

Powyższa nowelizacja nadająca spółkom komandytowo-akcyjnym podmiotowość na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2014 r. Począwszy od momentu wejścia w życie regulacji nadających owym spółkom status podatnika CIT, przestały być one atrakcyjnym rozwiązaniem służącym w celu optymalizacji podatkowej. Od podjęcia owych regulacji, znacznie większą popularne stało się prowadzenie działalności w formie spółki komandytowej. Opierając się na danych Głównego Urzędu Statystycznego <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2019-r-1,24.html> wyraźnie widać bardzo dynamiczny wzrost liczby spółek komandytowych w przeciągu ostatnich kilku lat.

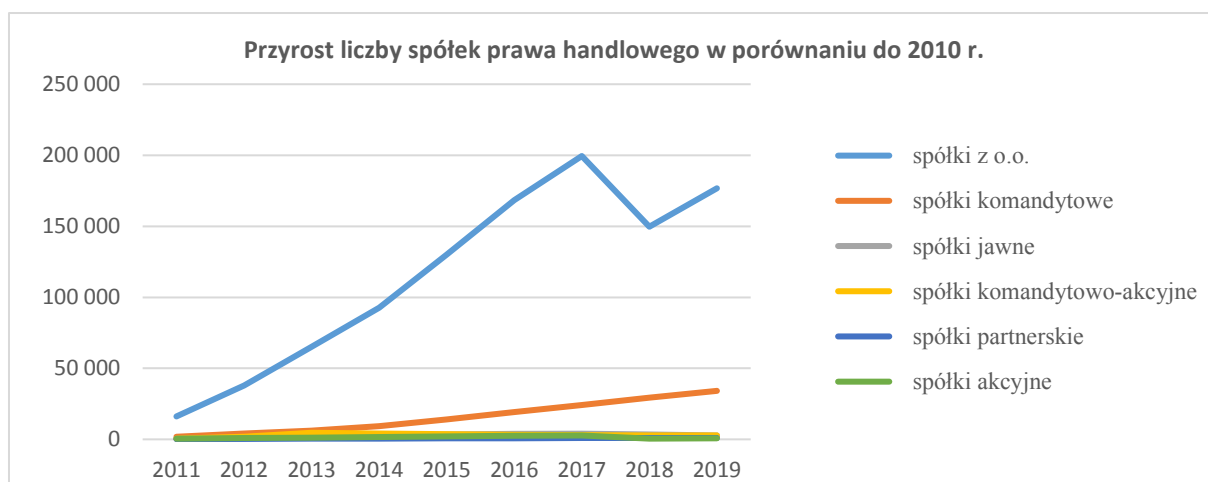


W 2010 r. było ich 6 439 natomiast w 2019 r. ich liczba wzrosła aż do 40 578, tj. ponad sześciokrotnie. Najbardziej dynamiczny przyrost liczby spółek komandytowych przypada na rok 2015 - ich liczba w porównaniu do 2014 r. wzrosła wówczas o 30%. Przykładowo w tym samym okresie liczba spółek z ograniczoną odpowiedzialnością wzrosła o 11%.

Szczegółowe informacje w zakresie liczby spółek komandytowych, w tym w zakresie ich przyrostu w ostatnich latach, przedstawiają się następująco:

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Spółki komandytowe	6 439	8 282	10 500	12 658	15 652	20 391	25 647	30 654	35 826	40 578
r/r		129%	127%	121%	124%	130%	126%	120%	117%	113%
wzrost liczby spółek r/r		1 843	2 218	2 158	2 994	4 739	5 256	5 007	5 172	4 752

W ciągu ostatnich lat spółka komandytowa stała się drugim najpopularniejszym typem spółki prawa handlowego, ustępując miejsca jedynie spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Poniższy wykres jednoznacznie wskazuje na coraz większe zainteresowanie w tworzeniu spółek komandytowych.



Tak duże zainteresowanie w tworzeniu spółek komandytowych można upatrywać w tym, że nie objęte są one ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych.

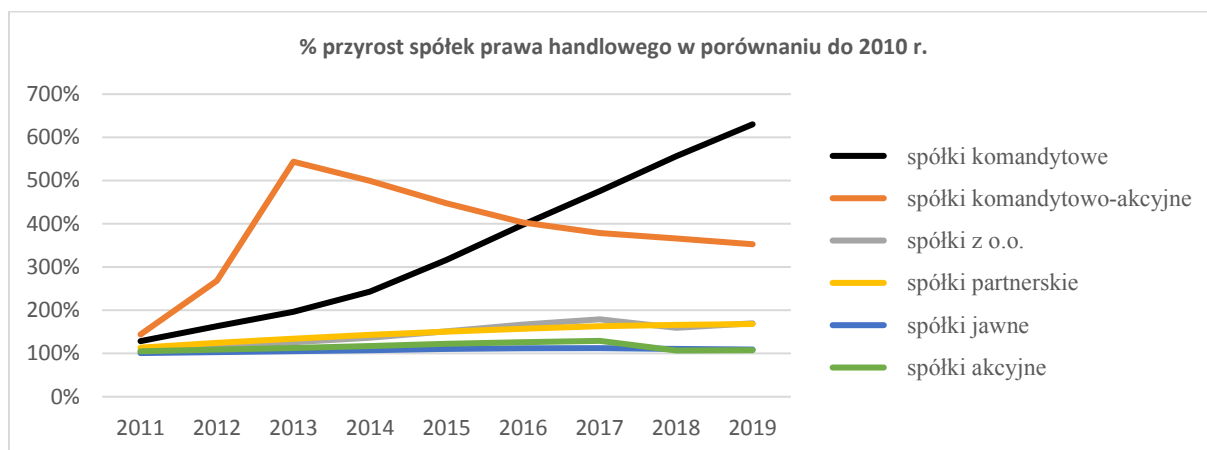
Dla porównania przeanalizowano dane spółek komandytowo-akcyjnych, które ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz. U. poz. 1387) począwszy od 2014 r. zostały objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych. Po wprowadzeniu tych przepisów zainteresowanie w tworzeniu spółek komandytowo-akcyjnych wyraźnie zmalało i w ostatnich latach widać sukcesywny spadek liczby tych spółek.



Analizując dane GUS w zakresie liczby spółek komandytowo-akcyjnych można zauważyć, że przed rokiem 2014 ich liczba sukcesywnie rosła. W 2010 r. było ich 1 050, w 2011 r. 1 513 (wzrost r/r o 44%), w 2012 r. 2 816 (wzrost r/r o 86%) a w 2013 r. już 5 709 spółek komandytowo-akcyjnych (wzrost r/r o 203%). W 2014 r. kiedy to objęto te spółki podatkiem CIT, liczba spółek komandytowo-akcyjnych zmniejszyła się do 5 244, tj. o 8%. W 2019 r. liczba tych spółek wynosi już tylko 3 707, tj. o 35% mniej niż w 2013 r. (w roku przed objęciem ich podatkiem CIT).

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Spółki komandytowo-akcyjne	1 050	1 513	2 816	5 709	5 244	4 699	4 234	3 980	3 847	3 707
r/r		144%	186%	203%	92%	90%	90%	94%	97%	96%

Wyraźną różnicę w zainteresowaniu tworzenia spółek komandytowych w porównaniu do spółek komandytowo-akcyjnych przedstawia poniższy wykres.



Reasumując zainteresowanie w tworzeniu spółek komandytowo-akcyjnych wyraźnie spada od 2014 r., kiedy to spółki te zostały objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych, natomiast ciągle znacznie rośnie zainteresowanie spółkami komandytowymi, które nie podlegają ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W przypadku pozostałych form spółek prawa handlowego, tj. m.in. spółek z ograniczoną odpowiedzialnością czy spółek akcyjnych, na przełomie lat 2010-2019 nie widać tak wyraźnych zmian, jak w przypadku spółek komandytowych czy spółek komandytowo-akcyjnych.

Powyższe statystyki są o tyle istotne, iż najczęściej podnoszonym argumentem w toku konsultacji publicznych projektu z roku 2013, dotyczącego upodmiotowienia spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych na gruncie podatku CIT było wskazanie wyeliminowania z obrotu gospodarczego owych spółek wskutek wprowadzenia tej regulacji. Jak jednak wynika z powyższej analizy, na podstawie statystyk można przyjąć pogląd, iż liczba spółek komandytowo-akcyjnych spadła kosztem przyrostu spółek komandytowych, jednak niezależnie od nabycia podmiotowości na gruncie CIT wciąż są one funkcjonującą i popularną formą prowadzenia działalności gospodarczej.

Jako kolejny argument przemawiający przeciwko włączeniu spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych w poczet podatników podatku CIT w czasie konsultacji publicznych proponowanego wówczas projektu było objęcie obowiązkiem w podatku dochodowym od osób prawnych jedynie owych dwóch spółek, przy jednoczesnym zachowaniu transparentności podatkowej pozostałych spółek osobowych. Dla proponowanej regulacji ów argument nie znajdzie jednak zastosowania. W pierwszej kolejności wskazać należy, iż zgodnie z proponowanym projektem regulacje z ustawy o CIT obejmować będą również, w ściśle określonych sytuacjach, spółki jawne, co stanowić będzie kolejne rozszerzenie przedmiotu regulacji ustawy o CIT. W związku z powyższym, jako

transparentna podatkowo pozostaje w pełnym zakresie jedynie spółka partnerska, która ze względu na swoją specyfikę oraz zastrzeżenie jedynie dla osób fizycznych wykonujących ściśle określone rodzaje działalności, nie stanowi istotnego zagrożenia optymalizacyjnego. Po drugie, jako priorytetowe winno być dokonanie uszczelnienia w zakresie tych regulacji, które są najszerzej wykorzystywane w celu optymalizacji podatkowej. Na chwilę obecną, biorąc pod uwagę przedstawione wyżej statystyki oraz ogólną praktykę przedsiębiorców, w tym zakresie również w celu uniknięcia opodatkowania przez wspólników zagranicznych wykorzystywane są spółki komandytowe oraz w ograniczonym zakresie spółki jawne.

Propozycja nadania statusu podatnika podatku CIT spółkom komandytowym spotkała się również z opiniami dotyczącymi szkodliwego wpływu owej regulacji na sytuację finansową małych i mikro przedsiębiorstw. Obecnie jednak zarzut ten jest mniej zasadny, niż miało to miejsce w roku 2013. Działalności w formie spółki komandytovej podejmują bowiem obecnie przede wszystkim „duże” podmioty, w których komplementariuszem spółki zostaje każdorazowo spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. W konsekwencji, sytuacja takiego podatnika nie różni się w sposób znaczny od sytuacji spółki kapitałowej.

Przedstawiony w poprzednim akapicie schemat używania przez duże podmioty spółki komandytovej w celu optymalizacji zobowiązań podatkowych był wielokrotnie sygnalizowany przez Krajową Administrację Skarbową - organy podatkowe w rezultacie dokonanej analizy grup kapitałowych identyfikowały bowiem złożone mechanizmy agresywnego planowania podatkowego z wykorzystaniem transparentnych podatkowo spółek prawa handlowego (w tym począwszy od roku 2014 r. przede wszystkim spółek komandytowych).

Organy podatkowe w rezultacie dokonanej analizy przekazanych informacji o schematach podatkowych zidentyfikowały możliwość występowania schematów unikania opodatkowania przez stworzenie celowej struktury podmiotów prowadzących działalność gospodarczą z udziałem spółki kapitałowej z wygenerowaną stratą podatkową oraz powiązanych spółek osobowych osiągających dochód podatkowy, w oparciu o przepisy art. 7 ust. 5 w związku z art. 5 ust. 1 i ust. 2 ustawy o CIT.

W tym zakresie zidentyfikowano schemat – uzgodnienie, które polega na rozpoczęciu działalności polegającej na prowadzeniu inwestycji budowlanych (działalność deweloperska) przez spółkę z grupy kapitałowej, która prowadziła wcześniej działalność gospodarczą, występując jako generalny wykonawca prac budowlanych, a która z tytułu wykonywanej działalności gospodarczej poniosła stratę podatkową. Zgodnie ze schematem działalność deweloperska będzie wykonywana przez spółki komandytowe, w których wspólnikiem będzie Korzystający (spółka ze stratą podatkową). Strata podatkowa Korzystającego ma zostać rozliczona z dochodem wygenerowanym przez spółki komandytowe.

W sytuacji zastosowania opisanego schematu podatkowego możliwe jest powstanie korzyści podatkowej polegającej na niepowstaniu, odsunięciu w czasie powstania lub obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego. Zauważyć należy, iż rozpoczęcie działalności gospodarczej (deweloperskiej) przez spółki komandytowe, w których oczekiwanym efektem prowadzonej działalności będzie osiągnięcie dochodu, a przy tym wspólnikiem będzie spółka z grupy kapitałowej prowadząca wcześniej działalność gospodarczą jako „generalny



wykonawca prac budowlanych” (oraz jednocześnie z tytułu wykonywanej działalności poniosła stratę) – może umożliwić rozliczenie bieżących dochodów tych spółek osobowych ze stratą podatkową wygenerowaną pierwotnie przez wskazaną spółkę kapitałową, co z kolei wpływa bezpośrednio na obniżenie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

Wobec powyższego, zaplanowanie przeprowadzenia w opisany sposób działania restrukturyzacyjnego może prowadzić do wniosku, że głównym jego celem jest nabycie przywilejów podatkowych, a nie względy ekonomiczne związane z potrzebą utworzenia struktury gospodarczej odpowiedniej dla realizacji celów planowanej działalności deweloperskiej.

Opisane czynności w zakresie schematu optymalizacyjnego mogły zostać podjęte w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Innym raportowanym przez organy skarbowe przypadkiem jest wykorzystanie w optymalizacji podatkowej funduszu inwestycyjnego zamkniętego (dalej: „FIZ”). W utworzonej strukturze fundusz inwestycyjny zamknięty był współnikiem transparentnych spółek prawa luksemburskiego (SCSp), które z kolei były komandytariuszami w polskiej spółce komandytowej, powstałej z przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej. Spółka komandytowo – akcyjna (będąca podatnikiem podatku CIT) została 13 grudnia 2016 r. przekształcona w spółkę komandytową (podmiot transparentny podatkowo). W następstwie tego przekształcenia w dniu 13 grudnia 2016 r. zakończył się jej rok podatkowy, pierwotnie przypadający na okres od dnia 1 września 2016 r. do dnia 31 sierpnia 2017 r.

Niemalże bezpośrednio po zmianie formy prawnej, w dniu 27 grudnia 2016 r., wspomniana spółka komandytowa zbyła nieruchomość o znacznej wartości rynkowej (ponad 70 mln zł). Nabywcą nieruchomości została spółka powiązana osobowo zarówno z FIZ, jak i spółką sprzedającą nieruchomość. Nabycie zostało sfinansowane poprzez emisję obligacji, objętych m.in. przez FIZ.

W wyniku uprzedniej zmiany formy prawnej spółki komandytowo – akcyjnej na spółkę komandytową doszło do braku opodatkowania dochodu z tytułu zbycia ww. nieruchomości. Zysk osiągnięty z tytułu zbycia nieruchomości przez spółkę komandytową powinien bowiem zostać opodatkowany na poziomie jej współników. Ponieważ były nimi transparentne podatkowo spółki luksemburskie, rozliczenie podatkowe osiągniętego dochodu powinno wystąpić na poziomie funduszu inwestycyjnego zamkniętego, który jednak do końca 2016 r. korzystał z podmiotowego zwolnienia podatkowego. Bez zastosowania tego mechanizmu, zysk ze sprzedaży nieruchomości podległaby opodatkowaniu przez spółkę komandytowo-akcyjną, jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Ponadto, w toku analizy organy podatkowe Krajowej Administracji Skarbowej wskazują również na zagrożenie erozją podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy określone podmioty z grupy kapitałowej prowadzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność gospodarczą w formie transparentnych podatkowo spółek komandytowych, powiązanych z transparentną podatkowo spółką prawa luksemburskiego. Podmioty te wykorzystując

przepisy prawa luksemburskiego, zapewniające anonimowość wspólników tej podatkowo transparentnej luksemburskiej spółki, utworzyły grupę powiązanych przedsiębiorstw, w przypadku której formalnie trudno jest wskazać podatnika podatku dochodowego w zakresie dochodów uzyskiwanych przez spółki tworzące tę grupę w ramach prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej rzeczywistej działalności gospodarczej. Jednocześnie, podatnikiem lub podatnikami w zakresie dochodów uzyskiwanych „za pośrednictwem” transparentnych podatkowo spółek jest lub są rezydent / rezydenci krajowi będącymi osobami fizycznymi. Ponadto jak ustalono nie są w Polsce składane deklaracje podatkowe z tytułu osiągnięcia dochodów poprzez zakład (PE) z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej przez owe transparentne spółki. W konsekwencji z uwagi na występujący w Polsce obowiązek samoopodatkowania podatników, w przedmiotowej sytuacji dochodzi do uchylania się przez tych podatników z opodatkowania podatkiem dochodowym, czyli z działaniem sprzecznym z prawem, polegającym na zatajeniu przez podatnika uzyskiwanych dochodów, wykorzystującym fakt niemożności ustalenia przez organy podatkowe stanu faktycznego sprawy.

Analogiczne do wyżej przedstawionych wniosków KAS, potwierdzające konieczność nadania spółkom komandytowym podmiotowości na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych sygnalizowali również liczni przedstawiciele doktryny prawa podatkowego. Spółki komandytowe są wskazywane jako narzędzie optymalizacji przez m.in. Artur Tim, zdaniem którego „*Spółki osobowe bywają wykorzystywane przez podatników jako element międzynarodowych schematów unikaniu opodatkowaniu*”<sup>2</sup>, oraz przez Andrzeja Stolarskiego, który wskazuje, iż „*[Podatnicy] tworząc konstrukcję w oparciu o spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością jako komplementariuszem spółki komandytowej i stawiając się w tej konstrukcji jako komandytariusze, odnoszą oni podwójną korzyść. Nie odpowiadają za zobowiązania spółki lub odpowiadają w niewielkim stopniu oraz unikają podwójnego opodatkowania zysku przedsiębiorstwa. (...) prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej ze spółką jest formą optymalizacji podatkowej.*”<sup>3</sup> W odniesieniu do spółek komandytowych, których komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Józef Wyciślok wskazywał, iż „*konstrukcja ta ma na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą*”<sup>4</sup>. Analogiczne zdanie co do owej konstrukcji prezentuje Monika Klukowska-Świtalska: „*narzędzie to jest stosunkowo często oferowane przez firmy doradcze jako produkt służący zmniejszeniu wysokości zobowiązania podatkowego*”<sup>5</sup>. Anna Rosa i Wojciech Rosa wskazują natomiast, iż „*Podwójne opodatkowanie zysku jest podstawowym problemem przedsiębiorców chcących ograniczyć ryzyko utraty majątku osobistego, dlatego też od roku 2005 zaczęto powszechnie stosować konstrukcję prawnopodatkową wykorzystującą spółkę komandytową do*

---

<sup>2</sup> A. Tim, Funkcjonowanie spółek osobowych [w:] opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników, red. A. Mariański, Warszawa 2018, s. 143.

<sup>3</sup> A. Stolarski, Podatkowe kryteria wyboru spółki komandytowej jako formy prowadzenia działalności gospodarczej [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, ISSN 2083-8611, Nr 363 2018.

<sup>4</sup> J. Wyciślok, Spółki osobowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek osobowych, 2014, s. 3.

<sup>5</sup> M. Klukowska-Świtalska, Spółka komandytowa bez podwójnego opodatkowania dochodu, BDO Podatki i Rachunkowość 2007, Nr 11; Spółka komandytowa. Wehikuł podatkowy i bezpieczeństwo. Instrukcja obsługi (pod red. M. Tomczaka), Gdańsk 2010.

optymalizacji podatkowej. Optymalizację uzyskać można dzięki „wyprowadzeniu dochodu” z pominięciem podwójnego opodatkowania dywidendy”<sup>6</sup>.

W trakcie konsultacji publicznych z roku 2013 dotyczących próby objęcia podatkiem CIT spółek komandytowych, często wskazywano również na niezgodność proponowanych regulacji z prawem wspólnotowym. W tym miejscu podkreślić należy, iż traktowanie spółek komandytowych jako podatnika podatku CIT jest rozwiązaniem powszechnie przyjętym w wielu krajach członkowskich Unii Europejskiej. Spółki osobowe nie są transparentne podatkowo w:

- Belgii (z wyjątkiem spółki jawnej, w przypadku której wspólnicy decydują o osobowości prawnej i w konsekwencji o podleganiu CIT przez spółkę jawną - *société en nom collectif*<sup>7</sup>),
- Bułgarii (podatek dochodowy od osób prawnych dotyczy spółek osobowych i spółek kapitałowych utworzonych na mocy prawa bułgarskiego oraz stałych zakładów podmiotów niebędących rezydentami w Bułgarii<sup>8</sup>),
- Chorwacji<sup>9</sup>,
- Czechach (tylko w zakresie w jakim spółka komandytowa nie jest transparentna podatkowo w stosunku do komandytariuszy<sup>10</sup>),
- Estonii (Istnieją dwa rodzaje spółek osobowych: spółka jawna (*täisühing*: wspólnicy ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki jawnej całym swoim majątkiem) i spółka komandytowa [*usaldusühing*: co najmniej jeden ze wspólników (komplementariusz) jest odpowiedzialny za zobowiązania spółki komandytowej całym majątkiem komplementariusza, a co najmniej jeden ze wspólników (komandytariusz) odpowiada za zobowiązania spółki komandytowej w zakresie wkładu komandytariusza]. Spółki osobowe są osobami prawnymi, dlatego podatek dochodowy od osób prawnych jest płatny od podzielonych zysków spółki<sup>11</sup>),
- Francji (Old-fashioned *société en commandite simple* [SCS] jest narzędziem „hybrydowym” z punktu widzenia podatkowego, ponieważ jest półprzezroczysty dla części dochodu przypadającego na komplementariuszy [odpowiedzialność solidarna] i podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych w zakresie dochodu przypadającego komandytariuszom [z ograniczoną odpowiedzialnością]),
- Grecji,

---

<sup>6</sup> A. Rosa, W. Rosa, „Konstrukcje prawne form prowadzenia działalności gospodarczej wykorzystywane w optymalizacji podatkowej” [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Nr 667 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 40, 2011.

<sup>7</sup> <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/corporate-tax-2020/belgium>

<sup>8</sup> <https://nomoretax.eu/doing-business/minimise-taxes-bulgaria/>

<sup>9</sup> <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=corporate-vehicles&s=governance-and-taxation-of-corporate-vehicles&q=taxation&c=HR>

<sup>10</sup> <https://accace.com/tax-guideline-for-the-czech-republic/>

<sup>11</sup> <http://www.konsult.ee/en/doing-business/>

- Hiszpanii<sup>12</sup>,
- Holandii (w zakresie spółki komandytowej „otwartej” gdzie można dodawać członków bez zgody innych<sup>13</sup>),
- Rumunii (jeśli spółki osobowe posiadają obowiązek rejestracji. Konieczność zarejestrowania spółki osobowej dla celów podatku od osób prawnych w Rumunii zależy od tego, czy spółka osobowa składa się wyłącznie z podmiotów będących rezydentami, czy też obejmuje podmioty niebędące rezydentami. W szczególności, zgodnie z obowiązującym prawem, tylko te spółki, w których co najmniej jeden wspólnik jest nierezydentem, muszą być zarejestrowane dla celów podatku dochodowego, tj. Lider spółki będzie musiał uzyskać numer identyfikacji podatkowej spółki osobowej, który będzie używany zadeklarować zobowiązania z tytułu podatku dochodowego w Rumunii każdego partnera niebędącego rezydentem.),
- Węgrzech (zgodnie z ustawą LXXXI z 1996 r. O podatku od osób prawnych i podatku od dywidend [zwaną dalej „ustawą o podatku od osób prawnych”] podatnikami będącymi rezydentami są: stowarzyszenia przedsiębiorców utworzone na podstawie ustawy V z 2013 r. Kodeks cywilny, a przed 15 marca 2014 r. ustawy IV z 2006 r. o zrzeszaniu się przedsiębiorców (np. spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (kft.), spółki jawne (kkt.), spółki komandytowe (bt.) i inne organizacje (np. fundacje, stowarzyszenia); podatnicy niebędący rezydentami, których miejsce prowadzenia działalności znajduje się na Węgrzech<sup>14</sup>).

W konsekwencji przyjąć należy, iż nadanie spółkom komandytowym podmiotowości na gruncie ustawy o CIT spójne jest z ogólnie przyjętą polityką podatkową na arenie wewnątrzspółnotowej.

Zapobieżeniu działaniom optymalizacyjnym podatników podatku CIT służą także niektóre zmiany zaproponowane w przepisach dotyczących:

- możliwości rozliczania strat podmiotów przejmowanych,
- amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Kolejnym elementem pakietu uszczelniającego jest wprowadzenie rozwiązań ułatwiających dochodzenie należności podatkowych w przypadku dochodu ze sprzedaży udziałów (akcji) w spółkach nieruchomościowych przez nierezydentów. W obecnie obowiązujących regulacjach ustawy o CIT istnieją już co prawda przepisy na podstawie których tego typu dochodu są uznawane za osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na zasadzie tzw. ograniczonego obowiązku podatkowego. Należy jednak wskazać, że w odniesieniu do powyższych kategorii dochodu jurysdykcja podatkowa Polski ma mocno ograniczony charakter ze względu trudności natury egzekucyjnej. Takie transakcje są trudne do wykrycia, a jeśli już zostaną zidentyfikowane, to ciężko jest dochodzić należności od nierezydenta.

<sup>12</sup> <https://www.dentons.com/en/issues-and-opportunities/global-tax-guide-to-doing-business-in/spain>

<sup>13</sup> <https://www.dentons.com/en/issues-and-opportunities/global-tax-guide-to-doing-business-in/the-netherlands>

<sup>14</sup> [https://en.nav.gov.hu/taxation/taxinfo/summary\\_companies.html](https://en.nav.gov.hu/taxation/taxinfo/summary_companies.html)

W krajach rozwiniętych często przewiduje się wprowadzenie dedykowanych rozwiązań w tym zakresie. Do najczęściej stosowanych rozwiązań można zaliczyć:

- obowiązki raportowania o transakcjach lub strukturze udziałowej – wymogi odnośnie zgłaszania przypadków transferu aktywów nakładane są na zbywającego (takie rozwiązanie funkcjonuje np. w Australii, Kanadzie, Japonii, Chile i Chinach) lub na nabywcę (takie rozwiązanie przyjęto także w Kanadzie oraz w Indiach, w pewnym zakresie także w Chile).
- podatek u źródła – rozwiązaniem zabezpieczającym interesy podatkowe może być nałożenie obowiązku pobrania podatku u źródła od zysków kapitałowych przez nabywcę spółki nieruchomościowej lub samą spółkę nieruchomościową (tego typu rozwiązanie przewidziano w Kanadzie, USA, Chinach, Australii, Kolumbii, Indiach oraz Wietnamie),
- hipoteka przymusowa lub zastaw na aktywach – tego typu rozwiązanie zostało przyjęte w Indiach, gdzie przejmowana spółka nieruchomościowa zobowiązana jest notyfikować wszelkie zmiany własnościowe (także pośrednie), a w celu zabezpieczenia zapłaty podatku od zysków kapitałowych ustanowiona może być hipoteka na nieruchomościach spółki nieruchomościowej lub innych aktywach krajowych zbywcy.
- nałożenie obowiązku zapłaty podatku na określoną jednostkę lokalną, funkcjonującą jako np. przedstawiciel podatkowy zbywcy nierezydenta (rozwiązanie stosowane np. w Kolumbii i Francji).

Przeniesienie wszelkich nieruchomości położonych we Francji lub związanych z nimi praw, w tym udziałów spółek z przewagą nieruchomości w strukturze aktywów, dokonywane przez osoby, które nie są rezydentami we Francji, wymaga wyznaczenia przedstawiciela podatkowego z siedzibą we Francji. Osoby osiągające zyski z tytułu przeniesienia własności i związanych z nimi praw posiadające miejsce zamieszkania lub siedzibę lub mające siedzibę w jednym z państw członkowskich UE, Islandii lub Norwegii są zwolnione z obowiązku wyznaczenia przedstawiciela podatkowego. Wyznaczenie przedstawiciela podatkowego jest obowiązkowe w następujących przypadkach:

- osób fizycznych sprzedających nieruchomość/przenoszących prawo do niej: kiedy cena transferu przekracza 150 000 euro i gdy nieruchomość lub prawo były w posiadaniu przez sprzedającego przez mniej niż 22 lata (lub 30 lat w przypadku gruntów budowlanych),
- osób prawnych – w każdym przypadku.

Przedstawicielem podatkowym może być tylko jedna z następujących osób:

- spółka lub organ akredytowany przez administrację podatkową,
- banki i instytucje kredytowe działające we Francji,
- nabywca nieruchomości, jeśli ma miejsce zamieszkania we Francji,

- lub każda inna osoba mająca miejsce zamieszkania we Francji, z wyjątkiem notariuszy i prawników (o udzielenie zgody na pełnienie funkcji przedstawiciela podatkowego należy wystąpić do departamentalnego lub regionalnego departamentu finansów publicznych, odpowiadającego lokalizacji nieruchomości).

W ramach uszczelnienia projekt przewiduje również wprowadzenie obowiązku sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej. Obowiązek dotyczy podatników określonych w art. 27b ust. 2 pkt. 1 i 2 ustawy o CIT, tj. podatników, których przychody w roku poprzednim przekroczyły wyrażoną w złotych kwotę odpowiadającą równowartości 50 mln euro, jak również podatników działających w formie podatkowej grupy kapitałowej (PGK), niezależnie od wysokości osiągniętych przez taką grupę przychodów.

Głównym celem proponowanych zmian jest dążenie do zwiększenia transparentności podatkowej podatników odgrywających istotną rolę na polskim rynku, w szczególności z uwagi na wysokość osiągniętych przychodów. Projektowane w tym zakresie przepisy nakładają na określonych podatników obowiązek sporządzenia informacji o realizowanej strategii podatkowej, która odnosi się do sposobu prowadzenia przez nich działalności gospodarczej i wysokości ich zobowiązań podatkowych. Wprowadzenie projektowanych rozwiązań jest kolejnym w stronę zwiększenia transparentności rozliczeń podatkowych największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Projektowane przepisy odnoszą się do podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt. 1 i 2 ustawy o CIT. Obecnie na podstawie art. 27b ustawy o CIT w stosunku do tych podmiotów upubliczniane są podstawowe dane z ich zeznań podatkowych, np. przychody, koszty, dochód i należny podatek. Jednocześnie dane publikowane w ramach informacji o realizowanej strategii podatkowej służyć mogą organom Krajowej Administracji Podatkowej w pozyskiwaniu wstępnych informacji o działaniach tych podatników oraz o możliwych powodach występujących różnic w ich rozliczeniach podatkowych.

Projektowane przepisy zobowiązują podmioty do podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej na swoich stronach internetowych. Takie działanie ma pełnić głównie funkcję informacyjną, dzięki czemu obywatele otrzymają dostęp do informacji o zasadach podatkowych, którymi kierują się największe podmioty oraz podejmowanych przez nich dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej. Takie informacje będą pomocne w czasie podejmowania przez obywateli decyzji o skorzystaniu z usług czy zakupu produktów od takich podmiotów.

Projekt nakłada na podmioty obowiązek publikacji wskazanych informacji. Podatnicy powinni uzupełnić treść swojej informacji o realizowanej strategii podatkowej o wszelkie dodatkowe dane, które w ich ocenie powinny się w niej znaleźć.

W obliczu panującej obecnie sytuacji związanej z rozprzestrzenianiem się COVID-19 zwiększona uwaga powinna zostać także skupiona na kwestiach związanych ze stosowaniem przez podatników mechanizmów optymalizacji podatkowej czy też innych działań, jakie podejmują, a które mogą skutkować zmniejszeniem zobowiązań podatkowych w Polsce, a tym samym mieć negatywny wpływ na równowagę budżetową.

Podobne do projektowanego rozwiązania zostały zidentyfikowane w systemach prawnych dwóch innych państw. W Australii określone podmioty mogą ujawniać na swoich stronach internetowych informacje podatkowe, według wytycznych zawartych w dokumencie The Tax Transparency Code (TTC)<sup>15</sup>.

Podobne rozwiązanie występuje również w Wielkiej Brytanii, a upublicznianie strategii podatkowej (tax strategy) w przypadku dużych podatników jest tam obowiązkowe. W ustawie określono minimalne wymogi, które powinny znaleźć się w przygotowywanych dokumentach. Za niedopełnienie przewidzianych ustawą obowiązków przewidziano kary pieniężne<sup>16</sup>.

Proponowany w projektowanej ustawie mechanizm to kolejny instrument mający się przyczynić do rozwiązania globalnego problemu unikania opodatkowania i erozji bazy podatkowej państw, w których dany dochód jest generowany. Projektowane przepisy stanowią rozwinięcie regulacji wprowadzonych do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>17</sup>, które zobowiązują ministra właściwego do spraw finansów publicznych do podawania do publicznej wiadomości w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej swojego urzędu indywidualnych danych z zeznań podatników podatku dochodowego od osób prawnych, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro oraz podatników tego podatku będących podatkowymi grupami kapitałowymi (PGK).

Powyższy obowiązek upubliczniania indywidualnych danych podatników podatku dochodowego od osób prawnych wraz z projektowanymi przepisami ma przyczynić się do wzmocnienia skłonności podatników do prawidłowego wypełniania ich zobowiązań podatkowych poprzez zwiększenie ich transparentności w tym obszarze oraz kontroli społecznej podejmowanych działań.

Przedstawiony w tym zakresie projekt wpisuje się również w trend zwiększania świadomości obywatelskiej w zakresie finansowych podstaw działania państwa, jak również w aktywności podejmowane przez gremia międzynarodowe. Wpłynie również pozytywnie na społeczną odpowiedzialność biznesu.

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych proponuje się m.in. modyfikację zwolnienia dla dochodów marynarzy pływających na statkach morskich, której celem jest zrównanie sytuacji prawnopodatkowej marynarzy będących obywatelami państw członkowskich należących do Unii Europejskiej lub państw należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, niezależnie od bandery statku, pod którą pływają.

Obecnie art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy o PIT zwalnia z podatku dochody marynarzy, którzy są obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, z tytułu pracy na statkach morskich podnoszących

---

<sup>15</sup><https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Tax-transparency/Voluntary-Tax-Transparency-Code/>

<sup>16</sup> <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy>

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 2369).

banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej, jeżeli była ona w danym roku podatkowym wykonywana łącznie przez 183 dni, z wyjątkiem pracy wykonywanej na:

- a) holownikach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez holownik w ciągu roku stanowił przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską,
- b) pogłębiarkach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez pogłębiarkę w ciągu roku stanowił przewóz wydobytego materiału drogą morską.

Przepis w tym brzmieniu został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2020 r. i realizuje „Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego” (Dz. Urz. UE C 13 z 17.01.2004, s. 3), zwane dalej „Wytycznymi”. Zmiana ta spowodowała wydanie pozytywnej decyzji o zgodności pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym przez Komisję Europejską i dołączenie Polski do grona większości państw członkowskich stosujących „Wytyczne”, co nastąpiło w dniu 16 grudnia 2019 r. W tym dniu bowiem Komisja Europejska zatwierdziła, jako zgodny z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), przygotowany przez Ministerstwo Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej, środek pomocy państwa, polegający na zwolnieniu z podatku dochodowego dochodów marynarzy. Zwolnienie w tym kształcie miało zastosowanie do dochodów marynarzy uzyskanych w 2019 r., tj. w roku wydania przez Komisję Europejską ww. decyzji.

Jednakże zwolnienie to jest ograniczone jedynie do statków morskich pływających pod banderą państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Stąd też nie wszyscy marynarze mogą korzystać z tego zwolnienia przedmiotowego.

Przedmiotowa zmiana brzmienia zwolnienia podatkowego rozszerzająca jego zakres wymaga uprzedniej notyfikacji w Komisji Europejskiej tego środka pomocowego. Zgodnie bowiem z art. 108 TFUE, państwo członkowskie jest obowiązane notyfikować Komisji Europejskiej wszelkie plany wprowadzenia nowych środków pomocowych. Jednocześnie, państwo członkowskie nie może wprowadzać takich środków w życie do momentu uzyskania pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej w sprawie tych środków pomocowych.

Celem projektowanych działań o charakterze uszczelniającym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych jest ograniczenie stosowania ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy o PIT. Istotą ulgi abolicyjnej jest zniesienie skutku metody proporcjonalnego odliczenia w stosunku do wybranych źródeł przychodów i zrównanie ich efektywnego opodatkowania ze skutkiem jaki powoduje metoda wyłączenia z progresją.

Od czasu wprowadzenia ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego, uwarunkowania stanowiące uzasadnienie jej obowiązywania uległy zasadniczym zmianom. Po pierwsze, wzrosła świadomość podatników uzyskujących dochody za granicą w zakresie konsekwencji podatkowych osiągnięcia dochodów w drugim państwie. Po drugie, zauważono negatywne konsekwencje związane z wykorzystywaniem ulgi do agresywnej polityki podatkowej, przy wykorzystaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W związku z tym, wystąpiła potrzeba zmiany zasad funkcjonowania ulgi abolicyjnej, tak aby miała ona



zastosowanie wyłącznie do tych podatników, którzy osiągają najniższe dochody, a zatem najbardziej potrzebują wsparcia państwa w zmniejszeniu obciążeń podatkowych.

#### **AD B)**

Zmiany w ustawie o ryczałcie mają na celu zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać. Polegają na: podniesieniu limitu przychodów warunkującego wybór ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz limitu przychodów uprawniającego do kwartalnych wpłat ryczałtu, likwidacji większości przypadków, w których określona działalność wyłącza z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, w tym poprzez zmianę definicji wolnych zawodów, obniżeniu niektórych stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, ujednoczeniu wysokości ryczałtu dla większości usług najmu oraz usług związanych z zakwaterowaniem, dostosowaniu ustawy o ryczałcie do brzmienia przepisów ustawy o PIT, doprecyzowaniu przepisów w zakresie obliczania ryczałtu wpłacanego kwartalnie, likwidacji wyłączenia z opodatkowania kartą podatkową w przypadku prowadzenia takiej samej działalności przez małżonka oraz dopuszczeniu czasowego zwiększenia stanu zatrudnienia przez przedsiębiorców opłacających kartę podatkową.

#### **AD C)**

Zmiany w zakresie cen transferowych dotyczą transakcji z podmiotami z tzw. „rajów podatkowych”. Przedmiotowe zmiany polegają w szczególności na rozszerzeniu zakresu transakcji podlegających weryfikacji pod kątem zgodności z zasadą ceny rynkowej, w szczególności w przypadku gdy rzeczywisty właściciel (beneficial owner) ma siedzibę w tzw. „raju podatkowym”. Jednocześnie zmiany obejmują rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych związanych z przedmiotowymi transakcjami. Ponadto zaproponowano wprowadzenie dla tych transakcji tzw. testu korzyści. Nowe brzmienie przepisów jest wyrazem polityki zaostrzania przepisów ukierunkowanych na zwalczanie przetrzucania dochodów do tzw. rajów podatkowych. Zawarta w projekcie propozycja stanowi realizację zapowiedzi z expose Pana Premiera oraz wyrażonej na posiedzeniu Rady UE ds. Ekonomicznych i Finansowych (ECOFIN) konieczności podjęcia wspólnych działań skoncentrowanych na walce z rajami podatkowymi.

Zasadniczym celem wprowadzenia zmian jest także zmniejszenie obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym dla przedsiębiorców w zakresie cen transferowych w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii w związku z COVID-19. Taki charakter zmian przyczyni się do ułatwienia wypełniania obowiązków podatkowych w szczególnie trudnym okresie wyjścia z kryzysu powstałego w wyniku epidemii COVID-19.

Główne zmiany wprowadzane niniejszym projektem ustawy w zakresie cen transferowych obejmują:

[szacowanie wartości transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych] W projekcie przewidziano rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji w szczególności na transakcje inne niż kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (*beneficial owner*) ma

rezydencję podatkową w tzw. raju podatkowym, przy czym odesłano do definicji ustawowej rzeczywistego właściciela.

[rozszerzenie zakresu dokumentowania transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych] Projekt przewiduje rozszerzenie zakresu transakcji wymagających dokumentowania, w szczególności na:

- niekontrolowane transakcje sprzedażowe, w wyniku których otrzymywana jest zapłata należności od tzw. podmiotu rajowego;
- transakcje kontrolowane lub transakcje inne niż kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (*beneficial owner*) ma rezydencję podatkową w tzw. raju podatkowym, przy czym odesłano do definicji ustawowej rzeczywistego właściciela.

Rezygnacja z niezdefiniowanego pojęcia dokonywania „bezpośrednio lub pośrednio” zapłaty należności na rzecz tzw. podmiotu rajowego eliminuje wątpliwości interpretacyjne związane w szczególności z rozumieniem frazy „pośrednio”.

[zmiany w zakresie dokumentowania transakcji z podmiotami z rajów podatkowych] Projekt przewiduje rozszerzenie zakresu elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych m.in. o uzasadnienie gospodarcze, w tym tzw. test korzyści (opis spodziewanych korzyści ekonomicznych).

## **1) Zmiany w art. 1 dotyczące ustawy o PIT**

### **Art. 1 pkt 1 lit. a projektu ustawy – dotyczy zmiany w art. 3 ust. 2b w pkt 6 ustawy o PIT**

Doprecyzowanie pojęcia, określającego, że stanowią przychody (dochody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody osiągnane przez osoby nie mające miejsca zamieszkania na terytorium Polski, które zostały uzyskane od podmiotów, mających w Polsce nieruchomości stanowiące co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów takiego podmiotu bezpośrednio lub pośrednio, w dowolnym momencie okresu 12 miesięcy poprzedzających przeniesienie własności tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa, praw o podobnym charakterze, zmiana o charakterze dostosowawczym do rozwiązań przyjętych w ustawie o CIT.

### **Art. 1 pkt 1 lit. b projektu ustawy – dotyczy dodanego w art. 3 ust. 2b w pkt 6a ustawy o PIT**

Rozszerzono katalog przychodów (dochodów) uznawanych za osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez osoby nie mające miejsca zamieszkania na terytorium Polski o przychody (dochody) uzyskiwanych przez osoby z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej, zmiana ma związek z wprowadzeniem do prawa podatkowego nowego podmiotu określonego, art. 5a pkt 49 ustawy o PIT - spółki nieruchomościowej.

**Art. 1 pkt 2 i 3 projektu ustawy – dotyczy zmian w art. 5a w pkt 28-32 i w art. 17 ust. 1d oraz dodanego w art. 5a pkt 49 ustawy o PIT**

Art. 5a ustawy o PIT stanowi słowniczek w którym są zdefiniowane pojęcia używane dla celów tej ustawy. Proponowane zmiany w słowniczku do ustawy o PIT dotyczą uzupełnienia definicji spółki – pkt 28, udziału (akcji) – pkt 29, kapitału zakładowego – pkt 30, udziału w zyskach osób prawnych – pkt 31 oraz objęcia udziału (akcji) – pkt 32, o spółkę komandytową i spółkę jawną, które uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Także wprowadzono zmianę w art. 17 ust. 1d ustawy o PIT, mającą charakter porządkowy, która ma związek z rozszerzeniem normy określonej w tym przepisie także na przypadki wkładów niepieniężnych do spółek komandytowych oraz spółek jawnych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Ponadto dodano definicję spółki nieruchomościowej (pkt 49), co związane jest z wprowadzeniem szczególnych regulacji w tym zakresie, dostosowujących przepisy krajowe do przepisów UPO, z uwagi na nieefektywność egzekwowania zobowiązań podatkowych od wspólników spółek nieruchomościowych. Zgodnie z założonym celem definicją spółki nieruchomościową określono każdy pomiot (bez względu na jego formę prawną), w stosunku do którego występują tytuły do uczestnictwa w nim, w tym również niebędący - wbrew temu co sugeruje to pojęcie - spółką (w rozumieniu ustawy o PIT). Z tych też względów jednoznacznie zostało wskazane, że definicja ta nie obejmuje osób fizycznych. Ponadto podmiot taki musi posiadać cechę, że w jego bilansie sporządzonym na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości. Z kolei w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność spółkę nieruchomościową stanowi podmiot, w którym na pierwszy dzień roku podatkowego co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości.

**Art. 1 pkt 4 projektu ustawy – dotyczy zmian w art. 21 ustawy o PIT:**

**a) zmiany brzmienia pkt 23c w ust. 1**

Proponowana zmiana polega na wykreśleniu wyrażenia „podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego”, i skutkuje zrównaniem sytuacji prawnopodatkowej marynarzy, będących polskimi obywatelami jak również obywatelami innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, bez względu na banderę statku morskiego, pod którą pływają.

**b) dodanych: pkt 51a w ust. 1 oraz ust. 40**

Zgodnie z wprowadzanymi do ustawy o CIT zmianami polegającymi na nadaniu spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski statusu „podatnika podatku dochodowego”, uzyskiwane z udziału w zyskach takiej spółki przychody wspólników takiej

spółki, w tym komandytariuszy, podlegać będą opodatkowaniu podatkiem dochodowym analogicznie, jak przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Wynika to z definicji przyjętych na gruncie ustawy o CIT, a w szczególności przepisów art. 4a pkt 14, 16, 18, 19 i 21 tej ustawy.

Celem uniknięcia zwiększenia obciążeń podatkowych takich komandytariuszy, w szczególności uzyskujących na relatywnie niewysokim poziomie przychody z udziału w zyskach spółki komandytowej będącej małym podatnikiem, wprowadza się w art. 21 ust. 1 pkt 51a ustawy o PIT zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza, uzyskanych z udziału w spółce komandytowej. Zgodnie z tymi przepisami zwolnieniu takiemu podlegałoby 50% uzyskanych przez komandytariusza przychodów z tego tytułu, nie więcej jednak niż wartość 60 000 zł takiego przychodu rocznie.

Zwolnienie takie nie miałoby jednak zastosowania w przypadkach, kiedy istniejące między komplementariuszami spółki komandytowej powiązania lub sposób kierowania spółką wskazywałyby na „optymalizacyjny cel” założenia takiej spółki przez jej wspólników (proponowany art. 21 ust. 40 ustawy o PIT).

Wprowadzenie zwolnienia dochodów będzie obligowało płatnika – spółkę komandytową do prawidłowego obliczania, poboru i odprowadzenia należnych kwot zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych komandytariuszom przychodów z udziału w zyskach tej spółki (art. 41 ust. 4 ustawy o PIT). Biorąc pod uwagę, że ograniczenie zwolnienia do kwoty 60 000 zł rocznie dotyczy przychodów z każdej spółki, w której podatnik jest komandytariuszem, dla prawidłowego wykonywania przez płatnika obowiązków w tym zakresie nie zachodzi potrzeba dokonywania zmian w przepisach regulujących takie obowiązki.

#### **Art. 1 pkt 5 projektu ustawy – dotyczy dodanego w art. 22i ust. 8 ustawy o PIT**

Proponowana zmiana ogranicza, w okresie korzystania przez podatnika ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym, możliwość stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody podlegają takiemu zwolnieniu. Dotyczy to również sytuacji, w której środki trwałe były wykorzystywane przez podatników w działalności w okresie opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, podatku tonażowego lub zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji, o którym mowa w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych. – w okresie opodatkowania tymi formami opodatkowania. Uzasadnienie tej zmiany jest analogiczne jak przedstawione do dodawanego ust. 8 w art. 16i ustawy o CIT.

#### **Art. 1 pkt 6 projektu ustawy – dotyczy zmian w art. 22j w ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT**

Zmiana dotyczy przepisu regulującego możliwość ustalania przez podatnika indywidualnych stawek amortyzacyjnych m.in. dla używanych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika. Zmiany dotyczą definicji środków trwałych

uznawanych za używane. Istota zmiany polega na tym, że za używane będą uznawane środki trwałe, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez inne niż podatnik podmioty. Uzasadnienie tej zmiany jest analogiczne jak przedstawione do art. 16j ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT.

#### **Art. 1 pkt 7 projektu ustawy – dotyczy zmiany art. 23u ustawy o PIT**

Zmiana ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego i zapobieganie przerzucaniu dochodów do tzw. rajów podatkowych przez rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji. Projektowany przepis zakłada wprowadzenie możliwości szacowania wartości:

- transakcji innych niż transakcje kontrolowane z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych,
- transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (beneficial owner) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych.

#### **Art. 1 pkt 8 projektu ustawy – dotyczy w art. 23w dodanego ust. 2a oraz zmiany w ust. 4 ustawy o PIT**

##### **lit. a (dodanie do art. 23w ust. 2a ustawy o PIT)**

Określono wprost wysokość progu dokumentacyjnego w przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

##### **lit. b (zmiana dotycząca art. 23w ust. 4 ustawy o PIT)**

Zmiana ma na celu dostosowanie odesłania do zmienionych przepisów.

#### **Art. 1 pkt 9 projektu ustawy – dotyczy w art. 23za zmiany w ust. 1 oraz dodanych ust. 1a i 1b ustawy o PIT**

W aktualnym stanie prawnym w wielu przypadkach transakcje z podmiotami z krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową nie podlegają obowiązkowi sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Zmiana obecnie obowiązującego przepisu spowoduje, iż dodatkowo transakcje, w wyniku których polski podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną otrzymuje zapłatę od podmiotu z kraju lub terytorium stosującego szkodliwą konkurencję podatkową, będą objęte obowiązkiem sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych. Odwołanie się w ust. 1 do ustawowo zdefiniowanego pojęcia „transakcje kontrolowane” zapewnia spójność terminologiczną, jednocześnie eliminuje potrzebę odrębnego wskazania umów spółek niebędących osobami prawnymi, umów wspólnego przedsięwzięcia i innych umów o podobnym charakterze. W odniesieniu do tzw. kontrolowanych i niekontrolowanych transakcji rajowych obowiązuje jednolity próg dokumentacyjny wynoszący 100 000 zł.

Jednocześnie zaproponowano wprowadzenie nowego ust. 1a, w którym rozszerzono obowiązki dokumentacyjne na transakcje kontrolowane lub transakcje inne niż transakcje

kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel w rozumieniu przepisów ustawy ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym.

W obecnie obowiązującym brzmieniu przepisu art. 23za ustawy posłużono się pojęciem podatnika. Nie ma uzasadnienia brak obowiązku dokumentacyjnego w odniesieniu do tzw. transakcji rajowych dokonywanych przez spółki niebędące osobami prawnymi.

Zrezygnowano z niezdefiniowanego pojęcia dokonywania „bezpośrednio lub pośrednio” zapłaty należności na rzecz tzw. podmiotu rajowego, które budziło wątpliwości interpretacyjne. Użycie pojęcia „rzeczywisty właściciel” (beneficial owner) zdefiniowanego ustawowo oraz mającego oparcie w bogatym dorobku doktryny będzie rozwiązaniem mniej wątpliwym interpretacyjnie.

W ust. 1b wprowadzono domniemanie, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym, w sytuacji gdy kontrahent podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym. Ustalenia tych okoliczności podatek lub spółka niebędąca osobą prawną powinny dokonywać z zachowaniem zasad należytej staranności.

#### **Art. 1 pkt 10 projektu ustawy – dotyczy dodanego w art. 23zc ust. 1a ustawy o PIT**

Dodany przepis przewiduje rozszerzenie zakresu elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych dot. transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych o uzasadnienie gospodarcze. Uzasadnienie to ma na celu wyjaśnienia przez podatnika przyczyn gospodarczych zawarcia transakcji z podmiotem z tzw. rajów podatkowych. Informacje te powinny umożliwić ocenę czy tzw. podmiot rajowy prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. Ważnym elementem tego uzasadnienia jest również test korzyści (benefit test), tj. opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych. Korzyść ekonomiczna może przejawiać się w poprawie konkurencyjności, pozyskaniu nowej technologii, itp. Należy zatem ocenić w szczególności, czy podmiot powiązany, działając racjonalnie ekonomicznie, zdecydowałby się nabyć świadczenie od podmiotu rajowego.

#### **Art. 1 pkt 11 projektu ustawy – dotyczy w art. 24 zmian w ust. 5 pkt 1a, 1b i 9 oraz ust. 5e ustawy o PIT**

Zmieniane przepisy dotyczą określenia dochodu (przychodu) z udziału w zyskach osób prawnych, w tym także dochodu ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce m.in. komandytowo–akcyjnej (ust. 5 pkt 1a), dochodu z wystąpienia wspólnika ze spółki m.in. komandytowo–akcyjnej (ust. 5 pkt 1b), odsetek od udziału kapitałowego wypłacanych na rzecz wspólnika przez spółkę m. in. komandytowo–akcyjną (ust. 5 pkt 9). Zmieniany przepis art. 24 ust. 5e określa sposób ustalenia dochodu ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce, o którym mowa w ust. 5 pkt 1a, oraz z wystąpienia wspólnika ze spółki, o którym mowa w ust. 5 pkt 1b ustawy o PIT.

Proponowane w projekcie ustawy zmiany dostosowują te regulacje do spółki komandytowej i spółki jawnej, które uzyskają status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. W konsekwencji tych zmian dochodem z udziału w zyskach osób prawnych będzie również, analogicznie jak ma to miejsce w odniesieniu spółki komandytowo–akcyjnej, dochód faktycznie uzyskany z udziału w spółce komandytowej, np. w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego lub w związku z wystąpieniem wspólnika ze spółki komandytowej.

#### **Art. 1 pkt 12 projektu ustawy – dotyczy zmiany w art. 27g ustawy o PIT**

Ulga abolicyjna, o której mowa w art. 27g ustawy o PIT została wprowadzona do systemu podatku dochodowego od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 894).

Istotą ulgi abolicyjnej jest zniesienie skutku metody proporcjonalnego odliczenia w stosunku do wybranych źródeł przychodów i zrównanie ich efektywnego opodatkowania ze skutkiem jaki powoduje metoda wyłączenia z progresją.

Obecnie z ulgi abolicyjnej mogą skorzystać podatnicy osiągający przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z następujących źródeł:

- 1) o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub
- 2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi.

Ulga abolicyjna znajduje zatem obecnie zastosowanie do szeroko określonych źródeł przychodów uzyskiwanych za granicą: z pracy najemnej, działalności wykonywanej osobiście, praw majątkowych i pozarolniczej działalności gospodarczej. Ulgę abolicyjną mogą stosować podatnicy bez względu na wysokość przychodów osiągniętych ze źródeł objętych tą ulgą.

Od czasu wprowadzenia ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego, uwarunkowania stanowiące uzasadnienie jej obowiązywania uległy zasadniczym zmianom. Wprowadzenie ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego wychodziło naprzeciw potrzebom Polaków, którzy po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej w 2004 r. na masową skalę wyjeżdżali za granicę w celu poszukiwania pracy oraz innych, nowych źródeł dochodów. Polscy podatnicy nie byli świadomi konieczności rozliczenia się z podatku dochodowego w Polsce od dochodów osiągniętych za granicą. Konsekwencje zarobkowania za granicą były różne w zależności od państwa, w którym były osiągnięte dochody. W przypadku państw, z którymi została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidująca metodę wyłączenia z progresją, fakt osiągnięcia wyłącznie dochodów zagranicznych nie powodował obowiązku rozliczenia się z tych dochodów w Rzeczypospolitej Polskiej. Natomiast w przypadku państw, z którymi łączyła Rzeczpospolitą Polską umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidująca metodę

proporcjonalnego odliczenia, dochody zagraniczne podlegały zadeklarowaniu i rozliczeniu z podatku dochodowego w kraju, nawet jeżeli były to jedyne dochody podatnika. Brak świadomości polskiej emigracji o konieczności rozliczenia się dochodów zagranicznych w kraju był często przyczyną dużych zaległości podatkowych, które w ostateczności skłaniały polskich podatników do przymusowej emigracji w obawie przed podatkowymi konsekwencjami powrotu do kraju. Wychodząc naprzeciw trudnościom polskich podatników osiągających dochody zagranicą, do polskiego systemu podatkowego została wprowadzona ulga abolicyjna, która zrównała obciążenia podatkowe osób rozliczających się według metody proporcjonalnego odliczenia z osobami rozliczającymi się na zasadach metody wyłączenia z progresją. Bez względu zatem na rodzaj umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania łączącej Rzeczpospolitą Polską z państwem zarobkowania, każdy podatnik miał równe obciążenia podatkowe.

### **Od chwili wprowadzenia do systemu podatkowego ulgi abolicyjnej w 2008 r., uwarunkowania stanowiące uzasadnienie do wprowadzenia tej ulgi uległy zmianom.**

- wzrost świadomości podatników

W pierwszej kolejności należy wskazać, że wzrosła świadomość podatników uzyskujących dochody za granicą, w zakresie konsekwencji podatkowych osiągania dochodów w drugim państwie. Obecnie powszechnie znane są różnice w zasadach rozliczania się z zagranicznych dochodów według metody proporcjonalnego odliczenia oraz metody wyłączenia z progresją. Podatnicy mają swobodę kreowania swojej sytuacji podatkowej poprzez wybór państwa, w którym będą osiągały dochody, do których będzie miała zastosowanie odpowiednia metoda.

- ewolucja metod unikania podwójnego opodatkowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania

Od czasu rozpoczęcia obowiązywania ulgi abolicyjnej, nastąpiły zmiany szeregu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie stosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania, w szczególności w odniesieniu do państw członkowskich UE. Zgodnie z realizowaną przez Ministerstwo Finansów polityką w zakresie zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w ramach relacji z państwami UE następowało stopniowe ujednolicanie przepisów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania, w kierunku stosowania metody wyłączenia z progresją, jako podstawowej metody unikania podwójnego opodatkowania, mającej zastosowanie do większości kategorii przychodów. W 2008 r., w którym ulga abolicyjna zaczęła obowiązywać, metodę proporcjonalnego odliczenia przewidywały umowy z 5 państwami członkowskimi UE (Austria, Belgią, Danią, Finlandią i Holandią). Następnie, do końca 2018.r., w grupie państw unijnych, metodę proporcjonalnego odliczenia przewidywały tylko umowy z Belgią i Holandią. Oznaczało to, że w relacjach z państwami członkowskimi UE zaczęła obowiązywać metoda wyłączenia z progresją jako podstawowa metoda unikania podwójnego opodatkowania. Czyniło to w dużej mierze niepotrzebnym korzystanie z ulgi abolicyjnej i już na tym etapie świadczyło o wypełnieniu przypisanej jej funkcji w systemie polskiego prawa podatkowego.



Jednocześnie stosowana w polskich umowach metoda wyłączenia z progresją była wyrazem polityki wielu państw w tym obszarze zmierzającym do wyłączenia z opodatkowania w państwie rezydencji przychodów osiąganych za granicą. Takie cele przyświecały również wprowadzeniu instytucji ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego, która pełni rolę uzupełniającą do metody wyłączenia z progresją poprzez niwelację skutku podatkowego metody proporcjonalnego odliczenia.

Następnie polityka podatkowa realizowana przez środowisko międzynarodowe w tym zakresie uległa zmianie. Obecnie Polska realizuje politykę podatkową w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w oparciu o rozwiązania o charakterze międzynarodowym przyjęte na forum Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). W ramach realizowanego przez OECD projektu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), którego celem jest identyfikacja i przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i przerzucaniu zysków, wskazano, iż metoda wyłączenia z progresją, która polega na zwolnieniu z opodatkowania dochodu w państwie rezydencji, w sytuacji gdy dochód korzysta w drugim państwie ze zwolnienia z opodatkowania wynikającego z prawa krajowego tego państwa, może powodować podwójne nieopodatkowanie dochodów (w państwie uzyskania dochodu ze względu na zwolnienia wynikające z prawa państwa źródła oraz w państwie rezydencji, ze względu na przewidzianą w umowie metodę wyłączenia z progresją). Takim nadużyciom zapobiega metoda proporcjonalnego odliczenia, zgodnie z którą dochód, który może być opodatkowany w drugim państwie, powinien zostać rozliczony również w państwie rezydencji, przy czym podatek zapłacony za granicą podlega proporcjonalnemu odliczeniu od podatku w państwie rezydencji.

W wyniku podjętych działań na forum OECD, w dniu 7 czerwca 2017 r. została podpisana Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (Konwencja MLI). Konwencja ta została ratyfikowana przez Polskę w dniu 4 stycznia 2018 r.

Konwencja MLI postuluje wprowadzenie w dwustronnych umowach podatkowych, metody odliczenia proporcjonalnego jako podstawowej i najbardziej skutecznej metody unikania podwójnego opodatkowania. Ratyfikując Konwencję MLI, Polska zadeklarowała, że będzie dążyć do ujednoczenia sposobu eliminacji podwójnego opodatkowania, poprzez wprowadzenie w umowach podatkowych metody odliczenia proporcjonalnego oraz zastąpienie nią dotychczas stosowanej metody wyłączenia z progresją w obowiązujących umowach.

Należy również wskazać, że metoda proporcjonalnego odliczenia stanowi podstawowy mechanizm unikania podwójnego opodatkowania w tzw. sytuacji bezumownej, czyli w relacjach z państwami, z którymi Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Aktualne założenia polityki realizowanej przez Ministerstwo Finansów w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują zatem ujednoczenie przepisów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania, w kierunku stosowania metody odliczenia proporcjonalnego jako podstawowej metody unikania podwójnego opodatkowania.

Należy podkreślić, że Konwencja MLI, której stroną jest Rzeczpospolita Polska stanowiła konsensus środowiska międzynarodowego w zakresie sposobu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w sytuacjach transgranicznych i metoda proporcjonalnego odliczenia została zaakceptowana jako najskuteczniejszy mechanizm zapobiegania zjawisku podwójnego opodatkowania, zarówno z punktu widzenia podatników i jak z punktu widzenia zabezpieczenia interesów podatkowych budżetu państwa.

W konsekwencji zmian wynikających z polityki podatkowej w obszarze umów oraz w związku z wejściem w życie Konwencji MLI obecnie metodę odliczenia proporcjonalnego przewidują umowy zawarte m.in. z: Austrią, Finlandią, Holandią, Irlandią, Izraelem, Japonią, Kazachstanem, Litwą, Nową Zelandią, Rosją, Słowacją, Słowenią, Stanami Zjednoczonymi oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną. Kolejne umowy będą objęte tymi zmianami w niedalekiej przyszłości.

Niezależnie od powyższego, zgodnie z przyjętą przez Rzeczpospolitą Polską polityką w zakresie zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania, we wszystkich pozostałych umowach, w których nie doszło do wprowadzenia metody proporcjonalnego odliczenia wskutek ratyfikacji Konwencji MLI, Rzeczpospolita Polska podejmuje starania do wprowadzenia zmian w tym zakresie na skutek renegeacji bilateralnych.

Pomimo konsekwentnej polityki międzynarodowej realizowanej przez państwo polskie w obszarze umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, skutek podatkowy metody proporcjonalnego odliczenia ulega systematycznemu zniesieniu w wyniku dalszego obowiązywania ulgi abolicyjnej. Pomimo zatem działań podejmowanych przez Rzeczpospolitą Polską w celu respektowania międzynarodowych wytycznych w obszarze zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu oraz uchylaniu się od opodatkowania, efekt podatkowy jest wciąż identyczny, jakby wyżej opisane zmiany nie nastąpiły i wciąż obowiązywałaby metoda wyłączenia z progresją. Stosowanie ulgi abolicyjnej w pełnej wysokości, bez określenia limitów ograniczających jej stosowanie niweluje zatem skutek polskiej polityki międzynarodowej w obszarze umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na przestrzeni ostatnich lat.

W związku z tym, że wolą polskiego ustawodawcy jest zamiana w tych umowach, w których jest to możliwe, metody unikania podwójnego opodatkowania z metody wyłączenia na metodę proporcjonalnego odliczenia należy zauważyć, że w takiej sytuacji stosowanie ulgi abolicyjnej na niezmienionych zasadach które zakładają „premiowanie” stosowania metody wyłączenia w stosunku do wszystkich podatników osiągających dochody za granicą, bez względu na ich wysokość, przestaje być uzasadnione.

- negatywne konsekwencje związane z wykorzystywaniem ulgi do agresywnej polityki podatkowej, przy wykorzystaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Kolejnym zjawiskiem nasilającym się w ostatnich latach jest praktyka wykorzystywania ulgi abolicyjnej do celów agresywnego planowania podatkowego, skutkującego podwójnym nieopodatkowaniem dochodów.

Należy podkreślić, że podwójne nieopodatkowanie dochodów jest zjawiskiem niepożądanym, skutkującym uszczupleniem przychodów budżetowych, zwalczanym przez administracje podatkowe na całym świecie.

Przykładem ilustrującym praktyki agresywnego planowania podatkowego, wykorzystującego metody unikania podwójnego opodatkowania oraz ulgę abolicyjną, jest prowadzenie działalności gospodarczej przez polskiego rezydenta za pomocą spółki osobowej położonej w państwie, w którym traktowana jest w całości lub częściowo jako podmiot „transparenty podatkowo”, tj. przychód spółki opodatkowany jest na poziomie jej wspólników (np. udział polskiego rezydenta w transparentnej podatkowo spółce komandytowo-akcyjnej). Dochody z tytułu tej działalności, jako dochody zakładu, podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym spółka osobowa jest położona, przy czym często korzystają z różnego rodzaju zwolnień z opodatkowania przewidzianych w prawie krajowym tego państwa. Jednocześnie Rzeczpospolita Polska, jako państwo rezydencji podatnika, obowiązana jest zastosować metodę unikania podwójnego opodatkowania wynikającą z umowy, tj. metodę proporcjonalnego odliczenia. Jednakże skutek tej metody w stosunku do dochodów z działalności gospodarczej zostaje zniwelowany poprzez działanie ulgi abolicyjnej, która zezwala osobom fizycznym uzyskującym dochody z działalności gospodarczej za granicą, do których ma zastosowanie metoda proporcjonalnego odliczenia, rozliczyć się na zasadach zrównanych z metodą wyłączenia z progresją. W tym przypadku skutek zastosowania ulgi abolicyjnej jest niezgodny z jej pierwotnym założeniem, gdyż bez względu na wysokość dochodów osiągniętych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, ulga powoduje podwójne nieopodatkowanie wszystkich, nawet bardzo wysokich dochodów zarówno w państwie ich uzyskania jak i w państwie rezydencji.

- Zasada powszechności opodatkowania

Każde państwo, chcąc realizować różnorodne cele i zadania, musi posiadać na to środki finansowe. Poprzez podatki sięga zatem do dochodów swoich obywateli. Jedną z podstawowych zasad wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP jest zasada sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania. Zasada sprawiedliwości podatkowej stanowi uszczegółowienie zasady sprawiedliwości społecznej w kontekście sprawiedliwości obciążeń fiskalnych obywateli, przy czym nie oznacza ona przyznania równych praw i obowiązków wszystkim obywatelom<sup>18</sup>.

Podstawową zasadą, na jakiej oparto ustawę o PIT, jest powszechność opodatkowania. Zgodnie z tą zasadą opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wprost wymienionych przez ustawodawcę jako wolne od podatku bądź dochodów, od których Minister Finansów zaniechał poboru podatku.

Wyrażona w ustawie o PIT zasada powszechności opodatkowania w pełni odzwierciedla wspomniany już art. 84 Konstytucji RP, który zobowiązuje każdego polskiego obywatela do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatku, określonych w ustawie. Pomimo, że podstawową funkcją ustawy podatkowej jest funkcja fiskalna, czyli gromadzenie dochodów budżetowych, to przez niektóre rozwiązania podatkowe (ulgę i zwolnienia

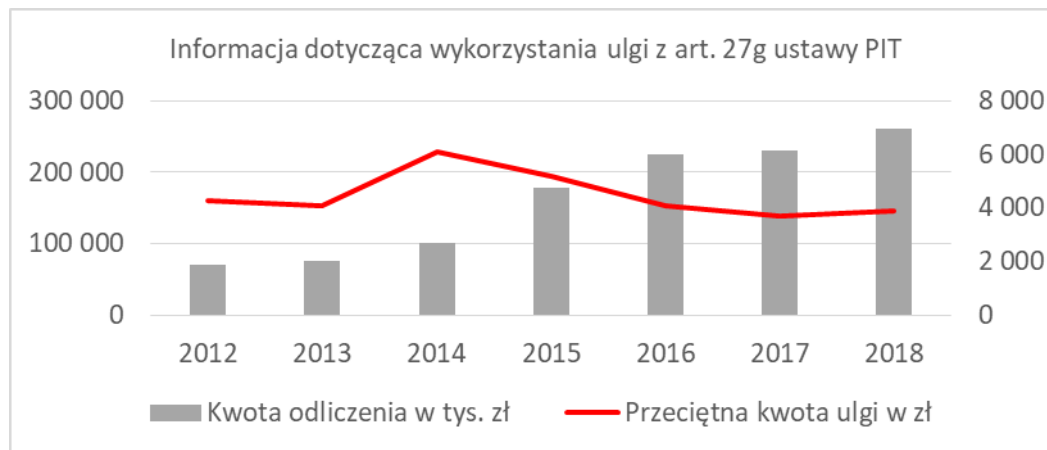
---

<sup>18</sup> Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., sygn. akt K.22/95, OTK 1996/3/21.

przedmiotowe) ustawa o PIT stanowi jeden z elementów polityki społecznej państwa, gdyż wspiera pożądane społecznie cele. Istnieją w tej ustawie regulacje, które uwzględniają sytuację osób znajdujących się w trudnej sytuacji życiowej, rodzinnej, zdrowotnej lub materialnej. Wiele regulacji adresowanych do obywateli żyjących w trudnej sytuacji zdrowotnej i materialnej zawiera określony w art. 21 ust. 1 ustawy o PIT katalog zwolnień przedmiotowych.

Szczególnie w tym kontekście przedłużenie obowiązywania ulgi abolicyjnej nie znajduje obecnie „systemowego” uzasadnienia. Odmiennie bowiem niż w momencie wprowadzenia ulgi do polskiego systemu podatkowego, adresatami ulgi nie są osoby znajdujące się w trudnej sytuacji życiowej czy materialnej, bądź osoby nieświadome ciążących na nich obowiązków podatkowych.

Analiza zeznań podatkowych z podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie ulgi abolicyjnej wykazała, że ilość osób korzystających z ulgi systematycznie wzrasta (za 2012 r. -17 tys. podatników, za 2018 r. 67 tys. podatników).

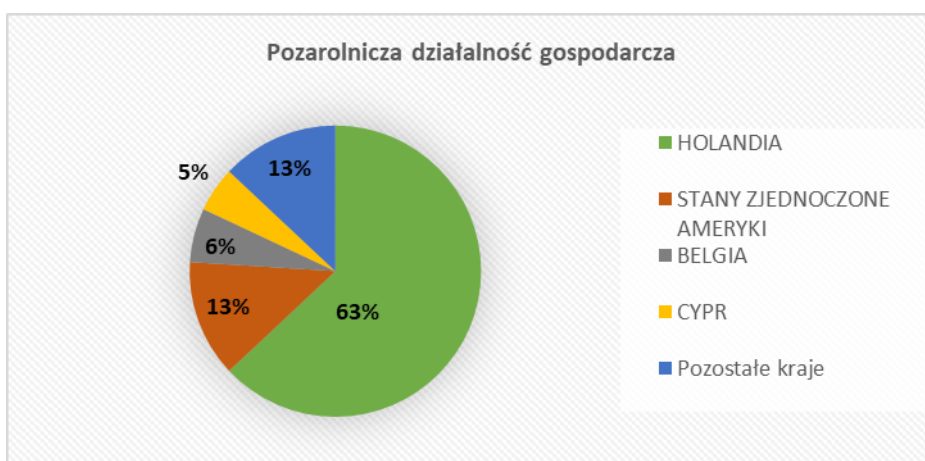
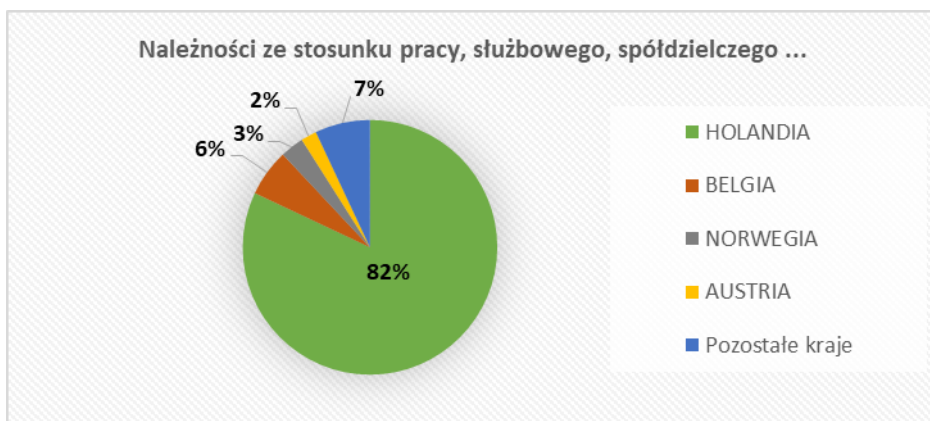


W rozliczeniu podatku dochodowego za 2018 r. łączna wartość odliczonej od podatku przez podatników ulgi abolicyjnej wyniosła 261 mln zł. W tej grupie 39% podatników (ok. 26 tys.) odliczyło z tytułu ulgi kwotę przekraczającą 1360 zł, czyli w ich przypadku odliczenie przekroczyło wysokość kwoty zmniejszającej podatek przewidzianej przepisami ustawy dla najniższej podstawy obliczenia podatku (do wysokości 8000 zł).

W sposób następujący kształtują się dochody, o których mowa w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy o PIT za 2018 r., podlegające uldze abolicyjnej, według państwa ich uzyskania (osiągnięte z dwóch głównych źródeł przychodów):

- należności ze stosunku pracy, służbowego, spółdzielczego i z pracy nakładczej, a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, wypłaconych przez zakład pracy,
- pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>19</sup>

<sup>19</sup> Według danych z Informacji o wysokości dochodów/przychodów z zagranicy i zapłaconym podatku PIT/ZG za 2018 r.



W związku z powyższym, w 2018 r. głównym państwem osiągnięcia przychodów z zagranicy, które mogą skorzystać z ulgi abolicyjnej z tytułu pracy najemnej była Holandia. Spośród państw, do których ma zastosowanie metoda proporcjonalnego odliczenia, również Holandia była głównym miejscem osiągnięcia przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą.

Natomiast wysokość przychodów osiągniętych za granicą, które mogły być objęte ulgą abolicyjną, zadeklarowanych przez podatników w rozliczeniu podatku dochodowego za 2018 r. kształtowała się następująco:

Źródło przychodu	Przeciętny dochód z art. 27 ust. 9 i 9a ustawy PIT
opodatkowanie przy zastosowaniu skali podatkowej	
Należności ze stosunku pracy	49 781 zł
Pozarolnicza działalność gospodarcza	95 816 zł
Działalność wykonywana osobiście, o której mowa w art. 13 (w tym umowy o dzieło i zlecenia)	40 082 zł

Prawa autorskie i inne praw, o których mowa w art. 18 ustawy	41 850 zł
opodatkowanie wg 19% stawki podatku	
Pozarolnicza działalność gospodarcza	338 243 zł

Dane z Informacji o wysokości dochodów/przychodów z zagranicy i zapłaconym podatku PIT/ZG za 2018 r.

Oznacza to zarobki kształtujące się na poziomie zbliżonym do przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w 2018 r, które wyniosło 4003,88 zł<sup>20</sup>, natomiast w przypadku niektórych źródeł przychodów, np. przychodów osiąganych z pozarolniczej działalności gospodarczej, przychody znacznie przekroczyły wysokość przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w tym okresie.

W tym kontekście, nie można zatem uznać systemowej zasadności obowiązywania ulgi abolicyjnej w stosunku do wszystkich dochodów osiąganych za granicą przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

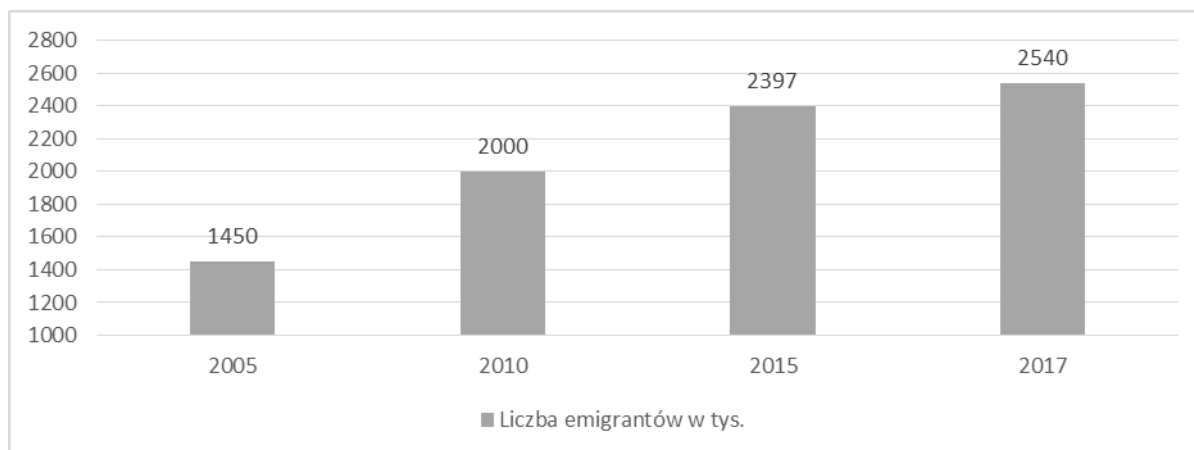
Należy także zwrócić uwagę na nieuzasadnione uprzywilejowanie sytuacji osób osiągających wysokie dochody za granicą w stosunku do osób osiągających przychody na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ta ostatnia grupa podatników w rozliczeniu podatku dochodowego może korzystać wyłącznie z ulg i zwolnień podatkowych przewidzianych w ustawie podatkowej, które również mają zastosowanie do przychodów osiąganych zagranicą. Jednak dodatkowo przychody zagraniczne w wyniku objęcia ulgą abolicyjną korzystają z kolejnego pomniejszenia obciążenia podatkowego, co powoduje nieuzasadnione uprzywilejowanie tej grupy podatników zarobkujących za granicą.

- Funkcja behawioralna prawa podatkowego

Ulga abolicyjna stanowi zachętę do podejmowania aktywności ekonomicznej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co często stanowi pierwszy etap procesu stałej relokacji miejsca zamieszkania za granicę. Przybliżoną skalę tego zjawiska pokazują dane dotyczące emigracji czasowej cyklicznie publikowane przez Główny Urząd Statystyczny.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> <https://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/lista-komunikatow-i-obwieszczen/obwieszczenie-w-sprawie-przecietnego-wynagrodzenia-miesiecznego-w-gospodarce-narodowej-w-2018-r-i-w-drugim-polroczu-2018-r-276,6.html>

<sup>21</sup> Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004-2017, s. 2. <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/migracje-zagraniczne-ludnosc/informacja-o-rozmiarach-i-kierunkach-czasowej-emigracji-z-polski-w-latach-2004-2017,2,11.html>



Emigracja powoduje szereg ujemnych skutków, do których można zaliczyć m.in.: starzenie się społeczeństwa, nieefektywną alokację nieodpłatnych świadczeń społecznych (tzw. pasażerowie na gapę) oraz przede wszystkim negatywne oddziaływanie na rozwój gospodarczy kraju<sup>22</sup>.

Wyżej wymienione skutki dodatkowo pogłębia okoliczność, że duży odsetek emigrantów stanowią wysoko wykwalifikowane osoby fizyczne, których obecność w kraju ponadprzeciętnie przyczyniłaby się do dynamicznego rozwoju gospodarczego naszego państwa (tzw. drenaż mózgow)<sup>23</sup>.

Konsekwencje tego niepokojącego zjawiska obrazuje raport „Migration and Brain Drain” opracowany przez World Bank Group<sup>24</sup>. Zgodnie z nim w Rzeczypospolitej Polskiej nastąpił ostry spadek liczby ludności aktywnej zawodowo (o około 0,35 mln osób od 2015 r.). Pomimo rosnącego wynagrodzenia za pracę oraz większej liczby pracowników zagranicznych, niedobory siły roboczej wpływają na rynek działalności gospodarczej, m.in. wskaźnik wolnych miejsc pracy wzrósł w ostatnim czasie o 0,2 pp do 1,2%. Z przedstawionych w raporcie prognoz wynika, iż w końcu nastąpi niedobór siły roboczej w dużym stopniu obciążający potencjalny wzrost PKB. Polska jest na zaawansowanym etapie przemian demograficznych: liczba ludności w wieku produkcyjnym już się zmniejsza i przewiduje się dalszy jej spadek w nadchodzących latach. Jednoczesne starzenie się i kurczenie się siły roboczej może negatywnie wpłynąć na zdolność produkcyjną i inwestycje w Rzeczypospolitej Polskiej<sup>25</sup>.

Ze względu na powyższe, konieczne jest przemodelowanie polskiego systemu podatkowego w zakresie regulacji związanych z podejmowaniem przez osoby fizyczne aktywności ekonomicznej poza granicami kraju. Nowe podejście wymaga stopniowej eliminacji rozwiązań sprzyjających relokacji miejsca zamieszkania lub miejsca osiągnięcia dochodów

<sup>22</sup> Przykładowo zob. Elżbieta M. Kacperska, Międzynarodowe przepływy siły roboczej, Zeszyty Naukowe SGGW Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 116/2016, s. 27, [http://sj.wne.sggw.pl/article-EIOGZ\\_2016\\_n116\\_s21/](http://sj.wne.sggw.pl/article-EIOGZ_2016_n116_s21/)

<sup>23</sup> „Drenaż mózgow” czyli migracje potencjału intelektualnego <https://www.parp.gov.pl/component/publications/publication/drenaz-mozgow-czyli-migracje-potencjalu-intelektualnego>

<sup>24</sup> <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/657051570692065211/world-bank-eca-economic-update-fall-2019>

<sup>25</sup> tamże

poza granice kraju (np. ulga abolicyjna) oraz jednoczesnego tworzenia mechanizmów zachęcających do pozostania w kraju (np. zerowy PIT dla młodych podatników), a także powrotu do kraju osób, które w poprzednim latach wyemigrowały (np. ulga na powrót).

W tym kontekście należy również zwrócić uwagę, że w dużej mierze zastosowanie ulgi abolicyjnej pokrywa się z głównymi kierunkami emigracji na pobyt czasowy Polaków (m.in. Wielka Brytania, Holandia i Irlandia)<sup>26</sup>. W konsekwencji można oczekiwać, że ograniczenie stosowania ulgi w stosunku do najlepiej zarabiających Polaków przynajmniej częściowo osłabi negatywne skutki omawianego zjawiska.

Końcowo podkreślenia wymaga, że metoda odliczenia proporcjonalnego, która w wyniku ograniczenia stosowania ulgi abolicyjnej będzie mogła być w pełni stosowana, gwarantuje pełniejszą kontrolę nad dochodami osiągniętymi za granicą, przy czym jednocześnie usuwa możliwe niekorzystne podwójne opodatkowanie dochodów. Stosowanie metody proporcjonalnego odliczenia zabezpiecza zatem interesy podatkowe zarówno podatników jak i budżetu państwa.

Z powyższych względów, w art. 1 pkt 12 lit. a projektu przewiduje się zmianę art. 27g ustawy o PIT poprzez ustanowienie limitu wysokości ulgi abolicyjnej. W art. 27g ust. 2 ustawy o PIT, dodaje się drugie zdanie, zgodnie z którym podatnicy będą mogli dokonać odliczenia od podatku dochodowego kwoty ulgi, jednak w wysokości nieprzekraczającej kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy o PIT. Zgodnie z tym przepisem, dla podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej kwoty 8000 zł, kwota zmniejszająca podatek wynosi 1360 zł. Wszyscy podatnicy będą zatem mogli dalej korzystać z ulgi abolicyjnej, przy czym kwota odliczenia od podatku dochodowego z tego tytułu nie będzie mogła przekroczyć kwoty 1360 zł. W ten sposób utrzymany będzie dotychczasowy cel ulgi abolicyjnej, zmierzający do zmniejszenia obciążeń podatkowych grupy podatników najbardziej tego potrzebującej, przy jednoczesnym wyeliminowaniu nadużyć występujących przy korzystaniu z ulgi abolicyjnej przez podatników osiągających wysokie dochody zagraniczne.

Jednocześnie w art. 1 pkt 12 lit. b dodaje się nowy ust. 5 w art. 27g ustawy o PIT, który przewiduje wyjątek od ograniczenia odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej wprowadzonego w art. 27g ust. 2 zdanie drugie ustawy o PIT. Zgodnie z art. 27g ust. 5 ustawy o PIT, do dochodów osiąganych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1 i art. 13 pkt 8 lit. a i pkt 9 ustawy o PIT, z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw nie stosuje się wyżej omawianego limitu odliczenia ulgi abolicyjnej. Podatnicy rozliczający się z tych dochodów w Polsce będą zatem uprawnieni do odliczania ulgi abolicyjnej w pełnej wysokości, bez stosowania limitu, o którym mowa w art. 27g ust. 2 zdanie drugie ustawy o PIT.

### **Art. 1 pkt 13 projektu ustawy – dotyczy zmiany w art. 30f ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT**

---

<sup>26</sup> Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004-2017, s. 2.



Zmiana dotyczy przepisów regulujących opodatkowanie dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika objętego nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Zmiana dotyczy przepisu określającego zagraniczną jednostkę kontrolowaną. W obecnym brzmieniu art. 30f ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT, zagraniczną jednostką kontrolowaną jest zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy o PIT. Zmiana polega na objęciu tą definicją również zagranicznej jednostki mającej siedzibę lub zarząd lub zarejestrowaną lub położoną na terytorium lub w kraju wymienionym w aktualnym obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej.

Na podstawie art. 86a § 10 ustawy – Ordynacja podatkowa, minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”:

1) listę krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,

2) dzień przyjęcia wykazu, o którym mowa w pkt 1, przez Radę Unii Europejskiej

– w terminie 7 dni od dnia przyjęcia tego wykazu.

Przepis art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej wszedł w życie 1 lipca 2020 r. i został wprowadzony ustawą z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106).

#### **Art. 1 pkt 14 dotyczy dodawanych w art. 41 ust. 4f–4h w ustawie o PIT**

Przedmiotowa regulacja zmienia zasady rozliczania dochodów ze zbycia udziałów w tzw. spółkach nieruchomościowych analogicznie jak w dodawanym w ustawie o CIT art. 26aa (szczegółowy opis do art. 2 pkt 22 projektu ustawy).

#### **Art. 1 pkt 15 projektu ustawy – dotyczy zmiany w art. 52pa ustawy o PIT**

W podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadza się rozwiązanie uprawniające podatników do skorzystania ze zwolnienia z podatku od przychodów z budynków także w przypadku, gdyby po dniu 31 grudnia 2020 r. (koniec terminu obecnie obowiązującego zwolnienia), nadal obowiązywał w Rzeczypospolitej Polskiej stan epidemii związany z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. Zgodnie z projektem, we wskazanych okolicznościach zwolnienie od podatku znajdzie zastosowanie również po dacie 31 grudnia 2020 r.

#### **2) Zmiany w art. 2 dotyczące ustawy o CIT**

## **Art. 2 pkt 1 projektu ustawy – dotyczy art. 1 ust. 3 pkt 1, 1a oraz dodanie ust. 4–7**

Celem zmian w art. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych jest uszczelnienie systemu podatkowego oraz odpowiedź na tworzone przez podatników struktury optymalizacyjne z wykorzystaniem spółek komandytowych, w których komplementariuszem jest spółka z o.o., zaś komandytariuszem – zwykle wspólnik lub wspólnicy będący osobami fizycznymi. Należy przypomnieć, iż w przypadku takiej spółki komandytowej komplementariusz za zobowiązania spółki odpowiada całym swoim majątkiem, zaś odpowiedzialność komandytariusza jest kwotowo ograniczona do sumy komandytowej.

W praktyce zatem sytuacja prawna oraz odpowiedzialność komandytariusza w spółce komandytowej jest zbliżona do sytuacji prawnej oraz odpowiedzialności wspólników spółki kapitałowej (np. spółki z o.o.).

Uznając zatem, iż brak jest racjonalnego uzasadnienia dla dalszego podatkowego różnicowania zasad opodatkowania komandytariusza w spółce komandytowej z zasadami dotyczącymi wspólników spółki kapitałowej proponuje się nadanie spółce komandytowej statusu podatnika podatku dochodowego.

W takim przypadku do komplementariusza takiej spółki znajdować będą zastosowanie przepisy art. 22 ust. 1a-1e ustawy o CIT oraz art. 30a ust. 6a-6e ustawy o PIT pozwalające na odliczenie przez ten podmiot od podatku dochodowego wyliczonego od dochodu z udziału w zyskach spółki komandytowej, kwoty podatku zapłaconej przez tę spółkę, proporcjonalnie obciążającej zysk komplementariusza uzyskany z udziału w takiej spółce. W konsekwencji komplementariusz spółki komandytowej podlegać będzie podobnym obciążeniom podatkowym jak wspólnicy spółek podatkowo transparentnych (spółek niebędących podatnikami podatku dochodowego).

Jednocześnie, w przypadku spółek komandytowych, w których powiązania między wspólnikami nie wskazują na „optymalizacyjny cel” ich utworzenia, przewiduje się wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów komandytariuszy takich spółek, skutkiem którego efektywne opodatkowanie dochodów takich komandytariuszy z udziału w zyskach spółki komandytowej – w godziwej wysokości - pozostanie na porównywalnym poziomie, do efektywnego opodatkowania takich komandytariuszy wynikającego z ustawy o CIT i ustawy o PIT w ich brzmieniu obowiązującym do końca 2020 r.

W ramach uszczelniania systemu podatkowego projekt przewiduje szczególne rozwiązania w zakresie podatkowej kwalifikacji spółki jawnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Założeniem proponowanych regulacji nie jest jednak nałożenie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym na spółki jawne przez generalne nadanie im statusu „podatnika podatku dochodowego”, lecz zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku wspólników takich spółek (bezpośrednich i pośrednich).

W sytuacji, gdy zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi, wspólnicy/podatnicy takich podmiotów – zarówno zagraniczni jak i krajowi – w sposób zgodny z obowiązującymi przepisami regulują swoje zobowiązania podatkowe, z tytułu udziału w zyskach mającej siedzibę na terytorium Polski spółki jawnej, proponowane zmiany nie nałożą na tych wspólników/podatników żadnych dodatkowych obciążeń podatkowych, pod warunkiem, że spółka przekaze do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na jej siedzibę oraz właściwego dla wspólnika informację o podatnikach uzyskujących dochody z udziału w jej zyskach oraz o wielkości posiadanych przez każdego z nich prawach do takiego udziału.

Identyfikacja takich wspólników/podatników następować będzie zatem na podstawie informacji przesyłanej przez spółkę niemającą osobowości prawnej do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na jej siedzibę oraz urzędem skarbowym właściwym ze względu na siedzibę/miejsce zamieszkania wskazanego w informacji wspólnika/podatnika krajowego lub zagranicznego oraz ewentualnie organom podatkowym wspólnika/podatnika zagranicznego, jeżeli umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczypospolita Polska, przewidują przekazywanie takich informacji.

Należy przy tym dodać, że jeżeli wspólnikami takiej spółki niemającej osobowości prawnej, mającej siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, są krajowi podatnicy podatku dochodowego (w tym osoby prawne i osoby fizyczne), to wypracowane przez spółkę dochody podlegają „przypisaniu” do tych podatników i samoopodatkowaniu przez te podmioty w Polsce (zgodnie z zasadą nieograniczonego obowiązku podatkowego). Podobnie w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wspólnicy takiej spółki będący rezydentami podatkowymi innego państwa. W takim bowiem przypadku przyjęć co do zasady należy (z nielicznymi wyjątkami), iż nierezydent posiada w Polsce tzw. „zagraniczny zakład”, a w konsekwencji dochody nierezydenta wypracowane przez ten zakład również podlegają w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym (zgodnie z zasadą ograniczonego obowiązku podatkowego).

Jeżeli jednak spółka jawna (spółka niemająca osobowości prawnej) nie ujawniłaby organom podatkowym tożsamości wszystkich wspólników/podatników posiadających bezpośrednio lub pośrednio prawa do jej zysków (w wartości odpowiadającej 100% udziału w zysku), to na mocy proponowanego nowego przepisu art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy o CIT stawałaby się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i zobowiązana byłaby w takim przypadku określić uzyskany przez nią dochód i należny od niego podatek dochodowy oraz odprowadzić ten podatek do urzędu skarbowego właściwego ze względu na jej siedzibę.

Podstawowym celem wprowadzenia tych przepisów jest zatem uszczelnienie polskiego systemu podatkowego przez skuteczniejsze egzekwowanie już istniejącego i wynikającego z aktualnych przepisów obowiązku podatkowego oraz faktyczna realizacja akceptowanej również przez inne ustawodawstwa podatkowe zasady, iż dochody powinny podlegać opodatkowaniu w miejscu/w kraju, w którym były rzeczywiście wypracowane.

Wskazać należy, iż zmienione regulacje odnoszące się do spółki jawnej nie obejmowałyby spółek jawnych, których jedynymi wspólnikami byłyby osoby fizyczne, których tożsamość wynika z innych dokumentów składanych przez spółkę.

### **Art. 2 pkt 2 projektu ustawy – dotyczy art. 3 ust. 3 pkt 4, 4a i 4b ustawy o CIT**

Zmiana ma celu dostosowanie krajowych regulacji dotyczących źródeł dochodów osiągniętych przez nierezydentów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do standardów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zmienianych w drodze MLI. Konwencja MLI wprowadza określony przedział czasowy (365 dni) poprzedzający zbycie posiadanych udziałów, jak również rozszerza definicję pojęcia dochodu z udziałów/akcji o dochód z innych, o podobnym charakterze praw udziałowych w jednostce. W przypadku braku przyjęcia odpowiednich zmian w ustawie o CIT, Polsce przysługiwałoby prawo do opodatkowania dochodów ze sprzedaży udziałów w spółkach nieruchomościowych na mocy stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jednakże opodatkowanie nierezydenta w Polsce mogłoby wiązać się z trudnościami ze względu na brak harmonizacji pomiędzy postanowienia UPO zmienionej przez MLI a ustawodawstwem krajowym. Należy bowiem podkreślić, iż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowią samodzielnej podstawy do powstania obowiązku podatkowego w prawie krajowym, lecz jedynie rozgraniczają uprawnienia poszczególnych państw-stron UPO do opodatkowania danej kategorii dochodu.

Z powyższych powodów w art. 3 ust. 3 ustawy o CIT zmienia się oraz precyzuje treść pkt 4 i 4a definiujących dochód uzyskany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu zbycia udziałów spółki nieruchomościowej.

### **Art. 2 pkt 3 projektu ustawy – dotyczy art. 4a ustawy o CIT**

Zmiana ma na celu dostosowanie definicji „spółki” do rozszerzonego zakresu podmiotowego ustawy o CIT.

W art. 4a wprowadza się również definicję spółki nieruchomościowej, co związane jest z wprowadzeniem szczególnych regulacji w tym zakresie, dostosowujących przepisy krajowe do przepisów UPO, z uwagi na nieefektywność egzekwowania zobowiązań podatkowych od współników spółek nieruchomościowych.

### **Art. 2 pkt 4 projektu ustawy - dotyczy art. 7 ustawy o CIT**

Zmiana treści art. 7 ustawy o CIT ma na celu ograniczenie zjawiska wykorzystywania przez podatnika strat podatkowych innego podmiotu celem obniżenia własnych zobowiązań podatkowych. Aktualnie obowiązujące przepisy ustawy o CIT przewidują, iż poniesiona przez podatnika strata podatkowa obniżyć może dochód tego podatnika w kolejnych latach podatkowych (przez maksymalnie 5 lat podatkowych) oraz, że przy określaniu dochodu oraz straty nie podlegają uwzględnieniu straty przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców. Jedynym wyjątkiem od tej zasady jest przypadek przekształcenia spółki będącej podatnikiem w inną spółkę również będącą takim podatnikiem (np. przekształcenia spółki z o.o. w spółkę akcyjną). W tym bowiem przypadku zachowana zostaje tożsamość przekształcanego podmiotu; podatnik po przekształceniu jest tym samym podatnikiem co podmiot przed przekształceniem.

Przyjęta na gruncie ustawy o CIT zasada, iż podatnik może rozliczać straty, które sam poniósł, może jednak być nadużywana przez różnego rodzaju operacje restrukturyzacyjne, których celem jest to, aby strata poniesiona przez podatnika pomniejszyła dochody uzyskiwane przez inne przedsiębiorstwo. W szczególności podmiot ponoszący straty, którego działalność nie rokuje możliwości uzyskiwania w kolejnych latach dochodów i rozliczenia wykazanych strat z tymi dochodami może dokonać przejęcia lub zakupu innego przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części), po to tylko, aby o wartość poniesionych w przeszłości strat obniżyć podatkowe dochody tego innego przedsiębiorstwa.

Przykładowo spółka X Sp. z o.o. jest producentem specjalistycznego sprzętu medycznego i osiąga w związku ze swoją działalnością stosunkowo duże dochody oraz płaci od tych dochodów podatek dochodowy CIT. Celem obniżenia jej zobowiązań podatkowych wspólnicy spółki X znajdują „na rynku” i nabywają udziały spółki Y produkującej maszyny rolnicze, która w ubiegłych latach ponosiła istotne straty i której działalność została zawieszona, gdyż nie rokuje uzyskiwaniem w przyszłości dochodów. Następnie spółka Y przejmuje spółkę X, zmienia swoją nazwę na dotychczasową nazwę spółki X i teraz formalnie to spółka Y – działając pod nazwą spółki X – jest producentem specjalistycznego sprzętu medycznego (maszyn rolniczych już nie produkuje). Uzyskiwane z tej działalności dochody – w wyniku powyższych działań „restrukturyzacyjnych” – podlegają w spółce Y pomniejszeniu o straty podatkowe poniesione w uprzednich 5 latach przez spółkę Y. Na podstawie aktualnego brzmienia przepisów art. 7 ust. 5 ustawy o CIT, w opisanej sytuacji, spółka Y w 2021 r. dzięki takiej restrukturyzacji mogłaby od tego dochodu generowanego przez działalność polegającą na produkcji specjalistycznego sprzętu medycznego odliczyć: 50% straty spółki Y z 2020 r. + 50% straty spółki Y z 2019 r. + 50% straty spółki Y z 2018 r. + 50% straty spółki Y z 2017 r. + 50% straty spółki Y z 2016 r. i doprowadzić dzięki temu do takiego efektu optymalizacyjnego, iż mimo zyskowej działalności nie płaciłaby podatku dochodowego.

W celu zapobieżenia takim działaniom optymalizacyjnym proponuje się ograniczenie możliwości rozliczania strat w sytuacji w której podatnik przejął inny podmiot lub do podatnika wniesiony został wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub wkład pieniężny, za który podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Uwzględniając jednak fakt, iż powyższe działania (przejęcie innego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, uzyskanie wkładu pieniężnego za który podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa) mogą być przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych służących przywróceniu możliwości generowania przez takiego podatnika dochodów, ograniczenie możliwości uwzględniania strat przez podatnika uzależnione zostało od wystąpienia dodatkowych warunków, wskazujących na to, iż głównym celem tych działań było nieuzasadnione skorzystanie z możliwości pomniejszenia dochodu (powiększenia straty) innego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części innego przedsiębiorstwa, to jest:

- przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości lub w części był inny, niż przedmiot

faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub

- co najmniej 25% praw do udziału w zysku podatnika – w wyniku opisanych operacji restrukturyzacyjnych – uzyskał podmiot lub podmioty, które wcześniej praw takich nie posiadały.

**Art. 2 pkt 5** (zmiana w art. 8 polegająca na dodaniu ust. 2b)

Zmiana doprecyzowująca, wskazująca, iż w przypadku nabycia przez spółkę jawną statusu podatnika pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka nabyła ten status do końca przyjętego przez tę spółkę roku obrotowego.

**Art. 2 pkt 6** (zmiana w art. 9 polegająca na dodaniu ust. 2e)

Zmiana związana z możliwością uzyskania przez spółkę jawną statusu podatnika CIT. W takim przypadku spółka ta zobowiązana będzie:

- 1) zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości na dzień poprzedzający dzień nabycia tego statusu, oraz
- 2) wydzielić na kapitale podstawowym zyski wypracowane w okresie, w którym spółka ta nie posiadała statusu podatnika, jeżeli zyski te nie zostały podzielone między wspólników tej spółki.

**Art. 2 pkt 7** (zmiana w art. 11i ustawy o CIT)

Zmiana ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego i zapobieganie przerzucaniu dochodów do tzw. rajów podatkowych poprzez rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji. Projektowany przepis zakłada wprowadzenie możliwości szacowania wartości:

- transakcji innych niż transakcje kontrolowane z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych,
- transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (beneficial owner) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych.

**Art. 2 pkt 8:**

– **lit. a** (dodanie art. 11k ust. 2a ustawy o CIT)

Określono wprost wysokość progu dokumentacyjnego w przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

– **lit. b** (zmiana dotycząca art. 11k ust. 4 ustawy o CIT)

Zmiana ma na celu dostosowanie odesłania do zmienionych przepisów.

**Art. 2 pkt 9** (zmiana w art. 11o ust. 1 oraz dodanie ust. 1a i 1b ustawy o CIT)

W aktualnym stanie prawnym w wielu przypadkach transakcje z podmiotami z krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową nie podlegają obowiązkowi sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Zmiana obecnie obowiązującego przepisu spowoduje, iż dodatkowo transakcje, w wyniku których polski podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną otrzymuje zapłatę od podmiotu z kraju lub terytorium stosującego szkodliwą konkurencję podatkową, będą objęte obowiązkiem sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych. Odwołanie się w ust. 1 do ustawowo zdefiniowanego pojęcia „transakcje kontrolowane” zapewnia spójność terminologiczną, jednocześnie eliminuje potrzebę odrębnego wskazania umów spółek niebędących osobami prawnymi, umów wspólnego przedsięwzięcia i innych umów o podobnym charakterze. W odniesieniu do tzw. kontrolowanych i niekontrolowanych transakcji rajowych obowiązuje jednolity próg dokumentacyjny wynoszący 100 000 zł.

Jednocześnie zaproponowano wprowadzenie nowego ust. 1a, w którym rozszerzono obowiązki dokumentacyjne na transakcje kontrolowane lub transakcje inne niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel w rozumieniu przepisów ustawy ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym.

W obecnie obowiązującym brzmieniu przepisu art. 11o ustawy o CIT posłużono się pojęciem podatnika. Nie ma uzasadnienia brak obowiązku dokumentacyjnego w odniesieniu do tzw. transakcji rajowych dokonywanych przez spółki niebędące osobami prawnymi.

Zrezygnowano z niezdefiniowanego pojęcia dokonywania „bezpośrednio lub pośrednio” zapłaty należności na rzecz tzw. podmiotu rajowego, które budziło wątpliwości interpretacyjne. Użycie pojęcia „rzeczywisty właściciel” (beneficial owner) zdefiniowanego ustawowo oraz mającego oparcie w bogatym dorobku doktryny będzie rozwiązaniem mniej wątpliwym interpretacyjnie.

W ust. 1b wprowadzono domniemanie, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym, w sytuacji gdy kontrahent podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym. Ustalenia tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną powinni dokonać z zachowaniem zasad należytej staranności.

#### **Art. 2 pkt 10 (dodanie w art. 11q ust. 1a ustawy o CIT)**

Dodany przepis przewiduje rozszerzenie zakresu elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych dot. transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych o uzasadnienie gospodarcze. Uzasadnienie to ma na celu wyjaśnienia przez podatnika przyczyn gospodarczych zawarcia transakcji z podmiotem z tzw. raju podatkowego. Informacje te powinny umożliwić ocenę czy tzw. podmiot rajowy prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. Ważnym elementem tego uzasadnienia jest również test korzyści (benefit test), tj. opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych. Korzyść ekonomiczna może przejawiać się w poprawie konkurencyjności, pozyskaniu nowej technologii, itp. Należy zatem ocenić w szczególności, czy podmiot powiązany, działając racjonalnie ekonomicznie, zdecydowałby się nabyć świadczenie od podmiotu rajowego.

#### **Art. 2 pkt 11 projektu ustawy - dotyczy brzmienia art. 14a ustawy o CIT**

Art. 14a w aktualnie obowiązującym brzmieniu wprowadzony został do ustawy o CIT ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1328). W uzasadnieniu do projektu tej ustawy (druk sejmowy nr 2330) ustawodawca tak uzasadniał potrzebę wprowadzenia tego przepisu:

„Przyczyną podjęcia kwestii ustalania wartości przychodów i kosztów świadczeń w naturze jest niejednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych w sprawach dotyczących m.in. skutków podatkowych występujących po stronie spółki w związku z regulowaniem w formie rzeczowej zobowiązań wobec wspólnika z tytułu należnej dywidendy, umorzenia udziałów, likwidacji spółki. W części orzeczeń sądy administracyjne przyjmują, iż w przypadku wypłaty dywidendy forma wypłacanej dywidendy (pieniężna lub niepieniężna) pozostaje bez wpływu na skutki podatkowe, jakie po stronie spółki wypłacającej wystąpią w następstwie przekazania tych świadczeń. Oznacza to, że zarówno w przypadku dywidendy wypłacanej w formie pieniężnej, jak i niepieniężnej, nie można zdaniem sądów uznać, że po stronie spółki wypłacającej dywidendę powstanie jakiegokolwiek przysporzenie, a rozróżnianie skutków podatkowych w zależności od formy wypłaty świadczenia jest nieuprawnione.

Tak uznał m.in. WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 7 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Po 98/11, w którym stwierdził, że „(...) Nie można podzielić w ocenie Sądu stanowiska organu, że powstanie obowiązku podatkowego z dywidendy po stronie spółki wypłacającej uzależnione będzie od formy wypłaconej dywidendy (...) podkreślić należy, że przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest dochód, czyli określone przysporzenie. Dywidenda ze swej istoty generuje dochód po stronie wspólnika, ponieważ to wspólnik uzyskuje poprzez wypłatę dywidendy określone przysporzenie i prawo wprost reguluje kwestię opodatkowania dochodu z dywidendy po stronie wspólnika. Sąd nie dopatruje się podstaw do przyjęcia (...), że poprzez wypłatę dywidendy w formie niepieniężnej (rzeczy ruchomych bądź nieruchomości) spółka uzyska dochód z odpłatnego zbycia rzeczy. Ustawodawca co prawda przyjął na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych otwarty katalog źródeł przychodów, stanowiąc w art. 12 ust. 1 u.p.d.p., że przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności wartości wymienione w punktach 1–10, nie oznacza to jednak, że tym katalogiem objęto również wypłatę dywidendy w postaci nieruchomości bądź rzeczy ruchomych”.

Podobne stanowisko zajęły składy orzekające m. in. w wyrokach: WSA w Kielcach z dnia 25 marca 2010 r. sygn. akt I SA/Ke 120/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1384/10), WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Wa 374/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 14 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1673/10), WSA we Wrocławiu z dnia 23 lutego 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 1461/10, WSA w Poznaniu z dnia 3 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Po 912/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 1260/11) czy WSA w Gliwicach z dnia 20 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/GL 1171/11.

Należy zauważyć, że akceptacja przywołanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych skutkuje brakiem opodatkowania uzyskanego przez spółkę wypłacającą dywidendę dochodu z tytułu przyrostu wartości majątku zbywanego innemu podmiotowi (tzw. ciche rezerwy) i bez



uzasadnionej ekonomicznie i prawnie przyczyny różnicuje skutki podatkowe, jakie u podatników podatku dochodowego związane są z odpłatnym zbyciem posiadanych składników majątkowych. Przyjęcie przez sąd stanowiska prezentowanego przez podatników skutkuje tym, iż przekazanie dywidendy w formie rzeczowej stało się dogodnym instrumentem optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania dochodów uzyskiwanych z tytułu zbywania składników majątkowych.”.

Jak wynika z powyższej treści uzasadnienia do projektu ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. wprowadzenie od 1 stycznia 2015 r. do ustawy o CIT nowego art. 14a miało na celu m.in. usunięcie wątpliwości związanych ze skutkami podatkowymi związanymi z regulowaniem przez spółki ich zobowiązań wobec wspólników, w tym zobowiązań korporacyjnych, takich jak wypłata dywidendy, wynagrodzenie za umorzone udziały, wynagrodzenie za udziały zbyte celem umorzenia, czy też przekazanie wspólnikowi w formie rzeczowej majątku likwidowanej spółki.

Warto przy tym nadmienić, iż spółka w stanie likwidacji nadal pozostaje podatnikiem podatku dochodowego. Jednocześnie, jak wynika z przepisów art. 282 § 1 oraz 468 § 1 Kodeksu spółek handlowych, majątek takiej spółki powinien – w ramach czynności likwidacyjnych – zostać upłynniony (co wiąże się z wystąpieniem skutków w podatku dochodowym w postaci przychodów i kosztów z tytułu odpłatnego zbycia składników majątku), a dopiero po takim upłynnieniu i zaspokojeniu wszystkich wierzycieli (w tym Skarbu Państwa) rozdzielony pomiędzy wspólników spółki.

Wskazać należy, iż w treści otwartego katalogu czynności prawnych objętych normą obowiązującego art. 14a ustawy o CIT podział majątku likwidowanej spółki wprost nie został wymieniony. Jednocześnie, pomimo że wymienione w tym przepisie przypadki w których znajdzie on zastosowanie mają jedynie charakter przykładowy, w orzecznictwie sądowo-administracyjnym ugruntował się – odmienny od prezentowanego przez organy podatkowe i jednolity pogląd – iż czynność podziału majątku likwidowanej spółki nie jest objęta normą art. 14a ustawy o CIT.

Tym niemniej wskazać należy, iż brak jest uzasadnienia prawnego, aby różnicować skutki podatkowe w przypadku spółki, która – zgodnie z wyżej przywołanymi przepisami Ksh - upłynni majątek, a uzyskane z takiego upłynnienia majątku kwoty, po uregulowaniu zobowiązań w podatku dochodowym, przekaze wspólnikom (akcjonariuszom) oraz spółki, która bez upłynniania takiego majątku i bez regulowania zobowiązań podatkowych z tytułu przyrostu wartości przekazywanego majątku, przekaze go w formie rzeczowej swoim wspólnikom (akcjonariuszom).

Uwzględniając zatem fakt, iż linia orzecznicza sądów administracyjnych – wbrew jednoznaczному, wynikającemu z uzasadnienia do ustawy, celowi wprowadzenia do ustawy o CIT przepisu art. 14a – ogranicza zakres przypadków, w których przepis ten znajduje zastosowanie, zasadnym stało się wskazanie wprost w tym przepisie, iż obejmuje on swoją normą również przeniesienie przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników (akcjonariuszy, członków spółdzielni) tytułem podziału majątku likwidowanej osoby prawnej.

## **Art. 2 pkt 12 projektu ustawy - dotyczy art. 16i ustawy o CIT**

Zgodnie z przepisami ustawy o CIT ponoszone przez podatników tego podatku wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – co do zasady – nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. W przypadku bowiem tego rodzaju składników majątkowych poniesiony wydatek nie powoduje trwałego uszczuplenia majątku podatnika ale „zamianę” jednego aktywu (pieniędzy) na inny aktyw majątku podatnika (środek trwały lub wartość niematerialną lub prawną). Takim jednak trwałym uszczupleniem majątku podatnika, które może zostać uwzględnione w podatkowych kosztach, jest utrata wartości początkowej wskazanego składnika majątku, spowodowana jego fizycznym lub moralnym zużyciem, wyrażona poprzez dokonywane od takiego składnika majątku odpisy amortyzacyjne.

Procentową wartość takiej utraty wartości określonego rodzaju środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz okres całkowitej utraty ich wartości, a w konsekwencji – maksymalną roczną wysokość odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych - ustawodawca określił w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych stanowiącym Załącznik nr 1 do ustawy o CIT oraz w przepisach art. 16m ustawy o CIT.

Z kolei w przepisach art. 16i ustawy o CIT określone zostało prawo podatnika do obniżania lub do podwyższania w określonych przypadkach stawek amortyzacyjnych stosowanych w stosunku do poszczególnych środków trwałych.

Jak jednak wskazują doświadczenia administracji podatkowej częstokroć korzystanie z prawa do obniżenia lub podwyższania stawki amortyzacyjnej poszczególnych środków trwałych nie było podyktowane mniejszym/większym od nominalnego zużyciem środków trwałych lecz u wielu podatników – szczególnie korzystających ze zwolnień okresowych – stało się instrumentem wykorzystywanym w celu optymalizowania ich obciążeń podatkowych. Podatnicy tacy – w okresie korzystania ze zwolnienia – maksymalnie bowiem obniżali stawkę amortyzacyjną środków trwałych wykorzystywanych w działalności z której dochody korzystały ze zwolnienia, po to aby maksymalnie obciążyć kosztami amortyzacyjnymi dochody uzyskiwane po okresie zwolnienia.

Z tego względu proponuje się wprowadzenie w art. 16i ustawy o CIT zmiany polegającej na dodaniu nowego ust. 8, która ograniczałaby – w okresie korzystania przez podatnika z takiego zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym - możliwość stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody podlegają takiemu zwolnieniu – w okresie takiego zwolnienia.

## **Art. 2 pkt 13 projektu ustawy – dotyczy art. 16j ustawy o CIT**

Przepis art. 16j określa prawo podatnika do ustalania indywidualnych stawek podatkowych w określonych w tym przepisie sytuacjach. W szczególności, zgodnie z jego treścią, podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, przy czym stawki te są wyższe niż

w przypadku stawek amortyzacyjnych obowiązujących podatników nabywających nowe środki trwałe, które następnie są wykorzystywane przez tych podatników w prowadzonej działalności.

Celem zapobieżenia działaniom optymalizacyjnym, w których podatnik początkowo leasinguje jako korzystający nowy środek trwały (np. nieruchomości), po to aby uzyskać on status „używanego” w świetle ww. przepisu, a następnie wykupuje z firmy leasingowej i amortyzuje go już przy wykorzystaniu wyższej stawki amortyzacyjnej, albo wręcz nabyty nowy środek trwały – przed jego wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych – odsprzedaje firmie leasingowej, a następnie ponownie go nabywa (tzw. „leasing zwrotny”) po okresie kwalifikującym dany środek trwały do uznania go za używany, proponuje się doprecyzowanie wskazanego przepisu, iż za używany środek trwały będzie można uznać środek trwały tylko wówczas, kiedy będzie on przed pierwszym jego wprowadzeniem do ewidencji danego podatnika używany przez wskazany w ustawie okres przez inne niż podatnik podmioty.

W przypadku zatem podatnika, który korzysta z nowego środka trwałego na podstawie umowy leasingowej, a następnie - np. po upływie 6 miesięcy – środek ten wykupuje i wprowadza do prowadzonej przez siebie ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podatnik taki nie będzie uprawniony do stosowania podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do tego środka trwałego.

#### **Art. 2 pkt 14 projektu ustawy – dotyczy art. 19 ustawy o CIT**

Zawarta w projekcie propozycja stanowi realizację zapowiedzi z expose Pana Premiera Mateusza Morawieckiego polegającej na podwyższeniu limitu przychodów uprawniających do stosowania przez podatników 9% stawki podatku o CIT.

Aktualnie z preferencyjnej stawki opodatkowania korzystają podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności oraz podatnicy posiadający status małego podatnika.

Przy czym, dla celów określenia statusu małego podatnika bierze się pod uwagę przychody z poprzedniego roku podatkowego, których limit wynosi obecnie 2 mln euro. Natomiast przychody z roku podatkowego, w którym podatnik stosuje stawkę podatku (9% lub 19%) wynoszą obecnie 1,2 mln euro. Zaproponowana zmiana polegająca na zwiększeniu limitu przychodów z roku podatkowego do 2 mln euro oznacza zrównanie tych dwóch (niejednolitych dotychczas) wartości (limitów).

Proponowane rozwiązanie dotyczy zastąpienia (podwyższenia) limitu przychodów osiągniętych w roku podatkowych z obowiązujących obecnie 1,2 mln euro na 2 mln euro. Po zmianie podatek według stawki 9% będą płacić podatnicy, których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczą wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 mln euro.

#### **Art. 2 pkt 15 projektu ustawy – dotyczy art. 22 ustawy o CIT**

Zgodnie z wprowadzanymi do ustawy o CIT zmianami polegającymi na nadaniu spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski statusu „podatnika podatku

dochodowego”, uzyskiwane z udziału w zyskach takiej spółki przychody wspólników takiej spółki, w tym komandytariuszy, podlegać będą opodatkowaniu podatkiem dochodowym analogicznie, jak przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Wynika to z definicji przyjętych na gruncie ustawy o CIT, a w szczególności przepisów art. 4a pkt 14, 16, 18, 19 i 21 tej ustawy.

Celem uniknięcia zwiększenia obciążeń podatkowych takich komandytariuszy, w szczególności uzyskujących na relatywnie nie bardzo wysokim poziomie przychody z udziału w zyskach spółki komandytowej małym podatnikiem, wprowadza się w art. 22 ust. 4e i 4f ustawy o CIT zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza, uzyskanych z udziału w spółce komandytowej. Zgodnie z tymi przepisami zwolnieniu takiemu podlegałyby 50% uzyskanych przez komandytariusza przychodów z tego tytułu, nie więcej jednak niż wartość 60 000 zł takiego przychodu rocznie.

Zwolnienie takie nie miałoby jednak zastosowania w przypadkach, kiedy istniejące między wspólnikami spółki komandytowej powiązania lub sposób kierowania spółką wskazywałyby na „optymalizacyjny cel” założenia takiej spółki przez jej wspólników (proponowany art. 22 ust. 4f ustawy o CIT).

#### **Art. 2 pkt 16 projektu ustawy – dotyczy art. 24a ustawy o CIT**

Zmiana analogiczna do zmiany w art. 30f ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT.

#### **Art. 2 pkt 17 projektu ustawy – dotyczy art. 26aa ustawy o CIT**

Przedmiotowa regulacja zmienia zasady rozliczania dochodów ze zbycia udziałów w tzw. spółkach nieruchomościowych. Obecnie, obowiązek rozliczenia podatku spoczywa na sprzedawcy udziałów (akcji), jednakże w przypadku nierezydentów nie zawsze dochód do opodatkowania z tego tytułu jest wykazywany do opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pomimo istnienia wyraźnej podstawy prawnej w przepisach prawa krajowego. Przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z tego tytułu z sprzedawcy na spółkę nieruchomościową ma w założeniu służyć zwiększeniu efektywności poboru podatku dochodowego. Rozliczenie obowiązku odbywać się będzie na zasadzie nałożenia obowiązku płatnika podatku u źródła na spółkę nieruchomościową. Funkcje płatnika będą pełnił następujące rodzaje spółek nieruchomościowych:

- posiadające siedzibę lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo
- posiadające na terytorium Rzeczypospolitej zagraniczny zakład w rozumieniu art. 4a pkt 11.

W odniesieniu do spółek nieruchomościowych o statusie nierezydentów, obowiązek poboru może powstać nie tylko w sytuacji, gdy nieruchomość zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest zakładem podatkowym, lecz również w przypadku, gdy spółka zagraniczna w odniesieniu do nieruchomości posiadanych w Polsce jest zakładem podatkowym typu agencyjnego, tj. działa jako zależny przedstawiciel innej spółki z grupy kapitałowej. Wówczas to obowiązek poboru WHT będzie spoczywał na zagranicznej spółce

w stosunku do której to, zagraniczna spółka posiadająca bezpośrednio nieruchomości w Polsce pełniące funkcje zależnego przedstawiciela.

Obowiązek poboru WHT będzie spoczywał na spółce nieruchomościowej jeżeli jednak ze stron transakcji, w ramach której zbywany są udziały (akcje) tej spółki jest nierezydentem.

#### **Art. 2 pkt 18 projektu ustawy – dotyczy w art. 26c ustawy o CIT**

Przepis wprowadza obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego w przypadku zobowiązań ciążących na spółkach nieruchomościowych, regulując warunki i zasady w tym zakresie.

Art. 26c ust. 7 ustawy o CIT zakłada, że spółki nieruchomościowe w przypadku nieustanowienia przedstawiciela podatkowego podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika w drodze decyzji, w wysokości do 1 000 000 zł. Projekt zakłada, że organem nakładającym karę pieniężną będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika. Kara będzie nakładana w drodze decyzji. Postępowanie w sprawie jej nałożenia będzie się toczyło na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 26c ust. 8). Projekt przewiduje również zgodnie z art. 27c ust. 9, że od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.

#### **Art. 2 pkt 19 projektu ustawy - dotyczy w art. 27 ust. 1e ustawy o CIT**

Przepis reguluje, iż spółki nieruchomościowe są obowiązane przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, a w przypadku braku roku podatkowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, informację odpowiednio za rok podatkowy lub obrotowy o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tym podmiocie udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze.

W przypadku podatkowych grup kapitałowych obowiązek dotyczyć będzie spółek wchodzących w skład takiej grupy.

Obowiązek dotyczyć będzie również podatników posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały i prawa w spółce nieruchomościowej

Informacja składana będzie za pomocą środków komunikacji elektronicznej,

#### **Art. 2 pkt 20 projektu ustawy – dotyczy w art. 27b ustawy o CIT**

Przepis reguluje obowiązek publikacji przez Ministra Finansów indywidualnych danych dotyczących spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

Publikacja takich spółek usprawni realizację obowiązków podatkowych ciążących na wspólnikach takich spółek.

#### **Art. 2 pkt 21 projektu ustawy – dotyczy dodania art. 27c do ustawy o CIT**

Projekt zakłada dodanie do ustawy o CIT art. 27c.

W przepisie art. 27c ust. 1 ustawy o CIT została określona grupa podmiotów zobowiązanych do sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy. Przepis odwołuje się do kręgu podmiotów określonych w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o CIT, tj. wymienia:

- 1) podatkowe grupy kapitałowe, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów;
- 2) podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o CIT, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

Zgodnie z art. 27c ust. 2 ustawy o CIT, informacja o realizowanej strategii podatkowej powinna uwzględniać charakter, rodzaj i rozmiar prowadzonej działalności w szczególności:

- 1) informacje o stosowanych przez podatnika:
  - a) procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,
  - b) dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej;
- 2) informacje odnośnie realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej, z podziałem na podatki, których dotyczą;
- 3) informacje o:
  - a) transakcjach z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, których której wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki w tym niebędącymi polskimi rezydentami podatkowymi,
  - b) planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;

Wskazane informacje o działaniach restrukturyzacyjnych obejmują informacje o łączeniu spółek, przekształceniu spółki w inną spółkę, wniesieniu wkładu do spółki w postaci przedsiębiorstwa spółki lub jego zorganizowanej części (w tym w ramach podziału spółki) oraz wymianę udziałów.

- 4) informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie:

- a) ogólnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej,
- b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b Ordynacji podatkowa,
- c) wiążącej informacji stawkowej (WIS), o której mowa w art. 42a ustawy o podatku od towarów i usług,
- d) wiążącej informacji akcyzowej (WIA), o której mowa w art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 722);
- 5) informacje, dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej.

Projektowany przepis zawiera otwarty katalog elementów, które powinny zostać objęte informacją o realizowanej strategii podatkowej. Podatnik może ją dodatkowo uzupełnić o informacje, które z jego perspektywy są istotne z uwagi np. na charakter, rodzaj i rozmiar prowadzonej działalności. W projektowanym przepisie zawarto również, że informacja o realizowanej strategii podatkowej nie powinna zawierać informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego.

Projektowane rozwiązania dotyczące sporządzania i publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej, choć umieszczone w przepisach ustawy o CIT, obejmują swoim zakresem informacje odnośnie wszystkich podatków. Fakt umieszczenia przedmiotowych uregulowań w ustawie o CIT wynika z podejścia podmiotowego – tzn. nałożenia projektowanego obowiązku wyłącznie na wybranych podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Projektowany przepis art. 27c ust. 3 ustawy o CIT zwraca uwagę, że informacja o realizowanej strategii podatkowej grupy podatkowej powinna być zbudowana w taki sposób, aby znalazły się w nim wszystkie elementy informacji o realizowanej strategii podatkowej w odniesieniu nie tylko do całej podatkowej grupy kapitałowej, ale również do każdej ze spółek wchodzących w jej skład. Wprowadzana regulacja ma umożliwić łatwe zidentyfikowanie informacji o realizowanej strategii podatkowej każdej ze spółek, a nie tylko całej grupy.

W przepisach art. 27c ust. 4 i 5 ustawy o CIT zostały określone warunki podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej podatnika. Podmiot powinien informację tę zamieścić na swojej stronie internetowej w terminie do końca dziewiątego miesiąca następującego po upływie terminu na złożenie zeznania rocznego, a w przypadku gdy jej nie posiada, na stronie internetowej podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Informacja o realizowanej strategii podatkowej powinna zostać sporządzona w języku polskim lub przetłuczona na język polski. Jednocześnie w terminie upublicznienia informacji o realizowanej strategii podatkowej, podatnik jest zobowiązany przekazać za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2

pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną naczelnikowi urzędu skarbowego informację o adresie internetowym strony na której informacja o realizowanej strategii podatkowej została zamieszczona. Wprowadzone regulacje mają pozwolić obywatelom na pełne zapoznanie się z treścią publikowanych informacji o realizowanych strategiach podatkowych i znalezienie ich w jak najkrótszym czasie.

W art. 27c ust. 6 ustawy CIT przewidziano, że na stronie internetowej podatnika dostępne są wszystkie sporządzone i podane do publicznej wiadomości informacje o realizowanej strategii podatkowej. Zaproponowana regulacja ma powodować, że zamieszczone na stronach informacje o realizowanej strategii podatkowej będą zawierały zawsze aktualne informacje przy jednoczesnym dostępie do informacji o realizowanych strategiach podatkowych sporządzonych za lata poprzednie.

Art. 27c ust. 8 ustawy o CIT zakłada, że podatnicy w przypadku niedopełnienia obowiązku, o którym mowa w ust.7, podlegają karze pieniężnej do 250 000 zł.

Projekt zakłada, że organem nakładającym karę pieniężną będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika. Kara będzie nakładana w drodze decyzji. Postępowanie w sprawie jej nałożenia będzie się toczyło na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 27c ust. 9). Projekt przewiduje również zgodnie z art. 27c ust. 10, że od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.

Zgodnie z projektowanym przepisem art. 27c ust. 11 obowiązek wprowadzenia i upublicznienia informacji o realizowanej strategii podatkowej, który jest określony w ust. 1, nie ma zastosowania do podatników, którzy są stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s ust. 1 Ordynacji podatkowej. Rozwiązanie takie wynika z faktu istotnej transparentności działań takiego podatnika, korzystającego z umowy o współdziałanie, w stosunku do organów Krajowej Administracji Skarbowej.

#### **Art. 2 pkt 22 projektu ustawy – dotyczy w art. 38ha ustawy o CIT**

W podatku dochodowym od osób prawnych, analogicznie jak w podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadza się rozwiązanie uprawniające podatników do skorzystania ze zwolnienia z podatku od przychodów z budynków także w przypadku, gdyby po dniu 31 grudnia 2020 r. (koniec terminu obecnie obowiązującego zwolnienia), nadal obowiązywał w Rzeczypospolitej Polskiej stan epidemii związany z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. Zgodnie z projektem, we wskazanych okolicznościach zwolnienie od podatku znajdzie zastosowanie również po dniu 31 grudnia 2020 r.

### **3) Zmiany w art. 3 dotyczące ustawy o ryczałcie**

#### **Art. 3 pkt 1 (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1a w art. 2 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana o charakterze doprecyzowującym. Polega ona na wskazaniu wprost przepisu art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT, który określa źródło, z których przychody mogą być opodatkowane



ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Do tego źródła przychodów, ustawa o PIT zalicza najem, podnajem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawę, poddzierżawę działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą.

**Art. 3 pkt 2 (dotyczy zmiany brzmienia pkt 11 w art. 4 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana dotyczy definicji „wolnych zawodów”. Polega ona na poszerzeniu katalogu zawodów o psychologów, fizjoterapeutów, adwokatów, notariuszy, radców prawnych, architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych, biegłych rewidentów, księgowych, agentów ubezpieczeniowych, agentów oferujących ubezpieczenia uzupełniające, brokerów reasekuracyjnych, brokerów ubezpieczeniowych, doradców podatkowych, doradców restrukturyzacyjnych, maklerów papierów wartościowych, doradców inwestycyjnych, agentów firm inwestycyjnych, rzeczników patentowych.

Ponadto wolnym zawodem będzie także działalność wykonywana na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej.

W obowiązującym stanie prawnym wykonywanie działalności na rzecz tych podmiotów, wykluczało kwalifikacje tej działalności jako wolny zawód.

**Art. 3 pkt 3 (dotyczy zmiany brzmienia pkt 1 w ust. 4 i ust. 6 w art. 6 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana przepisów art. 6 ust. 4 pkt 1 i ust. 6 ustawy o ryczałcie polega na zastąpieniu wyrazów „250 000 euro” wyrazami „2 000 000 euro”.

**Art. 3 pkt 4 (dotyczy zmiany brzmienia pkt 3 w ust. 1 w art. 8 ustawy o ryczałcie)**

Nowelizowany przepis określa przypadki, w których opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie mogą stosować podatnicy osiągający w całości lub w części przychody z określonych tytułów. Należą do nich przychody z:

- a) prowadzenia aptek,
- b) działalności w zakresie udzielania pożyczek pod zastaw (prowadzenie lombardów),
- c) działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
- d) prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie wolnych zawodów innych niż określone w art. 4 ust. 1 pkt 11,
- e) świadczenia usług wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy,
- f) działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.

Zmiana tego przepisu, ogranicza te przypadki do przychodów z:

- a) prowadzenia aptek,
- b) działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych,

c) działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.

**Art. 3 pkt 5 lit. a (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1 w art. 12 ustawy o ryczałcie)**

Przepis ten w dotychczasowym brzmieniu określał 7 stawek ryczałtu dla poszczególnych przychodów, tj. 20%, 17%, 12,5%, 8,5%, 5,5%, 3% oraz 2%.

Zmiana tego przepisu polega na obniżeniu niektórych stawek oraz przyporządkowaniu poszczególnych przychodów ze świadczenia usług, które dotychczas wyłączone były z tej formy opodatkowania, tj. w ramach wolnych zawodów innych niż wymienionych w dotychczasowej definicji wolnych zawodów oraz wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o ryczałcie.

Przepis po zmianie określał będzie 8 stawek ryczałtu.

Według stawki 17% (zamiast dotychczasowej 20%) opodatkowane będą przychody osiągnięte w zakresie wolnych zawodów.

Według stawki 15% opodatkowane będą przychody ze świadczenia usług, które dotychczas w większości opodatkowane były stawką 17% oraz ze świadczenia większości usług, które dotychczas wymienione były w załączniku nr 2 do ustawy ryczałtowej, np.: prawnych, rachunkowo-księgowych i doradztwa podatkowego (PKWiU dział 69), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów.

Według stawki 10% opodatkowane będą przychody ze świadczenia usług w zakresie kupna i sprzedaży nieruchomości na własny rachunek (PKWiU 68.10.1). Świadczenie tych usług, dotychczas wyłączało opodatkowanie ryczałtem.

Według dwóch stawek, tj. 8,5% oraz 12,5% od nadwyżki przychodów ponad 100 tys. zł, opodatkowane będą w większości przypadków przychody związane z wynajmem oraz zakwaterowaniem.

Dodatkowo, te dwie stawki przewidziane są dla przychodów ze świadczenia usług pomocy społecznej z zakwaterowaniem (PKWiU dział 87), innych niż świadczonych w ramach wolnych zawodów oraz wykonywania usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU dział 72).

Według stawki 8,5% opodatkowane będą te same przychody, co dotychczas. Dodatkowo, do tej grupy przychodów włączone zostały wszystkie przychody ze świadczenia usług w zakresie edukacji (PKWiU dział 85), innych niż świadczone w ramach wolnych zawodów (dotychczas były to tylko przychody ze świadczenia usług wychowania przedszkolnego; pozostałe usługi z działu 85 PKWiU były wymienione w załączniku nr 2 do ustawy ryczałtowej) oraz wszystkie przychody związane z działalnością bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałych usług w zakresie kultury (PKWiU dział 91) (dotychczas były to tylko przychody ze świadczenia usług związanych z działalnością ogrodów botanicznych i zoologicznych oraz obszarów i obiektów ochrony przyrody (PKWiU 91.04.1); pozostałe usługi z działu 91 PKWiU wymienione były w załączniku nr 2 do ustawy ryczałtowej).

Ponadto, utrzymana zostanie zasada, zgodnie z którą według stawki 8,5% opodatkowane będą przychody ze świadczenia usług, które nie zostały przyporządkowane do innych stawek ryczałtu.

W pozostałym zakresie regulacje dotyczące przychodów, które dotychczas opodatkowane były według stawki 5,5%, 3% lub 2% pozostają bez zmian. Dostosowane zostały jedynie oznaczenia norm określających te stawki do wyżej opisanych zmian.

**Art. 3 pkt 5 lit. b (dotyczy zmiany brzmienia ust. 3 w art. 12 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana o charakterze dostosowawczym do zmienionego brzmienia ust. 1 w art. 12 ustawy o ryczałcie.

**Art. 3 pkt 5 lit. c (dotyczy zmiany brzmienia ust. 13 w art. 12 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana o charakterze dostosowawczym do zmienionego brzmienia ust. 1 w art. 12 ustawy o ryczałcie.

**Art. 3 pkt 6 (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1 i dodania ust. 1a w art. 17 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana przepisu art. 17 ust. 1 ustawy o ryczałcie polega m.in. na zastąpieniu wyrazów „w art. 25”, wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 5”. Zmiana jest związana ze zmianami w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącymi związków gospodarczych oraz podmiotów powiązanych i ich konsekwencji dla celów podatkowych. Zmiana o charakterze dostosowawczym. Dodawany ust. 1a odsyła do stosowania przepisów art. 23m–23v ustawy o PIT.

**Art. 3 pkt 7 lit. a (dotyczy zmiany brzmienia ust. 1b w art. 21 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana przepisu art. 21 ust. 1b ustawy o ryczałcie polega na zastąpieniu wyrazów „25 000 euro”, wyrazami „200 000 euro”.

**Art. 3 pkt 7 lit. b (dotyczy zmiany brzmienia ust. 3 w art. 21 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana przepisu art. 21 ust. 3 ustawy o ryczałcie polega na dodaniu po wyrazach „za poszczególne miesiące”, wyrazów „albo kwartały”.

**Art. 3 pkt 7 lit. c (dotyczy zmiany brzmienia ust. 3f w art. 21 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana przepisu art. 21 ust. 3f ustawy o ryczałcie polega na dodaniu po wyrazach „za poszczególne miesiące”, wyrazów „albo kwartały”.

**Art. 3 pkt 8 (dotyczy zmiany brzmienia pkt 5 w ust. 1 w art. 25 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana polega na dopisaniu po wyrazach „małżonek podatnika nie prowadzi działalności w tym samym zakresie”, wyrazów „z której przychody (dochody) podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych”. Tym samym, nie będzie stanowiło przeszkody do opodatkowania w formie karty podatkowej prowadzenie działalności w tym samym zakresie przez współmałżonka, jeśli i on korzystał będzie z tej formy opodatkowania.

**Art. 3 pkt 9 lit. a (dotyczy zmiany brzmienia ust. 4 w art. 36 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana polega na dodaniu w art. 36 w ust. 4 pkt 4 w brzmieniu: „nie więcej niż o trzech pracowników w latach 2021-2024”

Tym samym, nie będzie oznaczało przekroczenia stanu zatrudnienia w określonych przypadkach, zwiększenie stanu zatrudnienia o trzech pracowników.

**Art. 3 pkt 9 lit. b (dotyczy zmiany brzmienia ust. 5 w art. 36 ustawy o ryczałcie)**

Zmiana o charakterze dostosowawczym do zmienionego brzmienia ust. 4 w art. 36 ustawy o ryczałcie.

**Art. 3 pkt 10 (dotyczy załącznika nr 2 do ustawy o ryczałcie)**

Zmiana wynikowa, związana ze zmianą brzmienia art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy ryczałtowej. Polega ona na uchyleniu załącznika nr 2 do ustawy o ryczałcie.

**4) Zmiany w art. 4 dotyczące ustawy o rachunkowości**

Wprowadzona zmiana doprecyzowuje terminologię i uściśla ją w kierunku jednolitego stosowania we wszystkich aktach prawnych i odnosi się do kapitału zakładowego spółek uregulowanych w Ksh odnoszącego się do kapitału akcyjnego prostej spółki akcyjnej.

**5) Zmiany w art. 5 dotyczące ustawy o podatku tonażowym**

Zmiany w ustawie mają charakter porządkowy, związany ze zmianami w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczącymi uznania spółki komandytowej i spółki jawnej (w określonych przypadkach) za podatników podatku CIT.

**6) Zmiany w art. 6 dotyczące ustawy o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych**

Zmiany w ustawie mają charakter porządkowy i są związane ze zmianami w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczącymi uznania spółki komandytowej i spółki jawnej (w określonych przypadkach) za podatników podatku CIT.

**7) Zmiany w art. 7 dotyczące ustawy o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw.**

Zmiany są konsekwencją nowelizacji art. 5a pkt 30 i art. 17 ust. 1d ustawy o PIT, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

Przepisy te zostały znowelizowane ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1655, z późn. zm.), przez uwzględnienie w tych przepisach prostej spółki akcyjnej, z mocą obowiązującą od 1 marca 2021 r.

Konieczność zmiany art. 5a pkt 30 i art. 17 ust. 1d ustawy o PIT z mocą od 1 stycznia 2021 r. spowodowała konieczność zmiany ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks

spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw, wprowadzającej zmiany do tych przepisów z mocą od 1 marca 2021 r.

**8) Zmiany w art. 8 dotyczące ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374, z późn. zm.)**

Celem dodania art. 31z<sup>1</sup> jest zmniejszenie obciążeń administracyjnych związanych z dokonywaniem korekt cen transferowych przez podmioty powiązane. W związku ze zmianą okoliczności dotyczących prowadzenia działalności gospodarczej będących wynikiem pandemii COVID-19 zasadnym jest ograniczenie administracyjnych obciążeń wynikających z obowiązków dotyczących dokonywania korekt cen transferowych. Pandemia COVID-19 spowoduje, że podmioty powiązane z wielu branż zmuszone będą do dostosowywania cen transferowych stosowanych w rozliczeniach z powiązаныmi kontrahentami do nowych uwarunkowań rynkowych w celu zachowania zasady ceny rynkowej.

Przepisy art. 11e ustawy o CIT w powiązaniu z przepisami art. 12 ust. 3aa oraz art. 15 ust. 1ab tej ustawy stanowią, że możliwość dokonania korekty cen transferowych zmniejszającej przychody lub zwiększającej koszty uzyskania przychodu (tzw. korekta *in minus*) uzależniona jest m.in. od posiadania przez podatnika oświadczenia podmiotu powiązanego o fakcie dokonania przez ten podmiot powiązany korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik. Analogiczne regulacje zawiera ustawa o PIT.

Istotą proponowanego przepisu jest wprowadzenie zwolnienia z obowiązku posiadania przez podatnika takiego oświadczenia – jako warunku do uwzględnienia korekty cen transferowych przy ustalaniu wysokości przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Jednocześnie zwolnienie ma objąć tylko korekty dokonywane w określonym terminie, tj. w okresie trwania kryzysu wywołanego COVID-19, w związku z czym w projektowanym przepisie zastosowane zostało odwołanie do stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszone w związku z COVID-19 i obejmujące całe terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Sformułowanie „korekta dokonywana za rok podatkowy” użyte w projektowanym ust. 1 obejmuje nie tylko korekty cen transferowych roczne, ale również te dokonywane z większą częstotliwością (np. kwartalne, półroczne).

Zniesienie obowiązku posiadania oświadczenia podmiotu powiązanego będzie wywierało skutek na przepisy określające sposób ustalania wysokości przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Przepisy regulujące te kwestie w sposób bezpośredni odwołują się do warunków dokonania korekt cen transferowych. Kwestia ta została uregulowana w ust. 2, który bezpośrednio odnosi się do przepisów art. 12 ust. 3aa, art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT i art. 14 ust. 1ca, art. 22 ust. 1ab ustawy o PIT. Wyłączenie obowiązku posiadania oświadczenia podmiotu powiązanego nie będzie zatem tylko uproszczeniem o charakterze administracyjnym, ale również wpłynie na poprawienie płynności podmiotów powiązanych dotkniętych kryzysem wywołanym COVID-19 poprzez zredukowanie wymogów dot. uwzględniania w rachunku podatkowym korekt cen transferowych zmniejszających dochodowość podatnika, jednocześnie dokonywanych z zachowaniem zasady ceny rynkowej.

Podkreślenia wymaga, że warunkiem dokonania korekty cen transferowych pozostaje to, że podmiot powiązany, względem podatnika dokonującego przedmiotowej korekty, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub na terytorium, z którym Rzeczypospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem. Jednocześnie w innych przypadkach, na podstawie regulacji dot. wymiany informacji podatkowych, organy podatkowe będą nadal miały możliwość zweryfikowania, czy podmiot powiązany dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik.

Celem dodania art. 31z<sup>2</sup> jest zmniejszenie obowiązków administracyjnych związanych ze sporządzaniem lokalnej dokumentacji cen transferowych dla tych podmiotów powiązanych realizujących transakcje krajowe, u których wystąpiły negatywne efekty kryzysu gospodarczego wywołanego pandemią COVID-19. Podmioty, których przychody w roku podatkowym dotkniętym kryzysem związanym z COVID-19 spadły o co najmniej 50% w odniesieniu do łącznych przychodów uzyskanych w analogicznym okresie bezpośrednio poprzedzającym ten rok, będą mogły skorzystać ze zwolnienia z obowiązku przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji krajowych, o którym mowa w art. 23z pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 11n pkt 1 ustawy o CIT.

Oprócz zmniejszenia obciążeń o charakterze administracyjnym zwolnienie to powinno wpłynąć również na obniżenie kosztów prowadzenia działalności gospodarczej. Brak obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych spowoduje bowiem, że przedsiębiorcy nie będą ponosili kosztów związanych z jej przygotowaniem. Jednocześnie zaznacza się, że dla tej grupy podmiotów powiązanych utrzymany pozostał obowiązek przekazywania Szefowi KAS informacji o cenach transferowych, za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Celem dodania art. 31z<sup>3</sup> jest wprowadzenie ułatwień w podpisywaniu oświadczeń o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych jest podpisywane przez kierownika jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, przy czym nie jest możliwe złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

Zmiana ma charakter upraszczający i ułatwiający prowadzenie działalności gospodarczej, poprzez:

- odrębne uregulowanie dot. osoby fizycznej (która może być zobowiązana do złożenia takiego oświadczenia, mimo braku obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych),
- uregulowanie dot. przedsiębiorcy zagranicznego, posiadającego oddział na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (aktualnie w tym zakresie mamy do czynienia z wątpliwościami interpretacyjnymi),
- wskazanie, że w pozostałych przypadkach jest to osoba upoważniona do reprezentacji.

Zmiany będą obowiązywać ze skutkiem od początku epidemii COVID-19 (zarówno w sytuacji, gdy oświadczenie jest składane w tym okresie, jak i gdy obejmuje ten okres).

### **Art. 9 projektu ustawy**

Ustawa z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1065) wprowadziła zmiany m.in. w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie przepisów, które są obecnie nowelizowane w art. 3 pkt 5 lit. a oraz pkt 10 projektu ustawy. Przepisy tej ustawy w zakresie zmian dotyczących ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

Podobnie art. 3 pkt 5 lit. a oraz pkt 10 projektu ustawy ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

W związku z tym, aby nie doszło do kolizji przepisów obu tych ustaw, zasadne jest uchylene przepisów w ustawie z dnia 5 czerwca 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

### **Art. 10 i art. 11 projektu ustawy**

Przepisy regulują kwestie związane z rozliczeniami związanymi z upodmiotowieniem spółki komandytowej i spółki jawnej w czasie w którym spółki będą podatnikami podatku CIT.

### **Art. 12 projektu ustawy**

Mając na uwadze poszanowanie zasady praw nabytych, przepis wprowadza regulację, na podstawie której proponowane zmiany w zakresie zaliczanych do kosztów odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zasady podwyższania i obniżania stawek amortyzacyjnych oraz zasady ustalania indywidualnych stawek amortyzacyjnych będą miały zastosowanie do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzanych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po dniu 31 grudnia 2020 r.

### **Art. 13 projektu ustawy**

Przepis przyznaje prawo do rozliczania straty z działalności gospodarczej powstałej przed dniem, od którego stosuje się przepisy ustawy związane z nadaniem spółce komandytowej podmiotowości prawno-podatkowej, komplementariuszowi tej spółki. Strata będzie podlegać odliczeniu od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów, o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z ogólnymi zasadami rozliczania strat z działalności gospodarczej. Na analogicznych zasadach będzie rozliczana strata przez komplementariusza

spółki komandytowej będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy przed tym dniem ponieśli straty z działów specjalnych produkcji rolnej.

W przypadku strat poniesionych przed dniem, od którego stosuje się przepisy ustawy związane z nadaniem spółce komandytowej podmiotowości prawno-podatkowej, okres pięciu lat przewidziany na rozliczanie strat będzie liczony począwszy od roku następującego po roku, w którym poniesiono stratę, a nie począwszy od dnia wejścia w życie ustawy.

#### **Art. 14 projektu ustawy**

Przepis wyłącza z zakresu stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania korzyści podatkowe osiągnięte przez wspólnika spółki komandytowej będącego osobą fizyczną polegające na jednokrotnym opodatkowaniu dochodu. Jednocześnie zastrzeżono, że dochody takiego wspólnika powinny pochodzić z działalności operacyjnej spółki komandytowej, która nie jest sztuczna. O sztuczności działania podatnika, można mówić w szczególności w następujących sytuacjach:

- podwyższenie wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych lub ich ujawnienie dla celów amortyzacji podatkowej przez wniesienie ich aportem do spółki komandytowej, lub
- wyzbycie się przez własności wartości niematerialnej i prawnej przez jej pierwotnego właściciela poprzez dokonanie aportu do spółki komandytowej z jednoczesnym dalszym korzystaniem z takiego prawa na podstawie stosownej umowy najmu, użyczenia, leasingu czy innej umowy nienazwanej.

Wyłączenie stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczy korzyści podatkowych uzyskanych do dnia 31 grudnia 2020 r. Projektowana regulacja jest związana z planowanym nadaniem spółkom komandytowym statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 stycznia 2021 r.

Przepisy dodawane w ramach niniejszej ustawy nie znajdą zastosowania do postępowań wszczętych i niezakończonych do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

#### **Art. 15 projektu ustawy**

Przepis stanowi, iż podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy o CIT, w brzmieniu dotychczasowym, tj. przed zmiany.

#### **Art. 16 projektu ustawy**

Przepis wprowadza ograniczenie w stosowaniu regulacji dotyczącej obniżonej, 9%, stawki podatku, w stosunku do podatników powstałych (utworzonych) w wyniku, wskazanych w tym przepisie, działań restrukturyzacyjnych, w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu (dzień następujący po dniu ogłoszenia) a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (1 stycznia 2021 r.). Podatnicy utworzeni we wskazanym okresie na skutek działań określonych w pkt 1–5 tego przepisu nie będą zatem mogli stosować 9% stawki podatku CIT



także w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2020 r., tj. w ich drugim roku podatkowym, nawet gdy posiadaliby w tymże roku status małego podatnika. W takim przypadku stosowanie przez tych podatników niższej stawki podatku CIT (nowych regulacji) będzie możliwe dopiero – przy spełnieniu warunku bycia „małym podatnikiem” – począwszy od ich trzeciego roku podatkowego.

#### **Art. 17 projektu ustawy**

Przepis wprowadza ograniczenie w stosowaniu regulacji dotyczącej obniżonej, 9%, stawki podatku, w stosunku do podatników kontynuujących prowadzenie działalności po, wskazanych w tym przepisie, działań restrukturyzacyjnych, w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu (dzień następujący po dniu ogłoszenia) a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (1 stycznia 2021 r.). Wskazani w przepisie podatnicy nie będą mogli stosować 9% stawki podatku CIT w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2020 r., nawet jeżeli będą spełniać warunki wynikające z przepisów art. 19 ustawy o CIT. W takim przypadku stosowanie przez tych podatników niższej stawki podatku CIT (nowych regulacji) będzie możliwe dopiero – przy spełnieniu warunków ustawowych począwszy od roku podatkowego następującego bezpośrednio po roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2020 r.

#### **Art. 18 projektu ustawy**

Przepis dedykowany jest podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych o innym roku podatkowym niż rok kalendarzowy w kontekście wprowadzenia podwyższonego limitu przychodów dla celów stosowania 9% stawki podatku CIT. Podatnicy z rokiem podatkowym innym niż kalendarzowy, których przychody osiągnięte od początku roku podatkowego do 31 grudnia 2020 r. nie przekroczyły kwoty 2 000 000 euro, będą mogli stosować stawkę podatku określoną w art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT do końca miesiąca, w którym ich przychody osiągnięte od początku roku podatkowego nie przekroczą tej kwoty.

#### **Art. 19 projektu ustawy**

Przepis ten stanowi, iż pierwsze zawiadomienie, o którym mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy o CIT, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, dotyczące roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2020 r., spółki jawne zobowiązane będą złożyć nie później niż do dnia 31 stycznia 2021 r.

#### **Art. 20 projektu ustawy**

Przepis ten stanowi, iż do transakcji kontrolowanych oraz transakcji innych niż kontrolowane, o których mowa w art. 23u i w art. 23za ust. 1 i ust. 1a ustawy zmienianej w art. 1, oraz w art. 11i i art. 11o ust. 1 i ust. 1a ustawy zmienianej w art. 2, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2021 r., w zakresie tej części transakcji kontrolowanych, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosuje się przepisy w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

#### **Art. 21 projektu ustawy**

Przepis ten stanowi, iż do postępowań wszczętych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy i niezakończonych przed tym dniem stosuje się przepisy dotychczasowe.

### **Art. 22 projektu ustawy**

Przepis ten zawiesza działanie regulacji zmienianej w art. 1 pkt 4 lit. a tiret pierwsze dotyczącej rozszerzanego zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy o PIT, obejmującego dochody marynarzy. Przedmiotowe zwolnienie podatkowe stanowi pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, którą Komisja Europejska uznała za program pomocowy zgodny z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c TFUE.

Zgodnie z art. 108 TFUE, państwo członkowskie jest obowiązane notyfikować Komisji Europejskiej wszelkie plany wprowadzenia nowych środków pomocowych. Jednocześnie, państwo członkowskie nie może wprowadzać takich środków w życie do momentu uzyskania pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej w sprawie tych środków pomocowych.

Z tego też względu projektowany art. 22 przewiduje zawieszenie wprowadzenia zaproponowanego rozszerzonego zwolnienia podatkowego obejmującego dochody marynarzy, do czasu wydania pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności tego środka pomocowego z rynkiem wewnętrznym.

### **Art. 23 projektu ustawy**

Przepis stanowi o terminie wejścia przepisów ustawy w życie.

Przepisy projektowanej ustawy będą miały wpływ na sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw w związku z wprowadzeniem alternatywnych dla tych podmiotów zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zapewni to zwiększone możliwości finansowania działalności tych podmiotów, co w konsekwencji pozytywnie wpłynie na ich rozwój i poziom wzrostu gospodarczego kraju.

Projektowane regulacje nie stoją w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

<p><b>Nazwa projektu</b></p> <p>Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw</p> <p><b>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące</b></p> <p>Ministerstwo Finansów</p> <p><b>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu</b></p> <p>Jan Sarnowski - Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów</p> <p><b>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu</b></p> <p>Aleksander Łożykowski Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, tel.: (22) 694-33-26, e-mail: aleksander.lozykowski@mf.gov.pl</p>	<p><b>Data sporządzenia</b></p> <p>25 września 2020 r.</p> <p><b>Źródło:</b></p> <p>Strategia</p> <p><b>Nr w Wykazie prac:</b></p> <p>UD126</p>
--	---

## OCENA SKUTKÓW REGULACJI

### 1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Celem projektowanej ustawy jest uszczelnienie systemu podatków dochodowych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu. Kierunek zmian przyjęty w projekcie wpisuje się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.), przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r. (M.P. poz. 260).

Przyjęte w projekcie rozwiązania podzielić można na:

- A. Przepisy uszczelniające system podatku dochodowego poprzez objęcie zakresem podmiotowym ustawy CIT mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółek komandytowych oraz tych spółek jawnych, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i w przypadku których podatnicy podatku dochodowego partycypujący w zyskach takich spółek jawnych nie są ujawniani, co powoduje możliwość uchylania się tych podmiotów od opodatkowania podatkiem dochodowym, a także rozwiązania ułatwiające dochodzenie należności podatkowych w przypadku dochodu ze sprzedaży udziałów (akcji) w spółkach nieruchomościowych przez nierezydentów.
- B. Zmiany w ustawie o ryczałcie mające na celu zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać. Przede wszystkim zmiany polegają na podniesieniu limitu przychodów (z 250 tys. euro do 2 mln euro) warunkującego wybór ryczałtu (zapowiedź z expose Premiera), zlikwidowaniu większości przypadków, w których określona działalność wyłącza z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Projektowane jest również zmniejszenie wysokości niektórych stawek ryczałtu. Wprowadzane zmiany poza realizacją zapowiedzi z expose Premiera wychodzą naprzeciw postulatam zgłaszanym m.in. przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, środowisk samych przedsiębiorców, jak i podatników uzyskujących przychody z najmu opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Postulaty te dotyczyły dopuszczenia możliwości jak najszerszego korzystania z opodatkowania w tej formie, uregulowania zasad opodatkowania przychodów z najmu (spory, kiedy najem, a kiedy działalność gospodarcza), obniżenia stawek podatku. Przedstawiony projekt realizuje te postulaty, co do zasady z ryczałtu będą mogli korzystać wszyscy przedsiębiorcy (pozostawiono nieliczne wyłączenia np. działalność kantorowa nie może być opodatkowana w tej formie), również w większości przypadków rozwiązuje spór dotyczący, kiedy mamy do czynienia z najmem jako źródłem przychodów, a kiedy jest to działalność gospodarcza. Obniżono także niektóre stawki (wolne zawody z 20% do 17%).
- C. Zmiany w przepisach o cenach transferowych. Przedmiotowe zmiany polegają w szczególności na

rozszerzeniu zakresu transakcji podlegających weryfikacji pod kątem zgodności z zasadą ceny rynkowej, w szczególności w przypadku gdy rzeczywisty właściciel (beneficial owner) ma siedzibę w tzw. „raju podatkowym”. Jednocześnie zmiany obejmują rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych związanych z przedmiotowymi transakcjami. Ponadto zaproponowano wprowadzenie dla tych transakcji tzw. testu korzyści.

Jednocześnie ustawa wprowadza zmianę w zakresie zwolnienia przedmiotowego dotyczącego dochodów marynarzy, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy PIT, w wyniku której zostanie zrównana sytuacja prawopodatkowa marynarzy statków morskich, niezależnie od bandery państwa, pod którą pływają. Przy czym zmiana ta będzie miała zastosowanie do dochodów marynarzy w roku, w którym Komisja Europejska uzna ten środek pomocowy za zgodny z rynkiem wewnętrznym, wydając stosowną decyzję. Ponadto ustawa zmienia zasady stosowania ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT, poprzez wprowadzenie limitu odliczenia z tego tytułu. Od czasu wprowadzenia ulgi abolicyjnej do polskiego systemu podatkowego uwarunkowania stanowiące uzasadnienie jej obowiązywania uległy zasadniczym zmianom. Po pierwsze, wzrosła świadomość podatników uzyskujących dochody za granicą w zakresie konsekwencji podatkowych osiągnięcia dochodów w drugim państwie. Po drugie, zauważono negatywne konsekwencje związane z wykorzystywaniem ulgi do agresywnej polityki podatkowej, przy wykorzystaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Mając na uwadze podejmowane działania w ramach zapobiegania erozji bazy podatkowej oraz przerzucania zysków należy uznać, że obecny skutek zastosowania ulgi abolicyjnej w pełnej wysokości nie realizuje polityki podatkowej w zakresie eliminowania podwójnego opodatkowania, a także nie zachęca do osiągnięcia przychodów w Polsce. W związku z tym, proponuje się ograniczenie stosowania odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej, do wysokości nieprzekraczającej kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy PIT, tj. 1360 zł. Jest to kwota zmniejszająca podatek przewidziana dla grupy podatników, których podstawa obliczenia podatku nie przekroczyła w roku podatkowym kwoty 8000 zł.

Dodatkowo, nowy limit odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej nie znajdzie zastosowania do dochodów osiągniętych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1 i art. 13 pkt 8 lit. a i pkt 9 ustawy PIT, z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw. Podatnicy rozliczający się z tych dochodów będą zatem uprawnieni do odliczania ulgi abolicyjnej na dotychczasowych zasadach, w pełnej wysokości.

## **2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt**

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.)
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 43, z późn. zm.).

Do nowych rozwiązań przewidzianych w projekcie w zakresie ustawy CIT należy:

- rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji, mająca na celu uszczelnienie systemu podatkowego i zapobieganie przerzucaniu dochodów do tzw. rajów podatkowych;
- uszczelnienia w zakresie progu dokumentacyjnego w przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;
- uszczelnienie systemu podatkowego oraz odpowiedź na tworzone przez podatników struktury optymalizacyjne z wykorzystaniem spółek komandytowych poprzez nadanie spółce komandytowej statusu podatnika podatku dochodowego;
- zwolnienie od podatku dochodów komandytariusza z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej do określonego limitu;
- zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących

podatnikami tego podatku wspólników spółek jawnych;

- dostosowanie krajowych regulacji dotyczących źródeł dochodów osiąganych przez nierezydentów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do standardów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zmienianych w drodze MLI;
- podwyższenie limitu przychodów z bieżącego roku podatkowego z 1,2 mln euro do 2 mln euro uprawniających do korzystania z obniżonej 9% stawki podatku CIT. Celem zmiany jest realizacja zapowiedzi z expose Pana Premiera Mateusza Morawieckiego, dotyczącej wprowadzenia stosownego rozwiązania wpisującego się w realizację rządowej Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, która podkreśla wartość rozwoju przedsiębiorczości i wspierania przedsiębiorców, w szczególności z kategorii MŚP,
- ograniczenie możliwości rozliczania strat w sytuacji w której podatnik przejął inny podmiot lub do podatnika wniesiony został wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub wkład pieniężny za który podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa;
- doprecyzowanie dyspozycji przepisu art. 14a poprzez wskazanie wprost, iż obejmuje on swoją normą również przeniesienie przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników (akcjonariuszy, członków spółdzielni) tytułem podziału majątku likwidowanej osoby prawnej;
- ograniczenie, w okresie korzystania przez podatnika ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym, możliwości stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody podlegają takiemu zwolnieniu;
- przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z tytułu zbycia udziałów w tzw. spółkach nieruchomościowych ze sprzedawcy na spółkę nieruchomościową;
- nałożeniu na podmioty określone w art. 27b ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. podatników, których przychody w roku poprzednim przekroczyły wyrażoną w złotych kwotę odpowiadającą równowartości 50 mln euro, jak również podatników działających w formie podatkowej grupy kapitałowej (PGK), niezależnie od wysokości osiąganych przez taką grupę przychodów, obowiązku sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej.

W zakresie ustawy PIT - nowelizacja tej ustawy wprowadza rozwiązania polegające m.in. na:

- rozszerzeniu zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy PIT, obejmującego dochody marynarzy pływających na statkach morskich niezależnie od bandery statku, pod którą pływają. Przy czym zmiana ta będzie miała zastosowanie do dochodów marynarzy w roku, w którym Komisja Europejska uzna ten środek pomocowy za zgodny z rynkiem wewnętrznym, wydając stosowną decyzję.
- wprowadzeniu limitu odliczenia ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy PIT, (tzw. ulgi abolicyjnej) do wysokości nieprzekraczającej kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy PIT, tj. 1360 zł;
- ograniczenie, w okresie korzystania przez podatnika ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym, możliwości stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody podlegają takiemu zwolnieniu rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji, mająca na celu uszczelnienie systemu podatkowego i zapobieganie przerzucaniu dochodów do tzw. rajów podatkowych;
- uszczelnienia w zakresie progu dokumentacyjnego w przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;
- zmiana definicji środków trwałych uznawanych za używane;
- zwolnienie od podatku dochodów komandytariusza z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej do określonego limitu.

W zakresie ustawy o ryczałcie proponuje się :

- podniesienia limitu przychodów warunkującego wybór ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz limitu przychodów uprawniającego do kwartalnych wpłat ryczałtu umożliwiającego wybór wpłacania ryczałtu kwartalnie,
- likwidację większości przypadków, w których określona działalność wyłącza z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, w tym poprzez zmianę definicji wolnych zawodów,
- obniżenie niektórych stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
- ujednoczenie wysokości ryczałtu dla najmu oraz usług związanych z zakwaterowaniem.

### **3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?**

W zakresie podatków bezpośrednich każde państwo członkowskie UE może realizować własną politykę podatkową. Kwestie regulowane projektem ustawy nie podlegają też żadnej formie harmonizacji na szczeblu UE czy umów międzynarodowych. Na ten moment Unia Europejska nie narzuca swoim członkom jednolitego systemu podatków bezpośrednich. Poszczególne państwa członkowskie mogą więc ustalać zakres opodatkowania według własnego uznania.

W wielu państwach funkcjonują systemy opodatkowania zbliżone do proponowanych w niniejszym projekcie.

Analogicznie do proponowanych zmian, spółki osobowe są podatnikami podatku dochodowego m.in. w Belgii, Chorwacji, Estonii, Hiszpanii, Rumunii, Bułgarii, Rumunii, Czechach, Słowacji i Węgrzech.

W zakresie ograniczenia możliwości rozliczania strat w sytuacji w której podatnik przejął inny podmiot lub do podatnika wniesiony został wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub wkład pieniężny za który podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, analogiczne do proponowanych regulacji funkcjonują m.in. w systemach podatkowych Niemiec czy Belgii.

Dla przykładu, w Niemczech wykorzystanie strat poniesionych przed przejęciem jest ograniczone w przypadku zmiany struktury udziałowej spółki. Dochodzi do przepadku możliwości przeniesienia strat w przypadku, gdy ponad 50 % udziałów w przedsiębiorstwie zostanie nabyte przez nabywcę, grupę zakupową lub podmioty powiązane w okresie 5 lat.

W Belgii, wcześniejsze straty podatkowe spółki belgijskiej nie mogą być odliczane od przyszłych zysków w przypadku zmiany kontroli nad tą spółką, chyba że zmiana kontroli wynika z rozsądnych powodów biznesowych, finansowych lub ekonomicznych.

Jednym z elementów pakietu uszczelniającego jest wprowadzenie rozwiązań ułatwiających dochodzenie należności podatkowych w przypadku dochodu ze sprzedaży udziałów (akcji) w spółkach nieruchomościowych przez nierezydentów. W krajach rozwiniętych, często przewiduje się wprowadzenie dedykowanych rozwiązań w tym zakresie. Do najczęściej stosowanych rozwiązań można zaliczyć: obowiązki raportowania o transakcjach lub strukturze udziałowej – wymogi odnośnie zgłaszania przypadków transferu aktywów nakładane są na zbywającego (takie rozwiązanie funkcjonuje np. w Australii, Kanadzie, Japonii, Chile i Chinach) lub na nabywcę (takie rozwiązanie przyjęto także w Kanadzie oraz w Indiach, w pewnym zakresie także w Chile).

Obowiązek upubliczniania informacji o realizowanej strategii podatkowej pozwala na obserwowanie procesów podatkowych i na odpowiednią reakcję nie tylko przez administrację skarbową, ale także opinię publiczną. Rozwiązanie opiera się na pozytywnych doświadczeniach Wielkiej Brytanii.

### **4. Podmioty, na które oddziałuje projekt**

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych:	0,5 mln podatników	Bazy podatkowe Ministerstwa Finansów	

w tym: - osoby prawne, które uzyskują przychody w przedziale od 1,2 mln euro do 2 mln euro	12 tys. podatników		Zmniejszenie obciążeń podatników poprzez umożliwienie korzystania z obniżonej 9% stawki podatku (a nie 19%) również w przypadku przekroczenia poziomu bieżących przychodów ponad kwotę 1,2 mln euro (poziom podwyższony do 2 mln euro)
Spółki komandytowe oraz spółki jawne	70 tys.	Główny Urząd Statystyczny	Objęcie spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych reżimem podatku dochodowego od osób prawnych. W związku z tym będą oni zobligowani wypełniać obowiązki podatkowe, tj. prowadzić ewidencję podatkową, dokonywać rozliczenia podatku CIT, wpłacać zaliczki na ten podatek)
Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych korzystający z tzw. ulgi abolicyjnej  w tym: podatnicy, których odliczenie ulgi przekroczyło kwotę 1 360 zł	67 tys.  26 tys.	Bazy podatkowe Ministerstwa Finansów	Ograniczenie stosowania ulgi abolicyjnej (wprowadzenie limitu odliczenia na poziomie 1360 zł)
Osoby fizyczne, prowadzące działalność gospodarczą, opodatkowane na zasadach ogólnych, które uzyskują przychody w przedziale od 250 tys. euro do 2 mln euro	175 tys. podatników	Bazy podatkowe Ministerstwa Finansów	Umożliwienie większej liczbie podatników korzystania z uproszczonej formy opodatkowania (ograniczenie obowiązków administracyjnych poprzez prowadzenie uproszczonej ewidencji, łatwiejszych rozliczeń podatkowych). Zmniejszenie obciążeń podatników.
Jednostki samorządu terytorialnego (j.s.t.)	2807 jednostek	Dane MSWiA	Zmniejszenie dochodów j.s.t. - j.s.t. nie posiadają udziałów we wpływach z ryczałtu. Zmniejszenie dochodów tych jednostek to w szczególności konsekwencja przejścia podatników z zasad ogólnych ( <i>j.s.t. posiadają udziały w PIT na zasadach ogólnych</i> ) na ryczałt ewidencjonowany.
Administracja skarbowa	400 urzędów skarbowych	Dane KAS MF	Zmiany dostosowawcze związane z wdrożeniem



			rozwiązań przewidzianych w projekcie ustawy
--	--	--	---

## 5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

W odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie tzw. pre-konsultacje publiczne.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz do § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Projekt został skierowany do konsultacji społecznych z przedstawicielami m.in. następujących podmiotów:

Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Business Centre Club, Konfederacja „Lewiatan”, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Krajowa Izba Gospodarcza, Polska Rada Biznesu, Związek Banków Polskich, Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa, Krajowa Izba Radców Prawnych, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny, Związek Rzemiosła Polskiego, Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Polska Izba Biur Rachunkowych, Rada Dialogu Społecznego, Fundacja Republikańska, Polskie Towarzystwo Gospodarcze.

Ponadto, projekt został skierowany do opinii Głównego Urzędu Statystycznego oraz Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców.

## 6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z 2019 r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0 2020	1 2021	2 2022	3 2023	4 2024	5 2025	6 2026	7 2027	8 2028	9 2029	10 2030	Łącznie (0-10)
<b>Dochody ogółem</b>	0	467	573	475	383	296	215	138	67	-1	-65	2548
budżet państwa	0	1901	1922	1843	1769	1699	1634	1572	1514	1459	1407	16720
JST	0	-1434	-1349	-1368	-1386	-1403	-1419	-1434	-1447	-1460	-1472	-14172
pozostałe jednostki (oddzielnie), w tym:	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ZUS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
NFZ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Fundusz Pracy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Wydatki ogółem</b>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
budżet państwa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
JST	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
pozostałe jednostki (oddzielnie)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Saldo ogółem</b>	0	467	573	475	383	296	215	138	67	-1	-65	2548
budżet państwa	0	1901	1922	1843	1769	1699	1634	1572	1514	1459	1407	16720
JST	0	-1434	-1349	-1368	-1386	-1403	-1419	-1434	-1447	-1460	-1472	-14172

Źródła finansowania | Zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązania wpłyną na dochody sektora finansów publicznych (SFP), w tym wzrost dochodów budżetu państwa oraz zmniejszenie dochodów



jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.).

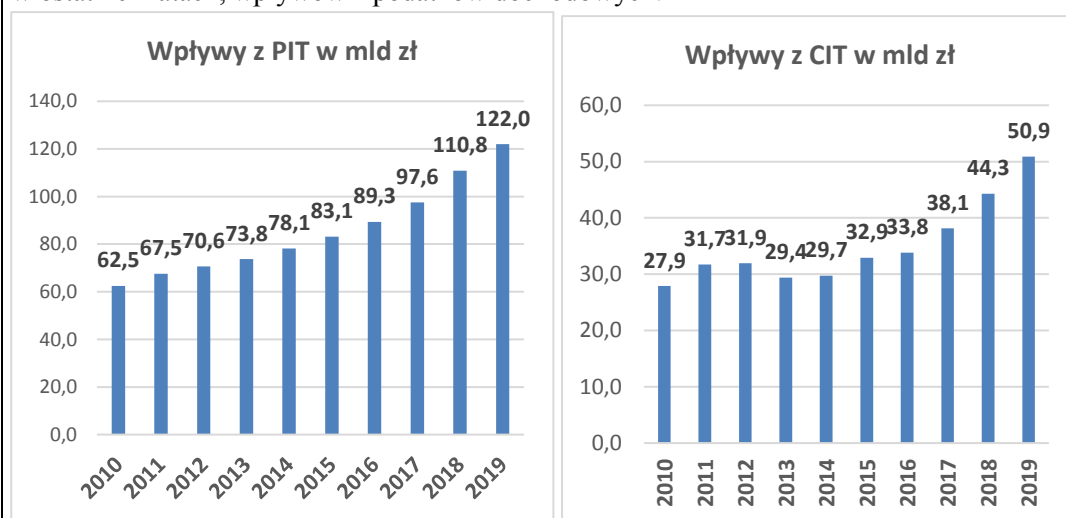
Zmniejszenie dochodów j.s.t. to efekt podwyższenia limitu umożliwiającego podatnikom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowanie w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych [z 250 tys. euro do 2 mln euro]. Zmiana formy opodatkowania działalności spowoduje, z jednej strony obniżenie obciążeń podatkowych podatników, z drugiej strony wpłynie na dystrybucję dochodów podatkowych.

Rozwiązanie to spowoduje przejście podatników podatku dochodowego od osób fizycznych z opodatkowania na zasadach ogólnych, które stanowi podstawę udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego (obecnie 50,01%) na zryczałtowany podatek dochodowy, który nie podlega dystrybucji do jednostek samorządowych. Dlatego też skutki tego przejścia wpłyną głównie na zmniejszenie dochodów tych jednostek.

Niemniej jednak należy zauważyć, że projektowane rozwiązania pozwolą podmiotom z sektora małych i średnich przedsiębiorstw pokonać bariery w rozwoju działalności, w szczególności te występujące w obszarze płynności i dostępu do finansowania, a pogłębione jeszcze przez negatywne skutki wywołane pandemią COVID-19.

Poprzez kierowanie regulacji do małych podmiotów, stworzony zostanie impuls także dla rozwoju gospodarki. W perspektywie czasu powinno to przełożyć się na wzrost dochodów zarówno budżetu państwa, jak i dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Ponadto proponowane w ustawie rozwiązania są oczekiwane przez podatników wobec rosnących, w ostatnich latach, wpływów z podatków dochodowych.



Projektowane rozwiązania nie wpłyną na wydatki sektora finansów publicznych.

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń

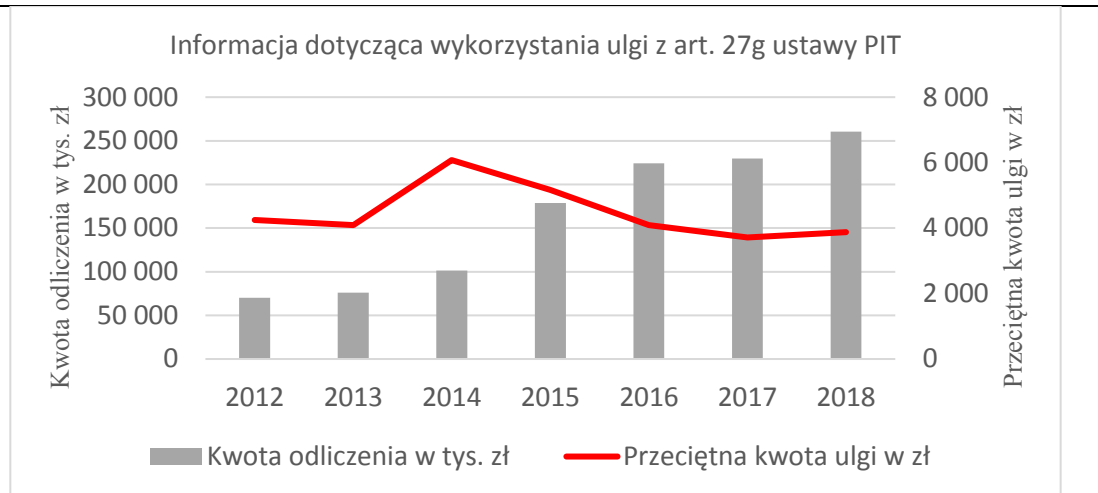
Źródła danych i przyjęte do obliczeń założenia:

1. Wprowadzenie limitu odliczenia ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy PIT, (tzw. ulga abolicyjna) do wysokości nieprzekraczającej kwoty 1360 zł (co odpowiada kwocie dochodu 8000 zł).

Analiza zeznań z podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wykazała, że skorzystało z niej w rozliczeniu:

- za 2012 r. 17 tys. podatników w kwocie 70 mln zł,
- za 2013 r. 19 tys. podatników w kwocie 76 mln zł,
- za 2014 r. 17 tys. podatników w kwocie 101 mln zł,
- za 2015 r. 35 tys. podatników w kwocie 179 mln zł,
- za 2016 r. 55 tys. podatników w kwocie 224 mln zł,
- za 2017 r. 62 tys. podatników w kwocie 230 mln zł,
- za 2018 r. 67 tys. podatników w kwocie 261 mln zł.

Jest to odliczenie od podatku, zatem kwota odliczenia stanowi skutek finansowy dla roku, w którym dokonano rozliczenia za dany rok podatkowy.



Zgodnie z rozliczeniem za 2018 r. odliczenia od podatku tzw. ulgi abolicyjnej dokonało 67 tys. podatników na kwotę 261 mln zł, z tego kwotę odliczenia przekraczającą 1360 zł (co odpowiada kwocie dochodu 8 000 zł =>  $8000 \times 17\% = 1360$  zł) wykazało 26 tys. podatników, tj. 39% podatników dokonujących przedmiotowego odliczenia, na łączną kwotę 245 mln zł, przeciętne odliczenie 9 444 zł.

Zatem wprowadzenie limitu odliczenia tzw. ulgi abolicyjnej do wysokości nieprzekraczającej kwoty 1 360 zł może spowodować wzrost dochodów sektora finansów publicznych o około 210 mln zł (skutek może być niższy, gdyż projektowana regulacja nie będzie dotyczyła podatników uzyskujących dochody z tytułu pracy lub usług świadczonych poza granicami lądowymi państw).

	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
dochody SFP			210	210	210	210	210	210	210	210	210

2. Objęcie spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych i zwolnienie od podatku dochodu komandytariusza z tytułu udziału w zysku wypłaconego przez spółkę komandytową

Główny Urząd Statystyczny (GUS) prezentuje dane w zakresie liczby podmiotów gospodarki narodowej. Link: <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2019-r-,1,24.html>

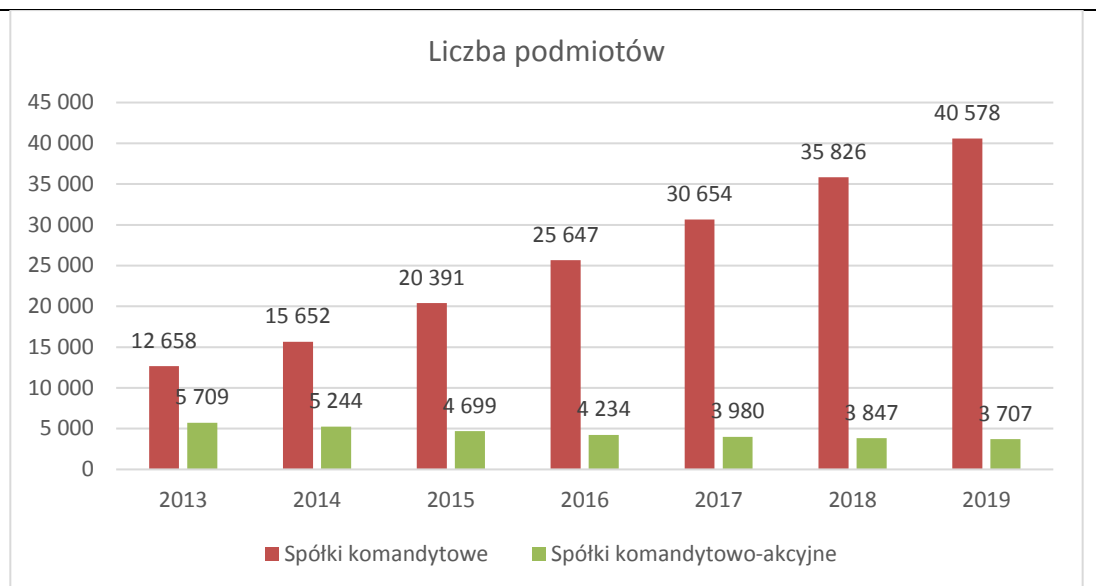
Analizie poddano dane:

- spółek jawnych
- spółek komandytowych
- spółek z ograniczoną odpowiedzialnością
- spółek komandytowo – akcyjnych (które są podatnikami podatku CIT od 1 stycznia 2014 r.)

Dane te kształtowały się następująco:

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
spółki jawne	34 048	34 841	35 896	36 368	36 399	35 753	35 229
spółki komandytowe	12 658	15 652	20 391	25 647	30 654	35 826	40 578
spółki komandytowo-akcyjne	5 709	5 244	4 699	4 234	3 980	3 847	3 707
spółki z o. o.	317 698	345 135	382 394	420 789	451 863	402 168	429 136

Na podstawie tych danych wyraźnie widać bardzo dynamiczny wzrost liczby spółek komandytowych w przeciągu ostatnich kilku lat. Natomiast w przypadku spółek komandytowo-akcyjnych można zaobserwować ich spadek.



Szczegółowej analizie poddano także dane podatkowe spółek z ograniczoną odpowiedzialnością w zakresie wykazywanego przez nich podatku CIT. Analiza ta wykazała, że podatek CIT płaci 114 tys. spółek z o.o., tj. 28% spółek wskazanych przez GUS.

Z tego podatek:

- według 19% stawki 33% spółek z o.o. – przeciętny podatek tej grupy to 555 tys. zł
- według 15% stawki 67% spółek z o.o. - przeciętny podatek tej grupy - 25 tys. zł

Stawki podatku CIT	Podatek należny wykazany w zeznaniach za 2018 r. spółek z o.o.		
	Liczba spółek	Kwota podatku w mln zł	Przeciętna kwota podatku w zł
według 19% stawki	37 742	20 942	554 865
według 15% stawki	76 070	1 917	25 202
<b>Razem</b>	<b>113 812</b>	<b>22 859</b>	<b>200 847</b>

Dodatkowo oszacowano, że przeciętny podatek podatników, którzy płacili podatek według 15% stawki CIT w związku z wprowadzeniem od 2019 r. 9% stawki dla tej grupy podatników, wyniósłby 15 tys. zł.

**- opodatkowanie spółek komandytowych**

Biorąc pod uwagę dane w zakresie spółek z o.o. ustalono, że podatek CIT będzie wykazywało dodatkowo 10,1 tys. nowych podatników (pozostała część nowych podatników nie będzie wykazywała podatku z uwagi na korzystanie z preferencji podatkowych, m.in. dokonywanie odliczeń tak jak to robią obecni podatnicy CIT), z tego:

- 3,4 tys. podatników według 19% stawki (przeciętny podatek 555 tys. zł)
- 6,7 tys. podatników według 9% stawki (przeciętnie 15 tys. zł).

Przyjmując za podstawę powyższe dane oszacowano, że skutek finansowy dla sektora finansów publicznych objęcia spółek komandytowych podatkiem CIT w pierwszym roku obowiązywania rozwiązania wyniesie 1 968 mln zł. Dla kolejnych lat, założono spadek skutków na poziomie około 6% rocznie, tj. na poziomie średniego spadku liczby spółek komandytowo-akcyjnych w latach 2014 – 2019.

**- zwolnienie od podatku dochodu komandytariusza z tytułu udziału w zysku wypłaconego przez spółkę komandytową**

Do oszacowania skutków finansowych regulacji przyjęto liczbę komandytariuszy na

poziomie 20,2 tys. podatników, tj. dwukrotność liczby spółek komandytowych płacących podatek. Założono, że wypłaty z zysku będą dokonywane w każdym miesiącu, w maksymalnej wysokości do zwolnienia, tj. 5000 zł (rocznie 60 000 zł). Zatem biorąc pod uwagę powyższe dane oszacowano, że proponowane rozwiązanie wpłynie na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych w pierwszym roku obowiązywania o 230 mln zł. Dla kolejnych lat, również założono spadek skutków na poziomie około 6% rocznie.

Łączne skutki finansowe objęcia spółek komandytowych podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz zwolnienie od podatku dochodu komandytariusza z tytułu udziału w zysku wypłaconego przez spółkę komandytową, dla pierwszego roku wyniesie 1 738 mln zł.

	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
dochody SFP	0	1738	1634	1536	1444	1357	1276	1199	1128	1060	996

3. Podwyższenie z 250 tys. euro do 2 mln euro limitu przychodu uprawniającego do skorzystania z uproszczonej ryczałtowanej formy opodatkowania oraz likwidacji wyłączeń

W celu dokonania oceny rozwiązań podatkowych w tym zakresie przeprowadzono analizę danych wynikających z rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r. dokonanego przez podatników prowadzących działalność gospodarczą opodatkowaną na zasadach ogólnych.

Analizie poddano dane dotyczące podatników osiągających przychody w kwocie od 250 tys. euro do 2 mln euro, tj. potencjalnej grupy podatników, która będzie mogła skorzystać ze zmiany formy opodatkowania. W 2018 r. przychody w tej wysokości osiągnęło 175 tys. podatników. W dalszej kolejności ustalono hipotetyczną wartość ryczałtu dla tej grupy podatników, z zastosowaniem ryczałtowych stawek. Na tej podstawie wyodrębniono grupę podatników, których obciążenie ryczałtowanym podatkiem byłoby niższe niż w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych. I tak szacuje się, że docelowo niższe obciążenie ryczałtowanym podatkiem dochodowym miałyby miejsce w przypadku około 10 tys. podatników.

Oszacowano, że w wyniku zmiany formy opodatkowania zmniejszą się wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych, które stanowi podstawę udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego (obecnie 50,01%) o około 3,4 mld zł (po 1,7 mld zł dla bp i jst), natomiast wzrosną o 2,5 mld zł z tytułu ryczałtowanego podatku dochodowego, który nie podlega dystrybucji do jednostek samorządowych.

Zatem w wyniku podwyższenia limitu umożliwiającego opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zmniejszenie dochodów SFP w pierwszym roku obowiązywania tego rozwiązania wyniesie około 0,9 mld zł.

	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
dochody SFP	0	-886	-886	-886	-886	-886	-886	-886	-886	-886	-886

4. obniżenie/ujednoczenie niektórych stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych  
Skutek finansowy ustalono na podstawie zeznań o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych PIT-28. Skutek tego rozwiązania, w tym w zakresie ujednoczenia wysokości ryczałtu dla najmu oraz usług związanych z zakwaterowaniem, dla pierwszego roku oszacowano na około 6 mln zł.

	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
dochody SFP	0	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-6

5. podwyższenie z 1,2 mln euro do 2 mln euro limitu bieżących przychodów uprawniających do skorzystania z 9% stawki CIT

Podstawą do oszacowania skutków finansowych tego rozwiązania były dane wynikające z

rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2018 r. oraz za 2017 r.

Analizie poddano dane podatników, którzy z uwagi na uzyskane w 2017 r. przychody posiadali w 2018 r. status „małego podatnika”, a w 2018 r. osiągnęli przychody w wysokości od 1,2 mln euro do 2 mln euro. Ta grupa podatników, w obecnym stanie prawnym, utraciłaby prawo do stosowania preferencyjnej stawki podatku. W 2018 r. 11 tys. podatników spełniało oba te kryteria (12 tys. podatników w 2018 r. uzyskało przychody od 1,2 mln euro do 2 mln euro, z tej grupy podatników 11 tys. posiadało status „małego podatnika”). Dodatkowo wyodrębniono podatników, którzy wykazali podatek należny – liczebność tej grupy wyniosła 8 tys. podatników. Pozostali podatnicy nie wykazali podatku, bowiem korzystali z przysługujących im preferencji podatkowych, m. in. dokonali odliczenia od dochodu strat z lat ubiegłych, czy też uzyskali dochody podlegające zwolnieniu od podatku. W dalszej kolejności ustalono, dla tej grupy podatników, wartość podatku, przy obniżonej 9% stawce CIT (w zeznaniach za 2018 r. podatnicy Ci obliczali podatek według 19% stawki CIT, który wyniósł 0,8 mld zł). Przy oszacowaniu podatku wyodrębniono dodatkowo dochody z zysków kapitałowych, które są wyłączone z obniżonej stawki.

Oszacowano, że przedmiotowe rozwiązanie w pierwszym roku obowiązywania spowoduje zmniejszenie dochodów SFP o 0,4 mld zł

	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030
dochody SFP	0	-379	-379	-379	-379	-379	-379	-379	-379	-379	-379

Pozostałe rozwiązania, wpłyną na poziom dochodów sektora finansów publicznych, jednak z uwagi na brak danych z obszaru objętego regulacją, trudno ocenić skutki finansowe tych rozwiązań.

Podziału efektów finansowych z tytułu proponowanych rozwiązań na dochody budżetu państwa oraz dochody jednostek samorządu terytorialnego dokonano z uwzględnieniem udziału w 2020 r. jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych – zasady ogólne (50,01%) oraz podatku dochodowego od osób prawnych (22,86%).

## 7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

Skutki											
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)			
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z 2019 r.)	duże przedsiębiorstwa	0	-1865	-1753	-1648	-1456	-1069	-14343			
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	0	1398	1390	1383	1370	1344	13685			
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	0	0	-210	-210	-210	-210	-1890			
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa	Należy zaznaczyć, że celem projektowanej ustawy jest uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu. Projektowana ustawa stanowić ma kolejny krok w kierunku odbudowania dochodów podatkowych. Kierunek zmian przyjęty w projekcie wpisuje się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju. Zmiany zawarte w projekcie zmierzają również do pełniejszej realizacji – wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wymienione									

		zasady konstytucyjne doznają uszczerbku we wszystkich sytuacjach, kiedy dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub na różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest fakt, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Celem realizacji powyższych zamierzeń jest objęcie zakresem podmiotowym ustawy o CIT mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółek komandytowych oraz tych spółek jawnych, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i w przypadku których podatnicy podatku dochodowego partycypujący w zyskach takich spółek jawnych nie są ujawniani, co powoduje możliwość uchylania się tych podmiotów z opodatkowania podatkiem dochodowym.
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Proponowane rozwiązania wspomogą rozwój małych i średnich przedsiębiorstw. Zmniejszenie obciążeń podatkowych spowoduje pozostawienie do dyspozycji przedsiębiorstw dodatkowych środków finansowych, co pozwoli na realizację przez nich m. in. przedsięwzięć innowacyjnych. Zaproponowane rozwiązania mogą pełnić ważną rolę motywatorów do podążania ścieżką innowacyjności, co pozytywnie wpłynie na otoczenie prowadzenia działalności gospodarczej, co powinno także stanowić impuls dla rozwoju przedsiębiorczości w regionach.
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	
Niemierzalne	duże przedsiębiorstwa	
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	<p>Informacje w tym zakresie opisano w pkt. 6</p> <p>Podziału kosztów/korzyści zmiany poziomu opodatkowania na duże przedsiębiorstwa, MŚP i gospodarstwa domowe dokonano uwzględniając do kogo kierowane są poszczególne proponowane regulacje. I tak rozwiązania w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ wprowadzenia limitu odliczenia ulgi abolicyjnej – ujemny wpływ na rodzinę i obywateli oraz gospodarstwa domowe</li> <li>➤ objęcie spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych – ujemny wpływ na duże przedsiębiorstwa oraz sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw (dodatkowo przy podziale na duże i MŚP uwzględniano strukturę podatku płaconego przez te podmioty według poszczególnych stawek)</li> <li>➤ zwolnienie od podatku dochodów komandytariusza z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej – dodatni wpływ głównie na sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw</li> <li>➤ podwyższenie z 250 tys. euro do 2 mln euro limitu przychodu uprawniającego do skorzystania z uproszczonej zryczałtowanej formy opodatkowania oraz likwidacji wyłączeń - dodatni wpływ na sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw</li> </ul>	



	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ obniżenie/ujednoczenie niektórych stawek ryczału od przychodów ewidencjonowanych – dodatni wpływ na sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw</li> <li>➤ podwyższenie z 1,2 mln euro do 2 mln euro limitu bieżących przychodów uprawniających do skorzystania z 9% stawki CIT - dodatni wpływ na sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw.</li> </ul>
--	---

### 8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

nie dotyczy

Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).

tak  
 nie  
 nie dotyczy

zmniejszenie liczby dokumentów  
 zmniejszenie liczby procedur  
 skrócenie czasu na załatwienie sprawy  
 inne:

zwiększenie liczby dokumentów  
 zwiększenie liczby procedur  
 wydłużenie czasu na załatwienie sprawy  
 inne:

Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektroniczności.

tak  
 nie  
 nie dotyczy

W zakresie administracji skarbowej nastąpią zmiany dostosowawcze związane z wdrożeniem rozwiązań przewidzianych w projekcie ustawy. Projektowane rozwiązanie nie wpłyną drastycznie na wzrost liczby podatników, których należy obsłużyć. Przewidziane w projekcie rozwiązania wpłyną bowiem między innymi na:

- zmianę formy opodatkowania, niektórych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, tj. przejścia podatników opodatkowujących dochody według zasad ogólnych na ryczałt ewidencjonowany,
- zmianę stawki podatku dla niektórych podatników, tj. większa grupa podatników podatku dochodowego od osób prawnych będzie mogła korzystać z preferencyjnej 9% stawki podatku,
- spółki komandytowe i niektóre spółki jawne zostaną objęte reżimem ustawy o podatku dochodowego od osób prawnych,
- z uwagi na wprowadzenie limitu mniejsza grupa podatników skorzysta z tzw. ulgi abolicyjnej.

Zmiany w ustawie o ryczałcie mające na celu zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać. Rozwiązanie to będzie miało wpływ na zmniejszenie liczby dokumentów a tym samym skrócenie czasu na załatwienie sprawy, z uwagi na wybór prostszej formy opodatkowania.

Przewiduje się, że w przypadku 175 tysięcy podatników nastąpi znaczne skrócenie czasu na wypełnianie obowiązków podatkowych z uwagi na:

- uproszczony sposób prowadzenia ewidencji podatkowej,
- brak konieczności prowadzenia ksiąg – a tym samym dokumentowania wydatków stanowiących podatkowe koszty uzyskania przychodów,
- łatwiejsze obliczenie podatku - liniowe stawki zryczałtowanie, niższe od stawek podatku określonego według skali podatkowej i tzw. podatku liniowego,
- uproszczone rozliczenie podatku po zakończeniu roku podatkowego (podatnicy zobowiązani będą składać pięciostronicowe zeznanie podatkowe PIT-28 w miejsce obszernych zeznań podatkowych PIT-36 (8 stron) oraz załączników.

Natomiast objęcie spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych będzie skutkowało zwiększeniem obowiązków podatkowych. Ta grupa podatników (70 tysięcy) będzie obowiązana bowiem do prowadzenia ksiąg podatkowych oraz po zakończeniu roku podatkowego składania zeznań podatkowych CIT-8. W trakcie roku będą oni zobowiązani do wypełniania obowiązków podatkowych poprzez obliczanie i wpłacanie zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych.

## 9. Wpływ na rynek pracy

Brak wpływu.

## 10. Wpływ na pozostałe obszary

<input type="checkbox"/> środowisko naturalne	<input type="checkbox"/> demografia	<input type="checkbox"/> informatyzacja
<input type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny	<input type="checkbox"/> mienie państwowe	<input type="checkbox"/> zdrowie
<input type="checkbox"/> inne: inwestycje		

Omówienie wpływu .

## 11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Wykonanie przepisów aktu prawnego nastąpi w dniu wejścia w życie ustawy.

## 12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ewaluacja projektu nastąpi po 3 latach od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy.

Mierniki:

1. Liczba podatników oraz kwota podatku dochodowego od osób prawnych wykazywanych przez spółki komandytowe i spółki jawne.
2. Liczba podatników opodatkowujących dochody według 9% stawki CIT oraz kwota podatku tej grupy podatników.
3. Liczba podatników prowadzących działalność gospodarczą podlegających opodatkowaniu w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz kwota zryczałtowanego podatku dochodowego.

## 13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)



## **RAPORT Z KONSULTACJI I OPINIOWANIA**

### **projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (UD126), o którym mowa w § 51 uchwały – Regulamin pracy Rady Ministrów**

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248), oraz stosownie do § 52 ust. 1 uchwały Nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r., poz. 1006, z późn. zm.), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

I. W odniesieniu do projektu nie były przeprowadzone tzw. pre-konsultacje publiczne.

II. W ramach konsultacji publicznych projekt ustawy skierowano w dniu 15 września 2020 r. do następujących podmiotów:

1. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
2. Business Centre Club
3. Konfederacja „Lewiatan”
4. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
5. Krajowa Izba Gospodarcza
6. Polska Rada Biznesu
7. Bank Gospodarstwa Krajowego
8. Związek Banków Polskich
9. Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa
10. Krajowa Izba Radców Prawnych
11. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
12. Krajowa Izba Doradców Podatkowych
13. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
14. Związek Rzemiosła Polskiego
15. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej
16. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
17. Rada Dialogu Społecznego
18. NSZZ „Solidarność”
19. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych
20. Forum Związków Zawodowych
21. Polska Izba Biur Rachunkowych
22. Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw
23. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
24. Startup Poland

W ustalonym terminie, tj. do dnia 21 września 2020 r. godz. 9.00, uwagi zgłosiły następujące organizacje:

1. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
2. Polska Izba Biznesu Wielkopolska Izba Gospodarcza
3. Paweł Wroński – za pośrednictwem Kancelarii Prezesa Rady Ministrów
4. Biuro Ekspertki, Dialogu i Polityki Społecznej Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”
5. Polska Izba Handlu
6. Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych
7. Imperial Tobacco Polska S.A.
8. Francusko-Polska Izba Gospodarcza
9. Olesiński i Wspólnicy sp.k.
10. Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji
11. Instytut Cen Transferowych
12. Polski Związek Firm Deweloperskich
13. Stowarzyszenie Inicjatywa Firm Rodzinnych
14. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce
15. Konfederacja Lewiatan
16. Polskie Towarzystwo Gospodarcze – PTG
17. Crido Taxand R. Namysłowski i Wspólnicy spółka komandytowa
18. Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych
19. Business Centre Club (BCC)
20. Marcin Zalewski - starszy oficer pokładowy, Tomasz Błaszczyk – marynarz, Marcin Kopeć – marynarz, Maciej Konopiński – marynarz.
21. Krajowa SKOK

Po upływie wskazanego terminu, uwagi zgłosiły następujące organizacje:

1. Związek Polskiego Leasingu
2. Polska Grupa Motoryzacyjna
3. KGHM S.A.
4. Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego
5. Związek Banków Polskich
6. Krajowa Rada Radców Prawnych
7. Polska Izba Artykułów Promocyjnych
8. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
9. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
10. Związek Agentów i Morskich Przedsiębiorców
11. Robert Wielogórski – Doradcę podatkowy
12. Polska Izba Przemysłu Chemicznego
13. Związek Dealerów Samochodowych

Uwagi te nie są uwzględnione w tabeli, z uwagi na bieżący wpływ tych uwag, niemniej jednak zostały wzięte pod uwagę na etapie opracowywania projektu.

Swoje uwagi zgłosił także Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

Wszystkie uwagi przeanalizowano.

Uwagi zgłoszone w terminie w ramach konsultacji publicznych zostały przedstawione w formie załączonej tabeli.

III. Projekt został skierowany do opiniowania do następujących podmiotów:

1. Prezes Prokuratury Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej
2. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych
3. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów
4. Prezes Głównego Urzędu Statystycznego
5. Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego

W ramach opiniowania negatywne stanowisko lub wnioski o stosowne rekompensaty z uwagi na to że projektowane rozwiązania oznaczają niższe wpływy z tytułu podatków dla dochodów jednostek samorządu terytorialnego wyraził:

1. Urząd Marszałkowski województwa lubuskiego
2. Urząd Marszałkowski województwa małopolskiego
3. Urząd Marszałkowski województwa mazowieckiego
4. Urząd Marszałkowski województwa dolnośląskiego
5. Unia Miasteczek Polskich
6. Unia Metropolii Polskich

Planowane posiedzenie Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego przewidziane jest w dniu 30 września 2020 r.

IV. Przedstawienie wyników zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia projektu z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt ustawy nie wymagał uzgodnienia i nie był uzgadniany z organami oraz instytucjami UE.

V. Żaden podmiot nie zgłosił zainteresowania pracami nad projektem ustawy w trybie przepisów o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa.

Uwagi zgłoszone przez zainteresowane podmioty i organizacje związkowe w ramach konsultacji publicznych i opiniowania w ramach uzgodnień zewnętrznych do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 26 sierpnia 2020 r., nr w wykazie prac RM UD126), o którym mowa w § 51 uchwały – Regulamin pracy Rady Ministrów.

Lp.	Jednostka redakcyjna	Treść uwagi	Odniesienie
<b>I. Krajowa Rada Doradców Podatkowych</b>			
1	Uwaga ogólna	Zbyt krótki termin na zgłaszanie uwag. Wyznaczenie terminu do zajęcia stanowiska krótszego niż 7 dni, a w przypadku projektu aktu normatywnego - krótszego niż 14 dni, od udostępnienia projektu wymaga szczegółowego uzasadnienia. Negatywnie oceniamy zawarte w ww. piśmie przewodnim zastrzeżenie informujące o tym, że brak nadesłania opinii w określonym terminie zostanie uznane za brak uwag do projektu.	Uwaga niezasadna. Założenia projektu były już wcześniej znane w momencie uzyskania wpisu do wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów.
<b>II. Polska Izba Biznesu Wielkopolska Izba Gospodarcza</b>			
1	Art. 2 pkt 1 projektu ustawy - dotyczy art. 1 ust. 3 pkt 1, 1a oraz dodanie ust. 4-7 ustawy CIT	Tysiące polskich małych i średnich przedsiębiorców, często firm rodzinnych, wybrało formę prawną spółki komandytowej jako optymalną dla swojej działalności. Spółka komandytowa daje bowiem możliwość oddzielenia majątku osobistego od majątku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą, który to majątek, nawet przy zachowaniu najwyższych standardów w zakresie prowadzenia firmy, narażony jest na ryzyko biznesowe. Z drugiej strony, spółka komandytowa, jako transparentna podatkowo, daje możliwość wypłaty zysków po jednokrotnym ich opodatkowaniu, tak jak w indywidualnej działalności gospodarczej czy spółce jawnej, co jest optymalnym rozwiązaniem dla tych przedsiębiorców, którzy utrzymują siebie i swoje rodziny z bieżąco wypracowywanych zysków. Podwójne opodatkowanie spowoduje ograniczenie środków na spłatę dotychczas zaciągniętych kredytów inwestycyjnych oraz ograniczy szanse rozwoju wielu firm. Apel o niewprowadzanie tej zmiany	Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. Przepisy projektu ustawy przewidują zwolnienia i odliczenia dla wspólników spółek komandytowych (komandytariuszy i komplementariuszy) w następstwie których obciążenia podatkowe wspólników takich spółek komandytowych – szczególnie będących małymi podatnikami – nie ulegną istotnemu zwiększeniu.

2	Uwaga ogólna	Zbyt krótkie vacatio legis.	
<b>III. Paweł Wroński – za pośrednictwem Kancelarii Prezesa Rady Ministrów</b>			
1	Art. 2 pkt 1 projektu ustawy - dotyczy art. 1 ust. 3 pkt 1, 1a oraz dodanie ust. 4-7 ustawy CIT	Wprowadzenie tego przepisu w ciągu 3 miesięcy doprowadzi do upadku i zamknięcia wielu firmy rodzinnych. Nie mamy szans płacić dodatkowych 9%, większych ZUS-ów, oraz opodatkowania umów zleceń, to doprowadzi do upadku firm, a także zmniejszenie wpływów budżetowych w ostateczności. Składam skargę na tempo wprowadzanych zmian. Budżety i inwestycje planuje się na kilka lat z wyprzedzeniem.	Uwaga niezasadna. Założenia projektu były już wcześniej znane w momencie uzyskania wpisu do wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów.
<b>IV. Biuro Ekspertkie, Dialogu i Polityki Społecznej Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”</b>			
1	Uwaga ogólna dotycząca terminu na zgłaszanie uwag	W przedstawionym piśmie określono termin konsultacji na 2 dni robocze, nie wskazując przekonywujących powodów tak drastycznego jego skrócenia. Taki sposób konsultacji jest niezgodny z ustawą o związkach zawodowych i praktycznie uniemożliwia wyrażenie opinii w określonym terminie. Dodatkowo zamieszczenie zdania o treści: „Niezgłoszenie uwag w wyżej wyznaczonym terminie pozwolę sobie uznać za rezygnację z przedstawienia stanowiska i akceptację treści projektu” uważamy za skandaliczne. Opinia zostanie przedstawiona w skróconym terminie - 21 dni.	Uwaga niezasadna. Założenia projektu były już wcześniej znane w momencie uzyskania wpisu do wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów.
<b>V. Polska Izba Handlu</b>			
1	Art. 2 pkt 1 projektu ustawy - dotyczy art. 1 ust. 3 pkt 1, 1a oraz dodanie ust. 4-7 ustawy CIT	Niezrozumiałe jest uzasadnienie do projektu, które wskazuje, że celem jest uszczelnienie systemu podatkowego. Dzisiaj jest tak, że niezależnie od tego, czy przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą (CEIDG), spółkę cywilną, spółkę jawną, czy spółkę komandytową to płaci ten sam podatek w wysokości 19% PIT (poza nielicznymi przedsiębiorcami, którzy korzystają z zasad ogólnych, karty podatkowej i ryczałtu). Zmiana formy prawnej z działalności gospodarczej (CEIDG), spółki cywilnej, czy spółki jawnej na spółkę komandytową nie powoduje żadnej oszczędności podatkowej. Projektowana ustawa doprowadzi do zaburzenia w konkurencji między	Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. Przepisy projektu ustawy przewidują zwolnienia i odliczenia dla wspólników spółek komandytowych (komandytariuszy i komplementariuszy) w następstwie których obciążenia podatkowe wspólników takich spółek komandytowych – szczególnie będących małymi podatnikami – nie ulegną istotnemu zwiększeniu.

		<p>podmiotami. Firmy, które dzisiaj były opodatkowane tak samo (19%) będą opodatkowane różnie w zależności od formy prawnej (19% vs. 34,4%). Przy bardzo niskiej marżowości handlu taka różnica w opodatkowaniu doprowadzi do upadku wielu przedsiębiorców działających w formie spółek jawnych lub komandytowych. Dlaczego przedsiębiorcy chcą prowadzić biznes w formie spółek, a nie w formie działalności gospodarczej (CEIDG)? Ponieważ spółki prawa handlowego zapewniają możliwość płynnego prowadzenia działalności w razie śmierci, wypadku lub choroby właściciela. Dodatkowo, sprzedaż spółki może odbyć się przez sprzedaż ogółu praw i obowiązków a nie przez sprzedaż przedsiębiorstwa, co ma istotne znaczenie. Jako przykład można podać sprzedaż firmy handlowej, która ma 40 kas fiskalnych. W przypadku sprzedaży ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej nie dochodzi do zmiany numeru NIP i nie ma potrzeby, żeby wymieniać kasy fiskalne. W przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa nabywca musi wydać dodatkowe 120 tys. zł na zmianę kas fiskalnych (ok. 3 tys. zł za jedną kasę fiskalną).</p>	
2	Uwaga ogólna dotycząca regulacji w zakresie spółek nieruchomościowych	<p>Zdecydowana większość rodzimych przedsiębiorców zajmujących się handlem prowadzi działalność w formie spółek osobowych (jawna lub komandytowa) lub też w formie działalności jednoosobowej. W mniejszych działalnościach handlowych jednym z głównych aktywów (zdecydowanie przekraczającym 50% wartości rynkowej biznesu) są nieruchomości, w których prowadzona jest działalność (sklepy, punkty handlowe, itd.). W efekcie, spółki które prowadzą działalność stricte handlową będą traktowane jako „spółki nieruchomościowe” a w konsekwencji będą podwójnie opodatkowane.</p>	Uwaga niezasadna. Obowiązek poboru WHT przez spółkę nieruchomościową jako płatnika występuje w sytuacji, gdy stroną transakcji nie są wyłącznie polscy rezydenci.
<b>VI.</b>	<b>Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych</b>		
1	Art. 2 pkt 14 projektu ustawy	<p>Projekt przewiduje powiększenie limitu przychodów uprawniających do zastosowania obniżonej 9% stawki CIT z 1.2m PLN do 2m PLN. W ocenie PINK, postulowana zmiana poprawia kondycję finansową polskich przedsiębiorstw o mniejszych</p>	Brak konieczności zajmowania stanowiska

		<p>przychodach, a tym samym w większym stopniu narażonych na wahania koniunkturalne. Jakkolwiek lepszym rozwiązaniem dla polskiej gospodarki wydaje się być uzależnienie stosowania obniżonej stawki CIT od spełnienia definicji unijnych dla małego podatnika (definicje te są stosowane również w innych obszarach polskiego prawa), proponowane zmiany z pewnością zasługują na aprobatę.</p>	
2	Art. 2 pkt 13 projektu	<p>Projekt przewiduje doprecyzowanie definicji używanego środka trwałego w kontekście zastosowania indywidualnych stawek amortyzacji (zmiana dotyczy zarówno CIT jak i PIT). Uwarunkowanie uznania środka trwałego za używany od uprzedniego wykorzystywania tego środka trwałego przez inny podmiot jest racjonalnym postulatem i pokrywa się z powszechnym rozumieniem pojęcia „używanego” produktu / towaru. Jednocześnie, projekt ustawy rozwiewa dotychczas pojawiające się wątpliwości.</p>	Brak konieczności zajmowania stanowiska
3	Art. 1 pkt 1 i art. 2 pkt 2 projektu ustawy	<p>Projekt przewiduje, że spółka nieruchomościowa oznacza podmiot, w tym niebędący spółką, w którym co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów w dowolnym okresie 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy, stanowiły nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości (art. 2 pkt 3 lit. c Projektu, analogiczne rozwiązanie zostało zaproponowane również w odniesieniu do ustawy o PIT). W ocenie PINK próba uściślenia istniejącego przepisu może być uznana za uzasadnioną, gdyż obecnie nie w każdym przypadku oddaje rzeczywisty charakter danego podmiotu. Niemniej przyjęte podejście i sformułowania budzą bardzo dużo wątpliwości i mogą prowadzić do sytuacji istotnie zaburzających sens tego przepisu. Obecne brzmienie definicji wydaje się sugerować, że „dowolny okres 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy” należy badać w całym okresie istnienia spółki nieruchomościowej, a nie jedynie w</p>	Uwaga niezasadna. Definicja spółki nieruchomościowej odwołuje się do standardów konwencji MLI.

		<p>okresie ostatnich 12 miesięcy poprzedzających zbycie jej udziałów i praw o podobnym charakterze.</p> <p>W ocenie PINK, wymóg badania przesłanki w całym okresie istnienia podmiotu jest nadmiernie restrykcyjny i problematyczny do realizacji również od strony praktycznej. Ponadto, nie służy rzeczywistemu zdefiniowaniu spółek nieruchomościowych istniejących na rynku. Na gruncie zaproponowanej definicji, podmioty funkcjonujące na polskim rynku od kilkunastu i więcej lat musiałyby dokonywać wstecznej weryfikacji dokumentów finansowych pod kątem przekroczenia 50% limitu udziału nieruchomości (lub praw do nich) w łącznej wartości rynkowej aktywów.</p>	
4	Art. 1 pkt 4 i i art. 2 pkt 15	<p>Przy zaproponowanym w Projekcie rozwiązaniu polegającym na rozliczeniu podwójnego opodatkowania w ten sposób, że w przypadku małych podatników łącznie opodatkowanie może wynieść około 25%, a w przypadku dużych podatników 30% brak jest możliwości pomnożenia kapitału za pomocą procentu składanego (reinvestycja zysków bez podatku, przekładająca się na coraz większe zyski).</p>	<p>Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. Przepisy projektu ustawy przewidują zwolnienia i odliczenia dla wspólników spółek komandytowych (komandytariuszy i komplementariuszy) w następstwie których obciążenia podatkowe wspólników takich spółek komandytowych – szczególnie będących małymi podatnikami – nie ulegną istotnemu zwiększeniu.</p>
5	Art. 2 pkt 18 projektu	<p>Propozycją budzącą największy sprzeciw od strony systemowej jest przewidywane nałożenie na spółkę nieruchomościową obowiązku poboru i wpłaty podatku z tytułu zbycia jej udziałów/praw o podobnym charakterze, w przypadku gdy co najmniej jedną ze stron transakcji jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.</p> <p>Spółka nieruchomościowa miałaby działać w takiej sytuacji jako płatnik podatku. PINK postuluje aby proponowane zmiany wykreślić w całości z Projektu.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona. Obecnie istniejące mechanizmy poboru podatku z takich transakcji nie są wystarczające</p>
6	art. 2 pkt 20 i art. 2 pkt 21 projektu	<p>Projekt nakłada na spółki nieruchomościowe i podmioty posiadające w nich bezpośrednio lub pośrednio udziały/prawa o podobnym charakterze obowiązek przekazywania w formie elektronicznej informacji</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona. Projektowane zmiany mają na celu zwiększyć efektywność poboru podatku dochodowego.</p>



		odpowiednio za rok podatkowy lub obrotowy o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tym podmiocie udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o porównywalnym charakterze oraz dodatkowe obowiązki upubliczniania danych.	
7	art. 2 pkt 4 projektu	<p>Projekt przewiduje, że podatnicy, który przejęli inny podmiot lub nabyli przedsiębiorstwo / zorganizowaną część przedsiębiorstwa przy określaniu dochodów nie uwzględniają swoich strat, m.in. jeśli w wyniku dokonanej transakcji przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości lub w części był inny, niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem.</p> <p>W ocenie PINK, określenie „podstawowa działalność” jest na tyle ogólnym i nieostrym pojęciem, że może rodzi wątpliwości interpretacyjne przy zastosowaniu regulacji w praktyce.</p>	Uwaga niezasadna. Nie budzi wątpliwości jakie czynności wchodzi w zakres podstawowej działalności operacyjnej podatnika (przychody ze sprzedaży towarów/usług), a jakie w zakresie działalności pobocznej (pozostałe przychody operacyjne).
8	Art. 2 pkt 11 projektu	Projekt modyfikuje treść art. 14a ustawy o CIT i wskazuje, że w przypadku gdy podatek przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu (...) podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia (art. 2 pkt 11 Projektu). W ocenie PINK postulowana zmiana nie zasługuje na aprobatę.	Uwaga nieuwzględniona. Jest to zmiana o charakterze doprecyzującym.
9	Art. 2 pkt 1 projektu	Z perspektywy branży nieruchomości komercyjnych, proponowane zmiany w zakresie opodatkowania spółek komandytowych nie są kluczowe. Niemniej, w ocenie PINK wprowadzenie postulatów MF wpłynie negatywnie na sytuację makroekonomiczną i gospodarczą w kraju. Opodatkowanie spółek komandytowych spowoduje również odpływ inwestorów do jurysdykcji, które oferują bardziej konkurencyjne pod kątem podatkowym instrumenty	Uwaga niezasadna. Spółki komandytowe w wielu krajach UE są podatnikami CIT.

		<p>prowadzenia działalności gospodarczej (tego rodzaju spółki stanowią jedną z bardziej popularnych form prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby fizycznej np. w Republice Federalnej Niemiec).</p>	
10	Art. 2 pkt 22 projektu	<p>W ramach Projektu pojawiła się propozycja regulacji wprowadzającej obowiązek sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej określonej dużej grupy podatników. PINK z niepokojem przygląda się kolejnym krokom administracji skarbowej zmierzającym do zwiększenia obciążeń administracyjno-raportowych po stronie przedsiębiorców, na co przykładów w ostatnich latach nietrudno znaleźć. Najsmutniejszymi przykładami są niejasne i nader szeroko skrojone przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych oraz te nakładające obowiązki w związku z podatkiem u źródła. Proponowane przepisy wiążą się z nowymi, nieproporcjonalnymi obowiązkami, które po raz kolejny nakładają nowe obowiązki raportowe na dużą grupę przedsiębiorców. Jest to o tyle kłopotliwe, że przedsiębiorcy coraz częściej muszą koncentrować się na kwestiach raportowania a nie na prowadzeniu i rozwoju własnego biznesu.</p>	<p>Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. W przepisach projektu doprecyzowano zakres przedmiotowy projektowanych rozwiązań poprzez wyraźne wskazanie, że będzie dotyczyć podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy CIT. Projektowane regulacje odnosić się będą do podmiotów, których podstawowe dane z deklaracji podatkowej są już obecnie uzupełniane. Przepisy te stanowią więc kolejny krok w ramach zwiększania transparentności podatkowej wśród największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych.</p>
<b>VII</b>	<b>Karolina Bursa-Moczulska - Imperial Tobacco Polska S.A.</b>		
1	Uwaga ogólne – prośba o przedłużenie terminu konsultacji		<p>Uwaga niezasadna. Założenia projektu były już wcześniej znane w momencie uzyskania wpisu do wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów.</p>
<b>VIII</b>	<b>Francusko-Polska Izba Gospodarcza</b>		
1	Art. 2 pkt 1 projektu ustawy - dotyczy art. 1 ust. 3 pkt 1, 1a oraz dodanie ust. 4-7 ustawy CIT	<p>CCIFP na wstępie wyraża opinię, iż projektowane regulacje nadające spółce komandytowej status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) są oparte na błędnych założeniach co do istoty spółki komandytowej, jak i na nieprawidłowych wnioskach z przeprowadzonych analiz dotyczących przyczyn rosnącej popularności spółki komandytowej w Polsce. Błędna jest również ocena skutków wprowadzonych regulacji. W konsekwencji, CCIFP postuluje</p>	<p>Uwaga niezasadna. Spółki komandytowe w wielu krajach UE są podatnikami CIT.</p>

		odstąpienie od dalszego procedowania Nowelizacji w zakresie spółki komandytowej.	
2	Art. 2 pkt 4 projektu	<p>Projektowany przepis przewiduje utratę prawa do rozliczania strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub podatnik otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego (a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejściu lub nabyciu, w całości lub w części był inny, niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejściem lub nabyciem, lub (b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.</p> <p>W ocenie CCIFP wprowadzenie projektowanych przepisów jest niezasadne. Co więcej może mieć antyrozwojowy wpływ na gospodarkę.</p>	Uwaga niezasadna. Projektowane regulacje mają zapobiegać przenoszeniu rentownej działalności do podmiotów generujących straty podatkowe.
3	Uwaga ogólna nawiązująca do zmiany w art. 2 pkt 4 projektu	CCIFP postuluje, aby w razie nieodstąpienia przez ustawodawcę od omawianej wyżej zmiany, wprowadzone zostały stosowne przepisy przejściowe wskazujące, że ograniczenia w rozliczaniu strat podatkowych mają zastosowanie wyłącznie do podatników, którzy wskazanych w nich czynności dokonali już po wejściu w życie ustawy oraz wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych.	Uwaga nieuwzględniona. Brak jest podstaw, aby ochroną z tytułu „praw nabytych” lub „interesów w toku” obejmować działania optymalizacyjne. Projektowany przepis pozbawia prawa do rozliczania strat w kolejnych latach podatkowych.
4	Art. 2 pkt 11 projektu	Opodatkowanie wydania majątku likwidacyjnego. Przekazując majątek wspólnikowi, spółka realizuje dyspozycję zawartą w art. 286 § 1 i 2 kodeksu spółek handlowych co następuje automatycznie i wynika wprost z odpowiednich przepisów. Co szczególnie istotne, takiego podziału majątku nie poprzedza powstanie zobowiązania spółki wobec wspólnika. Należy zauważyć, że przedmiotowe rozwiązanie będzie obejmować również podmioty podlegające	Uwaga nieuwzględniona. Zmiana ma wyłącznie charakter doprecyzowujący i nie tworzy nowych obowiązków.

		likwidacji w związku ze złą sytuacją ekonomiczną, w tym w związku z brakiem możliwości uregulowania swoich zobowiązań (np. w ramach postępowania prowadzonego na podstawie przepisów prawa upadłościowego). Nakładanie dodatkowych zobowiązań podatkowych na tego typu podmioty w sytuacji, gdy nie są one w stanie regulować swoich bieżących zobowiązań oraz kontynuować prowadzonej działalności, wydaje się działaniem bardzo restrykcyjnym.	
5	Art. 1 pkt 1 i art. 2 pkt 2 projektu ustawy	W definicji spółki nieruchomościowej nieprecyzyjnie określono okres przez jaki należy badać czy nieruchomości stanowią ponad 50% wartości rynkowej aktywów.	Kwestia ta będzie jeszcze przedmiotem pogłębionej analizy przez Ministerstwo Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie
6	Art. 2 pkt 18 projektu	Zgodnie z projektem ustawy zmieniającej, spółka nieruchomościowa będzie również płatnikiem z tytułu sprzedaży dokonanej przez polskiego rezydenta podatkowego na rzecz podmiotu niemającego siedziby w Polsce. W ocenie CCIFP jest to rozwiązanie nieuzasadnione, w związku z czym CCIFP postuluje odstępianie od jego wprowadzania.	Uwaga nieuwzględniona. Obecnie istniejące mechanizmy poboru podatku z takich transakcji nie są wystarczające.
7	Art. 1 pkt 14 i art. 2 pkt 19 projektu	Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego jest niezależny od tego, czy nastąpiła sprzedaż udziałów w spółce nieruchomościowej. Taki przedstawiciel będzie musiał zostać powołany nawet wówczas gdy przez kolejne lata spółka nieruchomościowa nie będzie sprzedawana. Jest to w naszej ocenie nieuzasadnione obciążenie administracyjne.	Uwaga niezasadna. Rozwiązanie takie jest stosowane również w niektórych państwach UE.
8	Art. 1 pkt 14 art. 2 pkt 19 projektu	Obowiązek przekazywania informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały w spółce nieruchomościowej może obejmować bardzo wiele podmiotów posiadających niewielką liczbę udziałów pośrednio – szczególności w przypadku tak szerokiej definicji spółki nieruchomościowej, jaka jest proponowana (jakakolwiek spółka, która w dowolnym 12-miesięcznym terminie posiadała więcej niż 50% wartości majątku w postaci nieruchomości). Uzasadnione jest wprowadzenie progu udziałowego, powyżej którego powstanie taki	Uwaga nieuwzględniona. Przyjęcie wyłączeń o charakterze podmiotowo-przedmiotowym obniżyłoby znacząco skuteczność takich regulacji.

		obowiązek w odniesieniu do pośrednich udziałowców, np. na poziomie 25% jak w przypadku cen transferowych oraz ograniczenie definicji spółki nieruchomościowej np. poprzez odniesienie do przychodów uzyskiwanych z najmu w 90%.	
9	Art. 1 pkt 14 i art. 2 pkt 19 projektu	Zgodnie z Projektem, wszystkie spółki nieruchomościowe będą zobowiązane do przekazywania danych wskazanych w tym przepisie. Uzasadnione jest zawężenie tej grupy do podmiotów o określonych minimalnych obrotach lub poziomie aktywów, tak, aby tylko największe/istotne biznesowo podmioty podlegały temu obowiązkowi.	Uwaga nieuwzględniona. Przyjęcie wyłączeń o charakterze podmiotowo-przedmiotowym obniżyłoby znacząco skuteczność takich regulacji.
10	Art. 2 pkt 12 projektu	Zgodnie z utrwaloną praktyką organów skarbowych, podatnikom przysługuje uprawnienie do obniżenia stawki amortyzacji w stosunku do wybranych środków trwałych, w tym również w sposób skutkujący dokonywaniem odpisów amortyzacyjnych o minimalnej wartości. W wydawanych opiniach zabezpieczających Szef KAS wskazywał, iż w aspekcie podatkowym, obniżenie stawek amortyzacyjnych pozwala podatnikowi jedynie na przesunięcie kosztów podatkowych w postaci odpisów amortyzacyjnych na przyszłe lata. Pierwotne obniżenie stawek amortyzacyjnych środków trwałych jest sposobem na „zachowanie” kosztu podatkowego na czas, kiedy podatnik będzie mógł go uwzględnić przy ustalaniu podatku dochodowego.	Uwaga niezasadna. Wskutek obniżania stawek amortyzacji w okresie zwolnienia – podatnik manewruje wysokością zobowiązania podatkowego w przyszłych okresach rozliczeniowych.
11	Art. 12 projektu ustawy	Konieczna jest zmiana przepisu przejściowego (art. 12 ustawy zmieniającej) w ten sposób, aby znowelizowane przepisy dot. amortyzacji w okresie zwolnienia znalazły zastosowanie do środków trwałych nabytych w ramach inwestycji realizowanych na podstawie odpowiednich zezwoleń / decyzji itp. uzyskanych przez podatników po upływie 6 miesięcy od wejścia w życie nowelizowanych przepisów. Jest to jedyna droga, aby w pełni zapewnić ochronę praw nabytych podatników realizujących obecnie inwestycje (a więc nadal nabywających środki trwałe) na	Uwaga nieuwzględniona. Przepis przejściowy nie działa wstecz, lecz stosuje się go zdarzeń, które miały miejsce przed wejściem w życie niniejszej ustawy i trwają nadal.

		podstawie posiadanych już zezwoleń czy decyzji.	
12	Art. 2 pkt 22 projektu	CCIFP ocenia jednoznacznie negatywnie regulację wprowadzającą obowiązek sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej określonej dużej grupy podatników. Przepisy te wiążą się z nieproporcjonalnymi do celu wprowadzanej regulacji podanej w Nowelizacji dodatkowymi obowiązkami, są nieprecyzyjne oraz narażają na konieczność ujawnienia tajemnicy handlowej (zawarte w Projekcie wyłączenie jest w ocenie CCIFP nieostre).	Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. Wyłączenie z zakresu informacji o realizacji strategii podatkowej m.in. tajemnicy handlowej nawiązuje do obowiązującej obecnie normy wyłączającej podobny zakres informacji z raportowania w ramach informowania o schematach podatkowych – tj. przepis art. 86f par 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej.
13	Uwaga do art. 1a ustawy CIT	CCIFP chciałoby zwrócić uwagę na konieczność wydłużenia stosowania rozwiązań wprowadzonych w związku z sytuacją epidemiczną. W szczególności, CCIFP zwraca uwagę, że pogorszona w związku z epidemią sytuacja gospodarcza podmiotów funkcjonujących w ramach podatkowych grup kapitałowych może się znacząco nie poprawić w roku w świetle dostępnych prognoz gospodarczych. Stąd też, CCIFP postuluje dodanie do Nowelizacji przepisu wskazującego, że wymogu wykazania przez podatkową grupę kapitałową 2% dochodów w przychodach nie stosuje się w 2021 roku.	Uwaga nieuwzględniona. Postulat nie jest związany z materią projektu.
14	Art. 1 pkt 12 projektu (dotyczy ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT)	Istota tzw. ulgi abolicyjnej polega na zniwelowaniu istotnych różnic w obciążeniach podatkowych, które mogłyby powstać między podatnikami o podobnym poziomie dochodów wyłącznie z uwagi na różne metody unikania podwójnego opodatkowania przewidziane w poszczególnych umowach międzynarodowych. Obowiązująca obecnie ulga gwarantuje sprawiedliwe opodatkowanie poprzez ograniczenie wpływu czynników całkowicie niezależnych od polskich rezydentów na ich obciążenia podatkowe. Projektowana zmiana zakłada ograniczenie kwoty ulgi abolicyjnej do bazowej kwoty zmniejszającej podatek (obecnie 1.360 zł), podczas gdy w praktyce kwota ulgi jest często znacznie wyższa. W ocenie CCIFP ograniczenie wysokości ulgi	Uwaga nieuwzględniona. Zmiana nie przewiduje likwidacji ulgi abolicyjnej, natomiast proponuje wprowadzenie limitu odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej do wysokości 1360 zł. Limit ten odpowiada kwocie zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy PIT, przewidzianej dla podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej kwoty 8000 zł.  Z ulgi abolicyjnej będą zatem mogli dalej korzystać wszyscy podatnicy, tylko odliczenie od podatku z tytułu ulgi nie będzie mogło przekroczyć kwoty 1360 zł. W ten sposób utrzymany zostanie dotychczasowy cel ulgi abolicyjnej, zmierzający do zmniejszenia obciążeń podatkowych wszystkich podatników osiągających dochody za granicą, które rozliczane są na zasadach metody proporcjonalnego odliczenia, do

		<p>abolicyjnej długofalowo przynieść efekt przeciwny do zamierzonego, tj. zachęcić do trwałej zmiany rezydencji podatkowej np. poprzez dołączenie rodziny do pracownika przebywającego za granicą.</p> <p>Fakt znacznego ograniczenia ulgi obowiązującej w systemie. Postulujemy odroczenie wejścia w życie projektowanej zmiany co najmniej do 01.01.2022</p>	<p>wysokości nowego limitu przewidzianego dla tej ulgi.</p> <p>Wzorując się na danych dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r., odliczenia od podatku z tytułu ulgi abolicyjnej dokonało 67 tys. podatników na łączną kwotę 261 mln zł. W tej grupie, kwotę odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej przekraczającą 1360 zł wykazało 26 tys. podatników, tj. 39% podatników dokonujących przedmiotowego odliczenia. W związku z tym, 61% podatników dokonujących odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej w 2018 r. odliczyło kwotę poniżej zaproponowanego limitu 1360 zł. Oznacza to, iż zdecydowana większość podatników będzie mogła korzystać z ulgi abolicyjnej na niezmienionych zasadach.</p>
15	Art. 2 pkt 10 projektu	<p>Zmiany w zakresie cen transferowych. W projekcie Nowelizacji przewidziano m.in. zmianę art. 11o ust. 1 ustawy o CIT i dodanie ust. 1a i 1b. Zmiany są niejasne i nie tylko budzą wątpliwości interpretacyjne, ale również spowodują nieuzasadnione obowiązki administracyjne po stronie podatników.</p>	<p>Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Wprowadzane zmiany mają na celu ograniczenie międzynarodowego zjawiska przerzucania dochodów prowadzącego do nienależnego obniżenia lub uniknięcia opodatkowania.</p> <p>Wprowadzenie obowiązku weryfikacji przez podatników tego rodzaju transakcji docelowo przyczynia się do wyrównania warunków konkurencji na rynku i sprzyja rozwojowi gospodarstwu. Z tego względu zaproponowane zmiany należy ocenić jako korzystne dla podatników.</p> <p>Wprowadzenie pojęcia „beneficial owner” odsyła do pojęcia zdefiniowanego ustawowo, zaś zastosowanie instytucji „należytej staranności” uwalnia od nadmiernej kazuistyki.</p>
<b>IX</b>	<b>Olesiński i Wspólnicy sp.k.</b>		
1	- art. 2 pkt 1 lit. a) tiret pierwszy projektu	<p>W naszej ocenie krytycznie należy się odnieść do zamiaru objęcia zakresem podmiotowym opodatkowania CIT spółek komandytowych. Polski porządek prawny od lat zapewniał jednokrotne opodatkowanie tych spółek przy jednoczesnym ograniczeniu odpowiedzialności jej wspólników będących komandytariuszami. Z tych względów ta forma prawna była chętnie wybierana przez polskich</p>	<p>Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. Przepisy projektu ustawy przewidują zwolnienia i odliczenia dla wspólników spółek komandytowych (komandytariuszy i komplementariuszy) w następstwie których obciążenia podatkowe wspólników takich spółek komandytowych – szczególnie będących małymi podatnikami – nie ulegną istotnemu zwiększeniu.</p>

		<p>przedsiębiorców i cieszyła się narastającym zainteresowaniem. Należy się spodziewać, że objęcie obowiązkiem CIT spółek komandytowych zdestabilizuje sytuację przedsiębiorstw prowadzonych w formie spółek komandytowych i ich wspólników, a także naruszy wewnętrzną spójność systemu podatkowego.</p>	
2	<p>art. 1 pkt 2 lit. d) oraz art. 2 pkt 3 lit. c)</p>	<p>Proponowany zapis definiujący pojęcie spółki nieruchomościowej jest w naszej ocenie zbyt szeroki – zakłada on, że spółką nieruchomościową będzie każdy podmiot, który w dowolnym okresie 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy, spełniał warunek dot. posiadanych aktywów. W proponowanym brzmieniu definicja spółki nieruchomościowej będzie uwzględniać również przypadki dużych podmiotów (m.in. produkcyjnych), których jednym z etapów działalności gospodarczej w Polsce jest budowa zakładu produkcyjnego na nieruchomości zakupionej na terytorium Polski – ze względów organizacyjnych oraz logistycznych tego typu inwestycje potrafią trwać nawet dłużej niż 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy.</p>	<p>Uwaga niezasadna. Przyjęcie wyłączeń o charakterze podmioto-przedmiotowym zmniejszyłoby znacząco skuteczność projektowanych regulacji.</p>
3	<p>– art. 1 pkt 9 lit. b) oraz art. 2 pkt 9 lit. b) - dot. ust. 1b</p>	<p>Obowiązek weryfikacji, czy druga strona transakcji dokonuje transakcji z jakimkolwiek podmiotem z raju podatkowego jest obowiązkiem zbyt uciążliwym dla podatników. W przeciwieństwie do organów podatkowych, podatnik nie dysponuje narzędziami umożliwiającymi pozyskiwanie informacji dotyczących działalności kontrahentów w innych krajach. Ponadto, przepis odnosi się do definicji z ustaw podatkowych (a nie przepisów o AML), których konstrukcja była planowana na potrzeby prawidłowego rozliczenia podatku u źródła i miała koncepcyjnie służyć weryfikacji czy druga strona transakcji jest beneficjentem rzeczywistym, a nie kto nim jest. Proponowane przepisy powodują, iż podatnicy nie tylko muszą zweryfikować, czy ich kontrahent jest beneficjentem rzeczywistym ale w przypadku, gdy nim nie jest rozpocząć poszukiwanie</p>	<p>Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Wprowadzane zmiany mają na celu ograniczenie międzynarodowego zjawiska przerzucania dochodów prowadzącego do nienależnego obniżenia lub uniknięcia opodatkowania. Wprowadzenie obowiązku weryfikacji przez podatników tego typu transakcji docelowo wyrównuje warunki konkurencji na rynku i sprzyja rozwojowi gospodarczemu. Z tego względu zaproponowane zmiany należy ocenić jako korzystne dla podatników. Wprowadzenie pojęcia „beneficial owner” odsyła do pojęcia zdefiniowanego ustawowo, zaś domniemanie poprzez zastosowanie instytucji „należytej staranności” zabezpiecza działania podatnika i wprowadza element ochrony. Dodatkowo odesłanie do pojęcia zdefiniowanego w ustawie, wykorzystywanego w innych obszarach</p>



		beneficjenta rzeczywistego w celu upewnienia się, czy aby nim nie jest podmiot z raju podatkowego. Takie działanie z pewnością wykracza poza zakres tzw. należytej staranności i w praktyce nakłada na podatników niczym nieograniczony nakład administracyjny.	prawa podatkowego, zamiast kreowania nowych dodatkowych instytucji czy pojęć, służy uproszczeniu i ujednoczeniu prawa.
4	art. 2 pkt 15	Jeśli Ministerstwo Finansów zdecyduje się finalnie na objęcie sp.k. podatkiem CIT, proponujemy w tym miejscu rozszerzenie zwolnienia z opodatkowania. W pierwszej kolejności proponujemy całkowite zwolnienie dochodu wypracowanego przez spółki komandytowe jeśli wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne. Natomiast jeśli komplementariuszem jest spółka kapitałowa, wówczas proponujemy możliwość odliczenia zapłaconego przez tę spółkę podatku, po to, aby w konsekwencji dalej działalność taka była opodatkowana jeden raz.	Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. Przepisy projektu ustawy przewidują zwolnienia i odliczenia dla wspólników spółek komandytowych (komandytariuszy i komplementariuszy) w następstwie których obciążenia podatkowe wspólników takich spółek komandytowych – szczególnie będących małymi podatnikami – nie ulegną istotnemu zwiększeniu
5	art. 1 pkt 14 ust. 4f oraz art. 2 pkt 18	Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy przedmiotowa regulacja ma na celu „zwiększenie efektywności poboru podatku dochodowego” w przypadku sprzedaży udziałów (akcji) w tzw. spółce nieruchomościowej (str. 45). W naszej ocenie, proponowane zmiany nie doprowadzą do zwiększenia efektywności poboru podatku dochodowego od podmiotów obowiązanych do rozliczenia podatku w Polsce z tytułu tego typu transakcji. Wynika to z faktu, że spółka nieruchomościowa nie będzie posiadać możliwości potrącenia podatku z należności ze sprzedaży gdyż nie będzie podmiotem uczestniczącym w transakcji ani pośrednikiem w zapłacie. Proponowana regulacja kreuje obowiązek dla spółki nieruchomościowej, z pominięciem faktu, że tego typu podmiot nie posiada narzędzi umożliwiających realizację funkcji płatnika. Proponujemy wykreślenie wskazanych przepisów z projektu ustawy.	Uwaga niezasadna. Spółki nieruchomościowe posiadają efektywny związek z miejscem powstania dochodu, jakimi są nieruchomości na terytorium Polski
6	art. 1 pkt 14 ust. 4p oraz art. 2 pkt 20 ust. 1e	Na podstawie projektowanych zmian uważamy za niecelowe, aby zarówno spółki nieruchomościowe jak i podatnicy posiadający bezpośrednio lub pośrednio udziały (akcje), ogół	Uwaga nieuwzględniona. Nałożenie obowiązku raportowania na kilku różnych podmiotów gwarantuje większą rzetelność przekazywanych danych.

		praw i obowiązków lub prawa o porównywalnym charakterze w spółce nieruchomościowej, miały obowiązek przekazania do Szefa KAS informacji określonej w przedmiotowej regulacji.	
7	art. 2 pkt 21 w związku z art. 2 pkt. 22) art. 27c ust. 1	W naszej ocenie podawanie do publicznej wiadomości indywidualnych danych podatników, którzy spełniają definicje spółki nieruchomościowej oraz nakładanie na nich obowiązku publikowania sprawozdania z realizacji strategii podatkowej nie przyczyni się do usprawnienia realizacji obowiązków podatkowych ciążących na wspólnikach takich spółek – co zgodnie z treścią uzasadnienia do projektu stanowi podstawę wprowadzenia powyższych zmian (str. 46-48). Proponujemy wykreślenie obowiązku publikowania przez spółki nieruchomościowe sprawozdania z realizacji strategii podatkowej z projektu ustawy.	Uwaga uwzględniona. W przepisach projektu doprecyzowano zakres przedmiotowy projektowanych rozwiązań poprzez wyraźne wskazanie, że będzie dotyczyć podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy CIT. Projektowane regulacje odnoszą się będą do podmiotów, których podstawowe dane z deklaracji podatkowej są już obecnie uzupełniane. Przepisy te stanowią więc kolejny krok w ramach zwiększania transparentności podatkowej wśród największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych.
8	art. 2 pkt. 22) art. 27c ust. 2	Zakres elementów składających się na sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej powinien mieć w naszej ocenie charakter zamknięty. W związku z powyższym proponujemy zmianę treści przedmiotowej regulacji poprzez wykreślenie słów „w szczególności” albo dodanie ustępu zobowiązującego Ministra Finansów do wydania drogą rozporządzenia wzoru sprawozdania z realizacji strategii podatkowej. Opublikowanie wzoru przyczyni się do ułatwienia podatnikom realizacji obowiązku przygotowania właściwego sprawozdania oraz zabezpieczy ich od ryzyka otrzymania kary pieniężnej w wysokości do 1 000 000 złotych, w przypadku opublikowania niepełnego albo wadliwego w ocenie naczelnika urzędu skarbowego sprawozdania z realizacji strategii podatkowej.	Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. Z uwagi na zróżnicowanie sektorów gospodarki, w których działają podatnicy objęci obowiązkiem sporządzania i upubliczniania informacji o realizacji strategii podatkowej oraz uwzględniając potrzebę umożliwienia zawarcie w tej informacji danych istotnych z perspektywy podatnika, nie jest celowe zastosowanie zamkniętego katalogu informacji objętego upublicznieniem.
9	art. 8	W naszej ocenie przepis w takim brzmieniu powinien obowiązywać niezależnie od pandemii COVID-19. W ramach przepisów o MDR wymóg podpisania informacji MDR-3 został już złagodzony, tym samym nie ma przeszkód aby oświadczenie TP również mogło zostać podpisane zgodnie z reprezentacją.	Wprowadzana zmiana zw. jest z pandemią Covid-19 i stanowi pakiet uproszczeń mających na celu ułatwienie prowadzenia działalności gospodarczej w tym okresie. Przepisy w tym projekcie nie przewidują rozszerzenia uproszczenia. Ew. wniosek de lege ferenda.
X.	<b>Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji</b>		

1	Art. 2 pkt 22 projektu	<p>Największe kontrowersje wywołują przepisy wprowadzające obowiązek publikacji polityki podatkowej – tj. proponowany do wprowadzenia w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych Art. 27c. Po pierwsze będzie to stanowiło dodatkowy obowiązek sprawozdawczy po stronie dużych spółek i będzie wiązało się z dużym nakładem pracy potrzebnym każdorazowo do przygotowania sprawozdania.</p> <p>Nie znajdujemy uzasadnienia czemu miałyby służyć wprowadzenie obowiązku publikacji polityki podatkowej. Organy podatkowe posiadają wiedzę o planowanych oraz realizowanych procesach w firmach. Wszystkie informacje, które mają się znaleźć w sprawozdaniu, dostępne są już organom skarbowym i nie widzimy konieczność multiplikowania obowiązków sprawozdawczych po stronie przedsiębiorstw.</p>	Uwaga niezasadna. Przedmiotowe regulacje mają stanowić mechanizm niewładczego oddziaływania na podatników unikających opodatkowania poprzez uczynienie z polityki podatkowej firmy elementu społecznej odpowiedzialności biznesu.
<b>XI. Polski Związek Firm Deweloperskich</b>			
1	Art. 2 pkt 1 projektu ustawy - dotyczy art. 1 ust. 3 pkt 1, 1a oraz dodanie ust. 4-7 ustawy CIT	<p>Zgodnie z aktualnym brzmieniem Projektu, zakłada się, że proponowane w nim przepisy podatkowe będą obowiązywać od dnia 1 stycznia 2021 roku. Oznacza to, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego dla ich skuteczności od tej daty niniejsza ustawa musi zostać opublikowana do końca listopada bieżącego roku.</p> <p>W ocenie PZFD proponowany termin wejścia w życie nowych przepisów jest rażąco krótki w odniesieniu do przepisów nadających status „podatnika podatku dochodowego” spółkom komandytowym oraz wybranym spółkom jawnym.</p>	Uwaga niezasadna. Założenia projektu były już znane po uzyskaniu przez projekt wpisu do wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów.
2	Uwaga ogólna związana z nadaniem spółce komandytowej statusu podatnika CIT	<p>W projektowanym art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wskazano, iż począwszy od 1 stycznia 2021 r. będzie on referował do spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.</p> <p>W konsekwencji na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT zwolnieniu z podatku dochodowego powinny podlegać przychody komandytariuszy z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej (tj. spółki, o której</p>	Uwaga niezasadna. Słowniczkowa definicja spółki jednoznacznie wskazuje możliwość stosowania zwolnienia dochodów z udziału w zyskach spółek komandytowych będących podatnikami CIT, po spełnieniu warunków wskazanych w art. 22 ust. 4 i nast. ustawy CIT.

		<p>mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT), po spełnieniu dodatkowych warunków przewidzianych w tym przepisie.</p> <p>W projektowanych przepisach brak jest wskazania korelacji pomiędzy art. 22 ust 4 ustawy o CIT (który zgodnie z Dyrektywą Parent-Subsidiary, oznaczałoby całkowite zwolnienie komandytariuszy po spełnieniu warunków w nim wskazanych) z projektowanym art. 22 ust. 4e ustawy o CIT.</p>	
3	Art. 2 pkt 3 projektu	<p>W projektowanym art. 4a ustawy o CIT dodano w nowym pkt 35 definicję spółki nieruchomościowej, zgodnie z którą „pkt 35) spółce nieruchomościowej – oznacza to podmiot, w tym niebędący spółką, w którym co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów w dowolnym okresie 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy, stanowiły nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości.”</p> <p>PZFD zwraca uwagę na bardzo restrykcyjną i trudną w praktyce do zastosowania definicję spółki nieruchomościowej. Tak skonstruowana definicja nakłada na podatników: (i) konieczność analizy sytuacji spółki 12 miesięcy przed transakcją (na każdy dzień w tym okresie) oraz (ii) konieczność analizy wartości rynkowej, a nie bilansowej (co było praktyką do tej pory) aktywów.</p>	Uwaga częściowo uwzględniona w zakresie wartości bilansowej aktywów.
4	Art. 2 pkt 22 projektu	<p>Przy proponowanym brzmieniu przepisów każda nawet najmniejsza spółka uznana za nieruchomościową powinna: (i) upubliczniać swoje dane podatkowe zgodnie z art. 27b ustawy o CIT, (ii) podawać do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej za rok podatkowy. PZFD jest przekonane, iż nie taki był zamysł racjonalnego Ustawodawcy i proponuje inne brzmienie tych przepisów.</p>	Uwaga zasadna. W przepisach projektu doprecyzowano zakres przedmiotowy projektowanych rozwiązań poprzez wyraźne wskazanie, że będzie dotyczyć podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy CIT. Projektowane regulacje odnoszą się będą do podmiotów, których podstawowe dane z deklaracji podatkowej są już obecnie uzupełniane. Przepisy te stanowią więc kolejny krok w ramach zwiększania transparentności podatkowej wśród największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych.
<b>XII.</b>	<b>Stowarzyszenie Inicjatywa Firm Rodzinnych</b>		

1	Uwaga ogólna - w zakresie objęcia podatkiem CIT spółek komandytowych i jawnych	<p>Spółka komandytowa jest bardzo często wybierana przez polskie firmy rodzinne jako najbardziej odpowiednia forma prawna. Ponieważ <b><u>działalność gospodarcza, spółka cywilna oraz spółka jawna są ryzykowne w przypadku śmierci właściciela firmy.</u></b> Spółka cywilna i spółka jawna ulegają rozwiązaniu w przypadku śmierci wspólnika (art. 58 § 1 pkt 4 kodeksu spółek handlowych oraz art. 872 kodeksu cywilnego). Rozwiązaniem problemu nie jest możliwość wstąpienia do spółki spadkobierców, ponieważ postępowania spadkowe potrafią trwać latami, co powoduje brak możliwości efektywnego prowadzenia biznesu do czasu ustalenia kręgu spadkobierców. Rozwiązaniem tego problemu jest zmiana formy prawnej.</p> <p>Prawo dopuszcza dokonywanie zmian formy prawnej (przekształcenia, aporty przedsiębiorstw lub ich zorganizowanych części). Każda spółka handlowa może być przekształcona w inną spółkę handlową, a ponadto spółka cywilna może być przekształcona w spółkę osobową.</p> <p><b><u>Niejasne przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych doprowadziły do absurdalnej sytuacji.</u></b> Ponieważ przedsiębiorcy zmieniający formę prawną (na co wyraźnie zezwala ustawodawca) raportowali, że zmiana formy prawnej może być schematem podatkowym (czym oczywiście nie jest). Stąd mogło powstać zupełnie mylne wrażenie, że spółka komandytowa jest formą optymalizacji podatkowej.</p> <p>Wbrew zapowiedziom <b><u>projekt ustawy</u></b> nie dotyczy dużego biznesu, tylko <b><u>uderza w polskie mikro, małe i średnie firmy.</u></b> Przedsiębiorcy rodzinni chcąc budować biznes na pokolenia muszą zmienić formę prawną z jednoosobowej działalności</p>	Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. Przepisy projektu ustawy przewidują zwolnienia i odliczenia dla wspólników spółek komandytowych (komandytariuszy i komplementariuszy) w następstwie których obciążenia podatkowe wspólników takich spółek komandytowych – szczególnie będących małymi podatnikami – nie ulegną istotnemu zwiększeniu.
---	--	--	--

		<p>gospodarczej, spółki cywilnej lub spółki jawnej. Te formy prowadzenia działalności są być może odpowiednie na początkowym stadium rozwoju, ale nie zapewniają możliwości przekazywania firmy z pokolenia na pokolenie. Ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej jest kołem ratunkowym dla tych przedsiębiorców, którzy nie zdążyli z dokonaniem zmiany formy prawnej. Nie jest to jednak instrument, którym można się posłużyć w zaplanowanej sukcesji. Zarząd sukcesyjny jest bowiem ustanawiany na wypadek śmierci przedsiębiorcy i nie może być wykorzystany do przekazania firmy za życia.</p> <p>W związku z powyższym do tej pory możliwość wyboru formy prowadzenia działalności ograniczała się do spółki komandytowej, komandytowo-akcyjnej, z ograniczoną odpowiedzialnością oraz akcyjnej. <b><u>Spółka komandytowa, jako jedyna z tych form prawnych nie była opodatkowana podatkiem CIT,</u></b> dlatego też była wybierana przez firmy rodzinne, jako forma, która łączy dotychczasowe opodatkowanie z <b><u>możliwością unieśmiertelnienia biznesu</u></b> poprzez wprowadzenie, jako komplementariusza osoby prawnej. Śmierć komandytariusza nie stanowi bowiem przyczyny rozwiązania spółki (art. 124 § 1 kodeksu spółek handlowych).</p> <p>Jeżeli projekt będzie dalej procedowany, to w imieniu środowiska firm rodzinnych wnosimy o wprowadzenie limitów kwotowych, tak, żeby nowe regulacje nie uderzały w sektor MŚP.</p>	
2	Uwaga ogólna – w zakresie spółek nieruchomościowych	<p>Projekt ustawy przewiduje także wyodrębnienie ze spółek jawnych tych, które będą określane jako „spółka nieruchomościowa.” Spółka nieruchomościowa to taka, której 50% wartości rynkowej aktywów stanowią nieruchomości. Tym samym, <b><u>projekt ustawy zakłada opodatkowanie prawie wszystkich spółek jawnych z sektora MŚP.</u></b> Ponieważ u większości przedsiębiorców najbardziej cennym</p>	Uwaga niezasadna. Reżim spółki nieruchomościowej nie dotyczy transakcji, których stroną są wyłącznie polscy rezydenci.

		<p>aktywem jest nieruchomości lub zakład, w którym prowadzona jest działalność. Kryterium 50% bez żadnych progów kwotowych powoduje, że <b><u>nawet najmniejsze spółki jawne, które są właścicielami nieruchomości będą podwójnie opodatkowane oraz dodatkowo zostaną objęte obowiązkiem prowadzenia pełnej księgowości.</u></b> Projekt doprowadzi do opodatkowania całego rodzimego biznesu podwójnym opodatkowaniem. Tym projektem zachęacie Państwo do tego, żeby prowadzić działalność gospodarczą w formie wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, co cofa gospodarkę do modelu kupieckiego.</p>	
--	--	--	--

### XIII. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

1	<p>Art. 2 pkt 1 lit. a projektu. (dotyczy art. 1 ust. 3 ustawy CIT)</p>	<p>Projektowane przepisy art. 1 ust. 3 pkt 1a oraz ust. 4-6 ustawy CIT przewidują objęcie przepisami ustawy także spółek jawnych, z pewnymi wyjątkami. Wydaje się, że do wyjątków należą spółki jawne osób fizycznych (nawet jeśli nie złożą odpowiedniej informacji), ale zasadne jest bardziej precyzyjne zapisanie tego wyjątku. W celu usunięcia wątpliwości interpretacyjnych, mając także na uwadze niejednoznaczną treść uzasadnienia projektu ustawy: str. 3 – „...regulacje nadające status „podatnika podatku dochodowego” - mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółkom jawnym, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, ale tylko tym, w przypadku których tożsamość ich wspólników podlegających opodatkowaniu z racji uzyskiwanych przez spółkę dochodów nie jest znana polskim organom podatkowym i nie będzie tym organom ujawniona. Regulacjami tymi <b>nie będą zatem objęte spółki jawne, w przypadku których tożsamość wszystkich wspólników spółki, będących podatnikami podatku dochodowego (osoby fizyczne lub prawne) zostanie ujawniona właściwemu urzędowi skarbowemu.</b>” str. 36 – „Wskazać należy, iż zmienione regulacje odnoszące się do spółki jawnej <b>nie obejmowałyby spółek jawnych, których jedynymi wspólnikami byłyby osoby fizyczne,</b></p>	<p>Uwaga niezasadna. Obecnie brzmienie przepisów gwarantuje, iż podatkiem CIT będą objęte spółki jawne ukrywające tożsamość swoich wspólników przed organami podatkowymi.</p>
---	---	--	---

		<p><b>których tożsamość wynika z innych dokumentów składanych przez spółkę.”</b></p> <p>proponujemy nadać wskazanym przepisom następujące brzmienie:  ust. 3 pkt 1a: „1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;”  dodaje się ust. 4 w brzmieniu:  Przepisu ust. 3 pkt 1a nie stosuje się do spółek jawnych:  1) jeżeli wspólnikami spółki jawnej są wyłącznie osoby fizyczne,  2) jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne, a spółka jawna złoży:  a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informację, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych albo w art. 5 ust. 1, lub  b) aktualizację informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni licząc od dnia zaistnienia zmian w przekazanej informacji  - do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika, osiągającego dochody z takiej spółki.”,  dodawane ust. 4-6 oznacza się jako ust. 5-7.  Zmiana powoduje także konieczność wskazania odpowiedniego przepisu w art. 19 projektu.</p>	
2	Art. 2 pkt 22 projektu. (dotyczy nowego art. 27c ustawy CIT)	Nałożenie na największych podatników obowiązku „sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej za rok podatkowy” stanowi jedną z bardziej kontrowersyjnych zmian. Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia „sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej”, a wymagane „opisy podejścia podatnika” będą budzić liczne wątpliwości i spory. Do tego zawartość sprawozdania stanowi katalog otwarty	Uwaga częściowo uwzględniona. Zmodyfikowano treść przepisów i uzasadnienia. W pozostałym zakresie uwaga niezasadna.



		<p>(art. 27c ust. 2 - „w szczególności”) – przepisy nakładające obowiązki powinny być jednoznaczne i mieć postać katalogu zamkniętego.</p> <p>W związku z powyższym, nie negując samego nałożenia nowych obowiązków informacyjnych na podatników, należy postulować ograniczenie tych obowiązków wyłącznie do przekazania określonych informacji, precyzyjnie wymienionych w ustawie w formie katalogu zamkniętego. Oznacza to także rezygnację z żądania tworzenia „opisów podejścia podatnika”.</p>	
3	<p>Art. 3 pkt 5 lit. a projektu. (dotyczy art. 12 ust. 1 pkt 6 lit. c ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym)</p>	<p>Utrzymanie stawki 5,5% dla usług w zakresie przewozów ładunków taborem samochodowym o ładowności powyżej 2 ton.</p> <p>Wskazane kryterium 2 ton pojawiło się w pierwszych przepisach regulujących ryczałt ewidencjonowany (na początku lat 90-tych). Ustawa z 1998 r. oraz późniejsze jej zmiany pozostawiły wskazane kryterium i na dzień dzisiejszy ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym jest chyba jedynym przepisem prawa podatkowego przywołującym ładowność 2 tony – w innych przepisach (VAT, podatki dochodowe) ograniczenia dotyczą pojazdów o DMC do 3,5 tony. Jednocześnie dla kierowania takimi pojazdami wystarcza co do zasady prawo jazdy kategorii B.</p> <p>Głębokie zmiany w ustawie są dobrą okazją do usunięcia tego archaizmu i wprowadzenie stosowanego w pozostałych przepisach prawa podatkowego kryterium DMC 3,5 tony (należy nadmienić, że takie pojazdy są co do zasady objęte podatkiem od środków transportowych i licznymi ograniczeniami lub obowiązkami wynikającymi z przepisów transportowych): „przewóz ładunków pojazdami samochodowymi o DMC powyżej 3,5 tony” – stawka podatku 5,5%.</p> <p>Powyższe uzasadnia więc niższą stawkę podatku dochodowego.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Gdyby uwzględnić tę uwagę, stawkę 5,5% mogliby stosować wyłącznie podatnicy świadczący usługi przewozu ładunków taborem samochodowym o ładowności powyżej 3,5 ton. To by oznaczało, że usługi świadczone taborem o niższej ładowności podlegałyby opodatkowaniu stawką 8,5%. Jest to podstawowa stawka ryczałtu dla usług, dla których nie została przewidziana inna stawka. To by pogorszyło sytuację części podatników. Tymczasem projekt zakłada wyłącznie pozytywne zmiany w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym.</p> <p>Stawka 3% nie jest przewidziana dla usług transportowych.</p>

4	Art. 5 projektu. (dotyczy ustawy o podatku tonażowym)	Zmiany wprowadzane w ustawie o podatku tonażowym stanowią okazję do rozważenia zasadności utrzymywania tego podatku. Można zaryzykować postawienie tezy, iż wpływy z podatku tonażowego nie pokrywają nawet kosztów jakie w związku z obsługą podatku ponosi Skarb Państwa, w tym kosztów wprowadzania zmian do przepisów. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r. podaje wpływy z tego podatku w wysokości 24 tys. zł.	Uwaga nieuwzględniona. Zmiany w podatku tonażowym mają wyłącznie charakter dostosowawczy.
5	Art. 12 projektu (dotyczy przepisu przejściowego w zakresie zmian w amortyzacji)	W odniesieniu do art. 12 projektu ustawy – powstaje pytanie, czy zmiana przepisów o amortyzacji z mocą obowiązującą od stycznia 2021 r. nie jest wprowadzana zbyt szybko. Firmy mają przecież jakieś projekty/plany wszczęte odpowiednio wcześniej, i np. jeżeli komuś kończy się leasing lub ma umowę leasingu zwrotnego, wówczas burzy to całą zaplanowaną na kilka lat strategię - w myśl obecnych przepisów - w jedną chwilę.	Uwaga nieuwzględniona. Ustawodawca nie nakazuje korygowania wstecz odpisów amortyzacyjnych, lecz wyłącznie stosowanie przepisów nowej ustawy do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w momencie obowiązywania nowych regulacji.

#### XIV. Konfederacja Lewiatan

1	Nadanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółkom komandytowym – ocena generalna	Nie sposób zgodzić się z tezami przedstawionymi w uzasadnieniu do Projektu ustawy sprowadzającymi się do uznania, że spółki komandytowe to powszechne wehikuły optymalizacyjne. W naszej ocenie projektowane regulacje nadające spółce komandytowej status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) są oparte na błędnych założeniach co do istoty spółki komandytowej, jak i na błędnych wnioskach z przeprowadzonych analiz dotyczących przyczyn rosnącej popularności spółki komandytowej w Polsce. Błędna jest również ocena skutków wprowadzonych regulacji. <b>W konsekwencji, postulujemy odstąpienie od dalszego procedowania Nowelizacji w zakresie spółki komandytowej.</b>	Uwaga nieuwzględniona. Rezygnacja z nadania statusu podatnika CIT spółce komandytowej będzie powodować dalszy wzrost zainteresowania tą formą optymalizacji wśród przedsiębiorców.
2	Art. 1 i art. 2 (dotyczy opodatkowania podatkiem CIT spółek komandytowych i jawnych)	<b>Brak jasnych informacji co do stosowania niektórych regulacji.</b> Projekt zmian w ustawach PIT i CIT z jednej strony obejmuje spółki komandytowe i część spółek jawnych obowiązkaniami podatnika CIT, zrównując je tym samym ze spółkami akcyjnymi, spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością, czy spółkami	Uwaga niezasadna. Nie wszystkie spółki o statusie podatnika CIT są uprawnione do korzystania z dyrektyw unijnych w zakresie podatków dochodowych.

		<p>komandytowo-akcyjnymi. Z drugiej strony nie odnosi się on jednak w żaden sposób do jednych z ważniejszych i najbardziej kluczowych zasad opodatkowania, które dotyczą tych podmiotów. Nie wiadomo bowiem, czy spółki komandytowe i spółki jawne będące podatnikami CIT, będą mogły stosować regulacje dotyczące chociażby wymiany udziałów. Powinno to zostać jednoznacznie doprecyzowane.</p> <p>Dodatkowo – gdyby zmiana w zakresie opodatkowania CIT spółek komandytowych miała jednak być procedowana - zwracamy uwagę na konieczność innych regulacji, chociażby w zakresie ubezpieczeń społecznych w odniesieniu do wspólników spółek komandytowych będących osobami fizycznymi.</p>	
3	<p>Art. 1 pkt 4 projektu. (dotyczy art. 21 ust. 1 pkt 51a i ust. 40 ustawy PIT – zwolnienie z podatku dochodów komandytariusza – analogicznie w ustawie CIT)</p>	<p>Kryteria uprawniające do zastosowania zwolnienia z opodatkowania 50% wartości przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytovej, w wysokości nie wyższej jednak niż 60.000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej spółce komandytovej, w której podatnik jest komandytariuszem, zostały ukształtowane w wyjątkowo surowy sposób.</p> <p>Z jednej strony wskazano w uzasadnieniu do Projektu nowelizacji, że <i>„Jednocześnie, w przypadku spółek komandytowych, w których powiązania między wspólnikami nie wskazują na „optymalizacyjny cel” ich utworzenia, przewiduje się wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów komandytariuszy takich spółek, skutkiem którego efektywne opodatkowanie dochodów takich komandytariuszy z udziału w zyskach spółki komandytovej (opodatkowanej stawką podatku CIT wynoszącą 9% uzyskanych dochodów) pozostanie na porównywalnym poziomie, do efektywnego opodatkowania takich komandytariuszy wynikającego z przepisów ustawy CIT i ustawy PIT w ich brzmieniu obowiązującym do końca 2020 r.”</i>, zaznaczając, że zależy mu na zachowaniu efektywnego</p>	<p>Uwaga niezasadna. Proponowane zwolnienie dotyczy komandytariuszy spółek komandytowych, które nie są wykorzystywane do unikania opodatkowania.</p>

opodatkowania komandytariuszy takich spółek, które nie zostały utworzone „w celach optymalizacyjnych”, na poziomie zbliżonym do dotychczasowego.

Z drugiej zaś, proponuje się takie przesłanki uprawniające do stosowania owego zwolnienia, które wydają się dążyć do maksymalnego ograniczenia kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z niego. Realizację celu minimalizacji działań o charakterze agresywnej optymalizacji z pewnością można by osiągnąć w inny sposób, korzystając z dotychczas obowiązujących i skutecznie funkcjonujących przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zwolnienie wprowadzane w art. 21 ust. 1 pkt 51 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mogłoby więc obowiązywać wszystkich komandytariuszy spółek komandytowych, zaś cel anty-optymalizacyjny mógłby równie dobrze być osiągnięty poprzez badanie funkcjonujących struktur i stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej służących przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania.

Wskazane przepisy w zakresie, w jakim zabraniają korzystania z możliwości wypłaty choć części środków do wspólników, w sytuacji w której komandytariusz pozostaje jednocześnie wspólnikiem spółki z o.o. będącej komplementariuszem, są kolejnym wyrazem nieuzasadnionego stygmatyzowania struktur opartych o spółkę komandytową, korzystających z aktualnej uzasadnionej systemowo możliwości jednokrotnego opodatkowania dochodu z jednoczesnym ograniczeniem odpowiedzialności biznesowej.

Jeszcze raz należy podkreślić, iż funkcjonowanie w strukturze opartej o spółkę komandytową, która limituje odpowiedzialność biznesową nie jest w żaden sposób aberracją systemową lecz jego istotą. W konsekwencji przewidywanie sankcji za tego rodzaju strukturę, stanowiącą obecnie naturalne biznesowo rozwiązanie sprawi że teoretyczna możliwość przewidzianego odliczenia pozostanie

		<p>teoretyczna i nie zostanie nigdy wykorzystana w praktyce.</p> <p>Proponujemy usunięcie dodawanego do art. 21 ust. 40 Ustawy PIT i analogicznego art. 22 ust. 4f Ustawy CIT.</p>	
4	<p>Art. 2 projektu (dotyczy objęcia podatkiem CIT spółek komandytowych)</p>	<p><b>Możliwość stosowania zwolnienia dywidendowego do wypłaty zysków ze spółki komandytowej.</b></p> <p>Projekt nie przewiduje żadnych zmian dot. zwolnienia dywidendowego w związku z objęciem spółki komandytowej podatkiem CIT (art. 22 ust. 4 ustawy o CIT). W naszej ocenie takim zwolnieniem objęte od 1 stycznia 2021 r. powinny być również spółki komandytowe. Przede wszystkim zwolnienie odnosi się do przychodów z tytułów enumeratywnie określonych w ustawie CIT (art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j). Wśród nich można znaleźć m.in. przychód z tytułu dywidend, które stanowią metodę podziału zysku w przypadku spółek, które w obecnym stanie prawnym są podatnikami CIT. Po wejściu w życie nowelizacji, podatnikiem CIT stanie się spółka komandytowa, i pod pewnymi warunkami również spółka jawna, które wypłacając zysk do wspólników w innej formie niż dywidenda (pojęciem dywidendy kodeks spółek handlowych posługuje się tylko w przypadku spółek kapitałowych). W związku z tym, powstaje wątpliwość czy przychód wspólnika spółki komandytowej i jawnej, które są podatnikami CIT pochodzi ze źródła wskazanego w art. 22 ust. 4 Ustawy CIT.</p> <p>Ponadto, ze specyfiki ogółu praw i obowiązków wspólnika w spółce komandytowej i jawnej wynika, że przysługuje on w sposób niepodzielny danemu wspólnikowi. Ogół praw i obowiązków został zdefiniowany jako udział zgodnie z art. 4a ustawy CIT. Mimo to, w naszej opinii literalne brzmienie przepisu art. 22 ust. 4 pkt 3 ustawy CIT, który uzależnia zwolnienie od spełnienia warunku posiadania co najmniej 10% udziałów lub akcji w kapitale zakładowym, może okazać się nie do spełnienia, w odniesieniu do większości spółek komandytowych. Co prawa w definicji kapitału zakładowego w kodeksie spółek handlowych</p>	<p>Uwaga niezasadna. Z redakcji przepisów wynika, że wypłaty z spółki komandytowej powinny być objęte zwolnieniem dywidendowym.</p>

		<p>znajdzie się od 1 stycznia 2021 r. również wartość wkładu, jednak to nie stanowi rozwiązania problemu. Przepis bowiem mówi o 10% udziałów, a nie o udziale dającym 10% w kapitale zakładowym lub we wkładach do spółki komandytowej. W związku z tym, że w spółce komandytowej ogół praw i obowiązków wspólnika jest de facto udziałem w spółce, to np. w sytuacji spółki z 3 wspólnikami nie dojdzie do wypełnienia warunku umożliwiającego zwolnienie dywidendowe.</p> <p>Jest to tym bardziej uzasadnione, że projektodawca zdaje się wyrażać wolę zwolnienia takich wypłat zysków z kilkukrotnego opodatkowania co wynika pośrednio z art. 11 ust. 3 Projektu.</p> <p>Brak sprecyzowania wspomnianego zwolnienia dywidendowego może powodować wielokrotne opodatkowanie dochodów uzyskiwanych ze spółek – nawet nie podwójne a potrójne, czy nawet jeszcze większe, zależne od ilości spółek w strukturze.</p> <p>W konsekwencji proponuje się wprowadzenie regulacji zgodnie z którą, poprzez 10% udział w kapitale zakładowym będzie rozumiany także 10% udział we wkładach do spółek komandytowych czy jawnych bądź 10% udział w ich zyskach.</p>	
5	Art. 2 pkt 1 projektu. (dotyczy objęcia spółki jawnej podatkiem CIT)	<p>Sposób uzależniania zaliczenia bądź niezaliczenia spółek jawnych do grona podatników CIT nie jest zrozumiały. Proponowane zmiany zakładają bowiem, że podatnikami CIT nie będą spółki jawne, których wszyscy wspólnicy są osobami fizycznymi. Dodatkowo, podatnikami CIT nie będą także te spółki jawne, których nie wszyscy wspólnicy są osobami fizycznymi, o ile spółka jawna w odpowiednim terminie przekaże naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego informacji o podatnikach PIT i CIT posiadających pośrednio lub bezpośrednio prawo do udziału w zyskach tej spółki. Ustawodawca warunkuje więc traktowanie spółki jawnej jako podatnika CIT od dopełnienia lub niedopełnienia formalnego obowiązku, w praktyce służącego celom możliwym do zrealizowania bez konieczności</p>	<p>Uwaga niezasadna. Podatnikami CIT staje się wyłącznie te spółki jawne, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i które nie ujawniły organowi podatkowemu ich tożsamości.</p>

		<p>składania jakichkolwiek dodatkowych informacji. Zakładając bowiem, że wprowadzenie tego rozwiązania miałyby przeciwdziałać sytuacjom, w którym organy podatkowe nie wiedzą, kto jest pośrednim lub bezpośrednim właścicielem spółki jawnej, trudno nie zwrócić uwagi na funkcjonowanie Rejestru Beneficjentów Rzeczywistych. Jego rolą jest przecież zapewnianie przejrzystości złożonych struktur kapitałowych. Organy podatkowe mogłyby więc czerpać z niego wiedzę na temat podmiotów posiadających prawo do udziału w zyskach danej spółki jawnej, bez konieczności nakładania na podatników kolejnych zbędnych obowiązków o czysto formalnym charakterze.</p> <p>Niezależnie od powyższego uważamy, że termin na złożenie przedmiotowego oświadczenia może w praktyce powodować wiele trudności. Spółka jawna powstaje dopiero w momencie wpisu do rejestru przedsiębiorców KRS (nie ma fazy „w organizacji”), a więc nie jest w stanie złożyć oświadczenia przed rozpoczęciem pierwszego roku obrotowego (gdyż nie ma podmiotowości prawnej).</p> <p>Jednocześnie wątpliwości budzi konieczność składania danych do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika. To zbędny obowiązek administracyjny, którego cele będą równie dobrze wypełnione poprzez złożenie informacji do naczelnika urzędu właściwego dla spółki.</p> <p>Proponujemy wprowadzenie terminu 30 dni po rozpoczęciu roku obrotowego spółki jawnej na złożenie zawiadomienia o podatnikach z tytułu udziału w jej zysku. Pozwoli on na zgodną z prawem reprezentację spółki jawnej po rejestracji w KRS.</p> <p>Sugerujemy usunięcie wymogu składania informacji do naczelników urzędów właściwych dla wspólników.</p> <p>W proponowanym brzmieniu przepisów spółka jawna posiada status podatnika CIT od pierwszego dnia roku obrotowego lub zaistnienia zmiany wspólników, w razie braku zgłoszenia wspólników spółki jawnej i podatników podatku dochodowego z tytułu udziału w jej zysku. Taki stan trwa aż do ustania</p>	
--	--	---	--

		<p>bytu prawnego spółki jawnej, t.j. do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z rejestru przedsiębiorców.</p> <p>Wydaje się, że sankcja związana z brakiem zgłoszenia wskazana w omawianym przepisie jest zbyt surowa. Nawet niewielkie przekroczenie terminu na zgłoszenie będzie wiązało się z zmianą zasad opodatkowania spółki jawnej do końca jej istnienia. W naszej opinii sankcja w postaci opodatkowania spółki jawnej podatkiem CIT powinna obejmować wyłącznie rok obrotowy, w odniesieniu do którego nie spełniono warunku zgłoszenia i być niwelowana w roku następującym po roku dokonania takiego zgłoszenia. Pozwoli to podatnikowi na "naprawę" błędu w kolejnym roku obrotowym i dopełnienie warunków prawidłowości zgłoszenia.</p>	
6	Art. 2 pkt 4 projektu (dotyczy art. 7 ust. 3 pkt 7 ustawy CIT)	<p>Projektowany przepis (art. 7 ust. 3 pkt 7 ustawy o CIT) przewiduje utratę prawa do rozliczania strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub podatnik nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub podatnik otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego (a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości lub w części był inny, niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub (b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.</p> <p><b>Uważamy, że wprowadzenie projektowanych przepisów jest niezasadne i postulujemy o odstąpienie od proponowanej zmiany.</b></p>	Uwaga niezasadna. Przepisy te mają przeciwdziałać przenoszeniu rentownej działalności do spółki dysponującej stratami podatkowymi
7	Art. 1 pkt 2 lit. d i art. 2 pkt 3 lit. c projektu. (dotyczy art. 5a pkt 49 ustawy PIT i art. 4a pkt 35 ustawy CIT)	<p>W definicji spółki nieruchomościowej nieprecyzyjnie określono okres przez jaki należy badać czy nieruchomości stanowią ponad 50% wartości rynkowej aktywów. Z definicji nie</p>	Uwaga niezasadna. Definicja spółki nieruchomościowa jest zgodna z standardami przewidzianymi przez konwencję MLI.



wynika wprost, że ma to być okres „ostatnich” 12 kolejno następujących po sobie miesięcy. W związku z tym mogą pojawić się odmienne interpretacje, zgodnie z którymi weryfikować należy jakikolwiek „dowolny okres 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy”, przypadający wcześniej np. 2 lata wcześniej lub nawet 20 lat wcześniej. Podejście takie może prowadzić do absurdalnych wniosków i objęcia definicją podmiotów, które aktualnie nie posiadają żadnych nieruchomości. Wskazana interpretacja powodowałaby również, że spółką nieruchomościową zostawałoby się już na zawsze, nawet jeżeli w danym momencie nieruchomości nie stanowią ponad 50% wartości rynkowej aktywów. Obowiązek ciągłej weryfikacji wartości rynkowej aktywów i udziału w nich nieruchomości będzie wysoce niepraktyczny zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych. Wyceny aktywów nie dokonuje się aż tak często, w związku z czym praktyczniejszym rozwiązaniem będzie weryfikacja statusu na moment sprzedaży. Uzależnienie opodatkowania zbycia udziałów w spółce nieruchomościowej w Polsce od spełnienia warunku przekroczenia przez aktywa zbywanej spółki związane bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomościami limitu 50% wartości rynkowej. Odniesienie się w przepisie do wartości rynkowej powoduje znaczne utrudnienie oceny miejsca opodatkowania zbycia udziałów (akcji) takiej spółki. Wydaje się, że każdorazowo przed zbyciem udziałów należy dokonać wyceny całej spółki i to na przestrzeni ostatnich 12 miesięcy! Nawet małe wahnięcie wyceny rynkowej pozostałych aktywów spółki (np. akcji giełdowych) może wiązać się ze spełnieniem warunku wskazanego uzależniającego opodatkowanie dochodu ze sprzedaży w Polsce. Co więcej przeniesienie własności akcji przez któregokolwiek ze wspólników, nawet mniejszościowego pozostawia z problemem pozostałych wspólników, którzy pozostają w spółce będą

zobowiązani do ekonomicznego pokrycia podatku należnego za ich byłego wspólnika. Będą więc ponosić ryzyko podatkowe nie swoich działań i uzyskiwanego nie przez siebie przysporzenia co wydaje się rozwiązaniem niekonstytucyjnym, skrajnym i niepotrzebnym.

Wymóg określania statusu spółki jako nieruchomościowej biorąc pod uwagę wartość rynkową jej aktywów może być bardzo trudny do zrealizowania, zwłaszcza w sytuacjach, gdy status danej spółki nie jest oczywisty, a wartość aktywów stanowiących nieruchomości jest zbliżona do wartości pozostałych aktywów. W praktyce oznaczać może konieczność dokonywania wyceny wszystkich aktywów spółki w okresie trwającym 12 miesięcy (nie wiadomo też jak należy interpretować ten wymóg w kontekście art. 3 ust. 4, który wprost wskazuje moment, na który należy określić wartość spółki). Zauważyć należy, że obowiązek ten będzie należało zrealizować również w sytuacji, gdy zbywany jest niewielki udział w spółce (koszty sporządzania wycen mogą w takiej sytuacji być szczególnie nieadekwatne do wartości transakcji).

Jednocześnie pozostawiono niezmienny art. 3 ust. 4 wprost odnoszący się do wartości bilansowej aktywów – nie podważając zasadności brania pod uwagę wartości bilansowej aktywów, wydaje się nieuzasadnione tak istotne różnicowanie obowiązków podmiotów zbywających udziały spółek giełdowych i zbywających inne spółki.

Dodatkowo, biorąc pod uwagę, że projekt odbiega w treści od przyjętych przez Polskę zapisów Konwencji MLI, pożądanym byłoby wyjaśnienie, że odniesienie do wartości rynkowej miało być zastosowanie wyłącznie do sytuacji, gdy zbywca nie jest rezydentem kraju, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przyjęcie odmiennego podejścia mogłoby skutkować zwiększoną liczbą sporów dotyczących podwójnego opodatkowania.

		<p>Podsumowując, proponowane rozwiązanie pociągać będzie za sobą trudności praktyczne i znaczne koszty koniecznych wycen, może również powodować spory na tle wiążących Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.</p>	
8	<p>Art. 1 pkt 12 (dotyczy art. 27g ustawy PIT)</p>	<p>Niezasadne jest wskazanie limitu ulgi abolicyjnej o stałej kwocie w wysokości 1 360 zł. Jest to kwota około trzykrotnie niższa od przeciętnych odliczeń dokonywanych z tytułu ulgi abolicyjnej za lata 2016-2018. Limit powinien być określony procentowo, aby osoby o wysokich zarobkach nie były gorzej traktowane po wprowadzeniu zmiany – oraz, co istotniejsze, aby nie podjęły decyzji o permanentnej emigracji.</p> <p>Kwestie metod unikania podwójnego opodatkowania pomiędzy poszczególnymi krajami są dla podatników podejmujących pracę za granicą wtórne.</p> <p>Teza, iż metody unikania podwójnego opodatkowania pomiędzy poszczególnymi krajami są podatnikom „powszechnie znane” jest co najmniej kontrowersyjna.</p> <p>Zniesienie ulgi abolicyjnej doprowadzi do konieczności zagłębienia się w ten temat i wydaje się, że nastąpi powrót do stanu właśnie z tego okresu, kiedy to uznano, że wprowadzenie takiej ulgi było niezbędne.</p> <p>Ograniczenie ulgi abolicyjnej ma charakter czysto fiskalny. W przeciwnym wypadku można byłoby np. uzależnić możliwość zastosowania ulgi od faktu zapłacenia podatku za granicą. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, iż ratyfikując konwencję MLI, MF zapewniło, że zmiany te nie będą miały wpływu na poziom opodatkowania Polaków pracujących za granicą (np. w Wielkiej Brytanii) powołując się właśnie na istnienie ulgi abolicyjnej.</p> <p>Tak szerokie ograniczanie ulgi abolicyjnej jest działaniem nieproporcjonalnym, które dotkliwie dotknie wielu uczciwych podatników. Ustawodawca ma natomiast</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Zmiana zasad stosowania ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT, koncentruje się na utrzymaniu ulgi abolicyjnej w systemie prawa podatkowego.</p> <p>Zmiana nie przewiduje likwidacji ulgi abolicyjnej, natomiast proponuje się wprowadzenie limitu odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej do wysokości 1360 zł. Limit ten odpowiada kwocie zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy PIT, przewidzianej dla podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej kwoty 8000 zł.</p> <p>Z ulgi abolicyjnej będą zatem mogli dalej korzystać wszyscy podatnicy, tylko odliczenie od podatku z tytułu ulgi nie będzie mogło przekroczyć kwoty 1360 zł. W ten sposób utrzymany zostanie dotychczasowy cel ulgi abolicyjnej, zmierzający do zmniejszenia obciążeń podatkowych wszystkich podatników osiągających dochody za granicą, które rozliczane są na zasadach metody proporcjonalnego odliczenia, do wysokości nowego limitu przewidzianego dla tej ulgi.</p> <p>Odnosząc się do uwagi, zgodnie z którą zaproponowany limit odliczenia w wysokości 1360 zł jest trzykrotnie niższy od przeciętnych odliczeń dokonywanych z tytułu ulgi abolicyjnej za lata 2016-2018, należy wskazać, że wzorując się na danych dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r., odliczenia od podatku z tytułu ulgi abolicyjnej dokonało 67 tys. podatników na łączną kwotę 261 mln zł. W tej grupie, kwotę odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej przekraczającą 1360 zł wykazało 26 tys. podatników, tj. 39% podatników dokonujących przedmiotowego odliczenia.</p>

		<p>możliwość wprowadzania rozwiązań innych niż te zaproponowane, np. poprzez wprowadzenie zapisów, że ulga ta obowiązywać będzie wyłącznie w przypadku, w którym dany dochód był opodatkowany za granicą.</p> <p>Kwestia powszechności opodatkowania na gruncie art. 84 Konstytucji RP była podnoszona również w trakcie prac nad projektem ustawy wprowadzającym ulgę abolicyjną. Wtedy zdecydowano się na dokonanie pewnego „wyłomu” w tej zasadzie, tak samo jak ma to miejsce dla każdego innego dochodu zwolnionego od opodatkowania.</p> <p>Ograniczenie w tak dużym stopniu ulgi abolicyjnej doprowadzi ponownie do sytuacji, w której pojawią się nierówności w traktowaniu poszczególnych podatników, na co wskazywano już w 2008 r. Co więcej, konieczność dodatkowego opodatkowywania dochodów z zagranicy może doprowadzić do sytuacji, w której podatnicy nie będą wykazywać tych dochodów w zeznaniach podatkowych.</p> <p>Likwidacja ulgi abolicyjnej może spowodować, że zamiast zniechęcić osoby do niepodejmowania aktywności ekonomicznej poza RP, osoby te mogą podjąć decyzję o permanentnej emigracji z kraju i zmianie rezydencji podatkowej, bowiem dodatkowe obciążenie z tytułu zapłaty różnicy podatku w Polsce może być przez osoby wykonujące pracę za granicą bardzo źle przyjęte.</p> <p>Likwidacja ulgi oznacza w praktyce nałożenie dodatkowego podatku za pracę wykonywaną za granicą powodując, że osoby takie będą płaciły wyższe podatki niż osoby, które wykonują pracę za granicą w państwie, dla którego przewidziano metodę wyłączenia z progresją jako metodę unikania podwójnego opodatkowania powodując poczucie niesprawiedliwości i nadmiernego obciążenia podatkowego przez państwo polskie.</p>	<p>W związku z tym, 61% podatników dokonujących odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej w 2018 r. odliczyło kwotę poniżej zaproponowanego limitu 1360 zł. Oznacza to, iż zdecydowana większość podatników będzie mogła korzystać z ulgi abolicyjnej na niezmiennych zasadach.</p>
--	--	---	--

9	<p>Art. 1 pkt 13 projektu.</p> <p>(dotyczy art. 30f ust. 3 pkt 1 ustawy PIT)</p>	<p>Wątpliwości budzi nakładanie publicznoprawnych obowiązków na podatników na gruncie obwieszczenia nie będącego aktem powszechnie obowiązującego prawa.</p>	<p>Uwaga niezasadna. Wymóg ten wynika ze zobowiązań międzynarodowych Polski.</p>
10	<p>Art. 1 pkt 14 i art. 2 pkt 18-20 projektu. (dotyczy art. 41 ust. 4f-4p ustawy PIT i art. 26aa ustawy CIT)</p>	<p>Zgodnie z projektem ustawy zmieniającej, spółka nieruchomościowa będzie również płatnikiem z tytułu sprzedaży dokonanej przez polskiego rezydenta podatkowego na rzecz podmiotu niemającego siedziby w Polsce. W naszej ocenie jest to rozwiązanie nieuzasadnione, w związku z czym <b>postulujemy o odstąpienie od jego wprowadzania.</b></p> <p>Przede wszystkim, projekt przewiduje obowiązek pobrania podatku od transakcji w przypadku, gdy co najmniej jedna ze stron transakcji nie jest polskim rezydentem podatkowym. W przypadku, gdy nierezydentem jest kupujący, sprzedawca mający siedzibę w Polsce rozlicza całość dochodów w Polsce oraz polskie organy podatkowe mają możliwość weryfikacji tych rozliczeń sprzedającego oraz ewentualnej egzekucji zaległości. Wprowadzanie w takiej sytuacji obowiązku rozliczania podatku od transakcji przez płatnika nie znajduje więc żadnego uzasadnienia – interes fiskalny nie zyskuje na tym żadnej dodatkowej ochrony, gdyż sprzedający będący polskim rezydentem musi rozliczyć się z fiskusem na ogólnych zasadach. Z tego powodu – w przypadku nieodstąpienia od wprowadzenia rozliczeń podatku od sprzedaży spółki nieruchomościowej przez tę spółkę – <b>postulujemy ograniczenie tej zasady jedynie do przypadków, gdy sprzedającym jest rezydentem w państwach stosujących szkodliwą politykę podatkową.</b></p> <p>Podatek pobierany przez spółkę nieruchomościową miałby być ustalany od dochodu ze zbycia jej udziałów (tj. wyłącznie z jednej transakcji). Regulacja ta nie uwzględnia przychodów i kosztów z trwającego roku podatkowego (np. z innych transakcji zbycia udziałów) oraz strat podatkowych z lat poprzednich z zysków kapitałowych, o które podatnik mógłby pomniejszyć dochód ze zbycia tych udziałów. Spółka</p>	<p>Uwaga niezasadna. Wprowadzenie wyłączeń podmiotowo-przedmiotowych do definicji spółki nieruchomościowej znacznie zmniejszyłoby skuteczność tych regulacji.</p>

nieruchomościowa powinna móc uwzględnić te kwestie przy obliczaniu podatku. W przeciwnym razie podatek pobierany przez spółkę nieruchomościową może być zawyżony w stosunku do kwoty podatku należnego u podatnika. Taka nierówność w traktowaniu podatników z ograniczonym obowiązkiem podatkowym w stosunku do rezydentów może naruszać przepisy prawa międzynarodowego. Spółka nieruchomościowa nie ma możliwości weryfikacji danych niezbędnych do rozliczenia transakcji (a w szczególnych sytuacjach jej Zarząd może nie wiedzieć, że udziały zostały sprzedane). Przepisy nie przewidują również możliwości korekty rozliczeń przez sprzedającego podatnika.

Dodatkowo, zbycie udziałów oznacza również ich aport lub zamianę – i w tym przypadku koszty podatkowe w wielu zagranicznych jurysdykcjach ustala się na innych zasadach niż w Polsce (w Polsce rozliczenia te są dokonywane w sposób znacznie bardziej skomplikowany – zob. art. 15 ustawy o CIT i 22 ustawy o PIT, szczególnie jeżeli udziały były obejmowane w zamian za aport). Ustalenie tych danych z zagranicznymi wspólnikami w praktyce jest trudne. Rekomendujemy również doprecyzowanie, według których przepisów należy rozliczać koszty podatkowe – polskich czy zagranicznych.

Ustalanie podatku w przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji wymaga doprecyzowania o możliwość ponownego ustalenia tego podatku w innej kwocie po uzyskaniu takich informacji przez spółkę nieruchomościową, lub też w późniejszym rozliczeniu przez podatnika.

W świetle zaproponowanych przepisów płatnikami będą m.in. spółki publiczne notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych posiadające status spółki nieruchomościowej (podkreślenia wymaga, że będą to nie tylko typowi developerzy czy holdingi nieruchomościowe, ale również spółki przemysłu ciężkiego, w których większość aktywów trwałych stanowią

także nieruchomości, w tym spółki kontrolowane przez Skarb Państwa). Spółki te jako emitenci nie posiadają co prawda wiedzy na temat inwestorów sprzedających i kupujących codziennie ich akcje w obrocie giełdowym, w tym czy inwestorzy ci są podatnikami o ograniczonym (nierezydentami) czy nieograniczonym obowiązku podatkowym (rezydentami) oraz czy są podatnikami podatku PIT czy CIT, ale mogą teoretycznie od tego miesiąca zebrać takie dane od banków powierniczych/ domów maklerskich prowadzących rachunki maklerskie inwestorów za pośrednictwem KDPW w związku z wdrożeniem Dyrektywy SRD II (link: <http://www.kdpw.pl/pl/kdpw/aktualnoscii/> Strony/NewsDetails.aspx?idn=1130).

Proponowany przepis kreuje zatem ryzyko ogromnych zaległości podatkowych dla tych emitentów (w tym rodzi ryzyko utraty przez nich bieżącej płynności z uwagi na konieczność sfinansowania kosztu podatku od miesięcznego obrotu do czasu odzyskania ich od inwestorów, co w ciągu tak krótkiego terminu na zapłatę podatku będzie niewykonalne w praktyce), ponieważ od każdej sprzedaży akcji przez zagranicznego inwestorów należny byłby 19% do zapłaty przez emitenta. Podstawą opodatkowania będzie de facto dzienny obrót (sprzedaż) dokonywana przez zagranicznych inwestorów. Pomijamy przy tym oczywisty problem z pozyskiwaniem kapitału przez takie spółki w drodze ofert publicznych (IPO). Wydaje się, że przepis powstał w odniesieniu do prostych struktur własnościowych i sporadycznych transakcji na udziałach (akcjach) bez uwzględnienia kontekstu istniejącego rynku kapitałowego w Polsce.

Termin zapłaty podatku jest zbyt krótki dla takiego rodzaju transakcji i ilości danych potrzebnych do ustalenia przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Do ustalenia podatku spółka nieruchomościowa będzie musiała ustalić historyczne koszty nabycia jej udziałów, w tym w zagranicznych jurysdykcjach oraz ustalić koszty poniesione w trakcie

zbywania tych udziałów. W naszej ocenie, wyznaczenie terminu 7 dni (przy transakcji dokonanej ostatniego dnia miesiąca) jest wyrazem niezrozumienia tego procesu. Rekomendujemy, w przypadku nieodstąpienia od wprowadzenia tych przepisów, ustalenie tego terminu na 20 dzień trzeciego miesiąca następującego po miesiącu dokonania zbycia udziałów.

Tak krótki termin na uiszczenie podatku nie uwzględnia również konieczności zorganizowania środków pieniężnych na jego uiszczenie. Wynagrodzenie za sprzedaż udziałów z reguły trafia do podmiotu sprzedającego, a podatek będzie musiała rozliczyć spółka nieruchomościowa (zbywana). W przypadku aportu, wspólnik zbywający udziały spółki nieruchomościowej w ogóle nie otrzymuje pieniędzy w zamian za aport udziałów. Nie wiadomo jakim tytułem pieniądze na zapłatę podatku miałyby być przekazane spółce nieruchomościowej – i czy środki te w momencie ich przekazania nie będą uznane za przychód spółki nieruchomościowej.

Wskazane jest także doprecyzowanie, że postanowienia ww. przepisów stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Ponadto proponujemy doprecyzowanie przepisu poprzez wskazanie, że hipotezą przepisu objęte jest odpłatna sprzedaż udziałów, akcji, ogółu praw i obowiązków spółki nieruchomościowej. Dodatkowo należy nałożyć na spółkę nieruchomościową obowiązek przesłania podatnikowi informacji o kwocie pobranego podatku z tytułu zbycia udziałów/ akcji, tak aby mógł on w sposób prawidłowy dokonać własnego rozliczenia podatkowego. Przepis obejmuje swoją hipotezą sytuację, w której zbywcą jest podatnik posiadający rezydencję podatkową w Polsce (warunkiem istnienia obowiązku pobrania podatku jest bowiem fakt, iż co najmniej jedną ze stron transakcji jest nierezydent). Jeżeli zbywcą byłby polski rezydent



		<p>podatkowy ma on obowiązek wykazać dochód w deklaracji podatkowej i ewentualnie obliczyć daninę solidarnościową. Brak informacji ze strony spółki nieruchomościowej do wspólnika, którego udziały są zbywane uniemożliwia prawidłowe rozliczenia podatku przez tego wspólnika.</p> <p>Fakt pobrania podatku przez płatnika powinna też przewidywać odpowiednia deklaracja podatkowa składana przez wspólnika. Być może wskazane byłoby nałożenie na spółkę obowiązku przesyłania wspólnikom deklaracji w tym zakresie.</p> <p>Ponieważ mechanizm wskazany w tym przepisie nakłada na spółkę obowiązek płatnika, w więc nie tylko pobrania ale także obliczenia podatku, istotne jest przekazanie przez wspólników informacji w tym zakresie do spółki do czego nie obligują żadne z wprowadzanych przepisów.</p>	
11	<p>Art. 1 pkt 14 i art. 2 pkt 19 projektu. (dotyczy art. 41 ust. 4f-4p ustawy PIT i art. 26c ustawy CIT – w zakresie obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez spółkę nieruchomościową)</p>	<p>Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego jest niezależny od tego, czy nastąpiła sprzedaż udziałów w spółce nieruchomościowej. Taki przedstawiciel będzie musiał zostać powołany nawet wówczas, gdy przez kolejne lata spółka nieruchomościowa nie będzie sprzedawana. Jest to w naszej ocenie nieuzasadnione obciążenie administracyjne.</p> <p>Z projektu przepisów wynika, że spółka nieruchomościowa ma obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego w momencie, gdy stanie się spółką nieruchomościową, a więc tego samego dnia (być może 1 stycznia 2021 r. w dacie wejścia tych przepisów w życie). Znalezienie odpowiedniego podmiotu - ze względu na istotną odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego oraz szereg wymogów stawianych takiemu podmiotowi – jest niemożliwe w tak krótkim terminie. Rekomendujemy wprowadzenie terminu 3 miesięcy od uzyskania statusu spółki nieruchomościowej, a w przypadku spółek, które 1 stycznia 2021 roku będą spółkami nieruchomościowymi, w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy, o ile będą podmioty polskie (doradcze lub księgowe)</p>	<p>Uwaga niezasadna. Instytucja przedstawiciela podatkowego występuje również w niektórych krajach UE.</p>

		<p>zainteresowane pełnieniem tej funkcji (zob. niżej).</p> <p>W naszej ocenie obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego dla spółki nieruchomościowej powinien być instrumentem stosowanym wyłącznie wobec spółek nieruchomościowych z państw stosujących szkodliwą politykę podatkową.</p> <p>Wymóg stawiany wobec przedstawiciela podatkowego nieposiadania zaległości podatkowych przez ostatnie 24 miesiące przekraczających 3% kwoty należnych zobowiązań jest zbyt niskim progiem. Tak niski próg może zostać przekroczony w wyniku jednorazowego jednodniowego opóźnienia w zapłacie zaliczki na CIT lub podatku VAT za jeden z okresów rozliczeniowych. Rekomendowane jest podwyższenie tego progu np. do 20%, który wskazywałby na występowanie istotnych zaległości podatkowych.</p> <p>Proponowana treść przepisów nie wskazuje również co w sytuacji, gdy ustanowiony przedstawiciel podatkowy przestanie spełniać na dany moment łączenie wymagane warunki (np. wymóg dotyczący nieposiadania zaległości podatkowych). Czy rodzi to negatywne konsekwencje dla spółki nieruchomościowej, czy też należałoby przyjąć, że złożenie oświadczenia przez przedstawiciela podatkowego jest wiążące i brak w takim wypadku negatywnych konsekwencji dla spółki.</p> <p>Maksymalna wartość kary pieniężnej za niedopełnienie obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego (1 mln zł) jest niewspółmierna do szkodliwości czynu i powinna zostać obniżona. Tym bardziej, że w przypadku solidarnej odpowiedzialności przedstawiciela i podatnika za zobowiązania podatkowe, może się okazać, że żadna z polskich firm doradztwa podatkowego czy księgowego nie będzie zainteresowana w byciu przedstawicielem (lub nie będzie spełniała warunków dla bycia przedstawicielem), a kara będzie należna. Czy zagraniczny podatnik ma udowodnić, że wysłał zapytania do</p>	
--	--	--	--

		wszystkich firm doradczych i księgowych?	
12	Art. 1 pkt 14 i art. 2 pkt 20 projektu. (dotyczy art. 41 ust. 4p ustawy PIT oraz art. 27 ust. 1e ustawy CIT – w zakresie obowiązku złożenia informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały/prawa o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej)	<p>Projektowana regulacja to kolejne, uciążliwe obowiązki administracyjne. Obciążenie kolejnymi obowiązkami sprawozdawczymi jest wysoce szkodliwe i prowadzi do pogarszania i tak w tym względzie bardzo złych uwarunkowań, w jakich działają polscy przedsiębiorcy. Miarodajny w tym względzie jest np. ranking „Paying Taxes 2020”, w którym Polska zajęła 77 miejsce (dla porównania: Estonia – 12, Niemcy – 46) z koniecznością poświęcenia na sprawozdawczość średnio 334 godzin rocznie (Estonia – 50 godzin, Niemcy – 218 godzin). Dodatkowo, wobec nałożenia na spółkę nieruchomościową obowiązków płatnika, kolejny obowiązek administracyjny należy uznać za zbędny. Wystarczającą motywacją do rzetelnego rozliczenia jest odpowiedzialność płatnika.</p> <p>Obowiązek przekazywania informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały w spółce nieruchomościowej może obejmować bardzo wiele podmiotów posiadających niewielkie ilości udziałów pośrednio – szczególności w przypadku tak szerokiej definicji spółki nieruchomościowej, jaka jest proponowana (jakakolwiek spółka, która w dowolnym 12-miesięcznym terminie posiadała więcej niż 50% wartości majątku w postaci nieruchomości). W przypadku nie odstąpienia od wprowadzenia tej zmiany uzasadnione jest wprowadzenie progu udziałowego, powyżej którego powstanie taki obowiązek w odniesieniu do pośrednich udziałowców, np. na poziomie 25% jak w przypadku cen transferowych oraz ograniczenie definicji spółki nieruchomościowej np. poprzez odniesienie do przychodów uzyskiwanych z najmu w 90%. Raportowanie pośrednich udziałowców może być również problematyczne ze względu na brak dostępu do takich informacji przez spółkę nieruchomościową, ponadto nie wiadomo jak dalece pośrednio szukać współników (brak jest ograniczenia do np. 2 podmiotów</p>	Uwaga niezasadna. Wyłączenie spółki nieruchomościowej czy udziałowców z obowiązku raportowania znacznie zmniejszyłoby rzetelność przekazywanych informacji.

		<p>ponad spółką nieruchomościową). W efekcie nie można wykonać tego obowiązku w szczególności w przypadku spółek giełdowych, zwłaszcza, że ich akcje posiadają inwestorzy zagraniczni o przeróżnych formach prawnych (funduszu typu private equity, fundusze emerytalne, spółki inwestycyjne, REIT etc.) wchodzącymi zazwyczaj w skład dużych międzynarodowych grup kapitałowych lub inwestorów z państw, gdzie nawet nie ma obowiązku publikacji danych na temat całej grupy kapitałowej. Inwestorzy ci na dodatek obracają akcjami nawet w cyklach dziennych, zatem pozyskiwanie danych statycznych inwestorów (nazwa, adresy, numery identyfikacyjne, etc.), którzy posiadali akcje przez dzień lub kilka dni będzie po prostu niewykonalne.</p> <p>Spółka nieruchomościowa nie ma dostępnych prawem instrumentów, aby wymóc na bezpośrednich wspólnikach wykazanie ich struktury własnościowej, w szczególności, gdy dane te nie są ujawniane w dostępnych publicznie rejestrach. Niewykazanie pełnej struktury lub wykazanie jej w błędny sposób może być częstą sytuacją w przypadku spółek nieruchomościowych, za które nie będą one ponosiły winy.</p> <p>W przepisie nie do końca jasno określono na jaki dzień należy sporządzić zestawienie wskazanych podmiotów – czy informacja powinna wskazywać podmioty w stanie na początek/koniec roku czy również zestawienie zmian w ciągu roku (proponowany przepis wskazuje na „informację odpowiednio za rok podatkowy lub obrotowy” co mogłoby wskazywać na tę drugą opcję).</p>	
13	<p>Art. 2 pkt 21 projektu.</p> <p>(dotyczy art. 27b ust. 2 pkt 3 ustawy CIT – w zakresie przekazywania do publicznej informacji danych dotyczących spółek nieruchomościowych )</p>	<p>Regulacja ta wydaje się zbędna i nadmiernie ingerująca w prywatność podatników. Nie występują żadne szczególne powody, dla których dane spółek nieruchomościowych miałyby być publicznie dostępne w sposób szerszy niż np. dane spółek posiadających z swych aktywach znak towarowy czy maszyny i urządzenia. Ewentualnie uzasadnione jest zawężenie tej grupy do podmiotów o określonych minimalnych obrotach lub</p>	<p>Uwaga niezasadna. Obowiązkiem publikacji danych będą objęte wyłącznie spółki nieruchomościowe będące podatnikami CIT.</p>

		<p>poziomie aktywów, tak, aby tylko największe/ istotne biznesowo podmioty podlegały temu obowiązkowi. Spowodowałyby to również odpowiednie zawężenie grupy podmiotów zobowiązanych do sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej za rok podatkowy. Zgodnie z brzmieniem projektu spółka z o.o., posiadająca 20 metrowy lokal wynajmowany na zakład fryzjerski również musiałaby spełnić te obowiązki.</p>	
14	<p>Art. 2 pkt 7 i 9 projektu.</p> <p>(dotyczy art. 11i oraz art. 11o ustawy CIT – w zakresie szacowania transakcji z niepowiązаныmi podmiotami)</p>	<p>Zakres tej regulacji wydaje się zbyt szeroki. Należy pamiętać, że obejmuje ona transakcje z podmiotami niepowiązаныmi. W konsekwencji powyższego, podatnicy nie wykazują żadnej szczególnej aktywności w zawieraniu transakcji z takimi podmiotami w postaci chęci przeliczenia na nie swoich dochodów. Wręcz przeciwnie – mogą być ich nieświadomymi klientami, kupując usługi czy licencje poprzez sieć Internet czy też inwestując w jednostki uczestnictwa funduszy inwestycyjnych ulokowanych często w krajach traktowanych jako takie raje podatkowe.</p> <p>Karanie polskich podatników za sam fakt zawarcia transakcji z kontrahentem, gdzie rzeczywistym właścicielem okaże się podmiot z raju podatkowego, który nie pozostaje z nim w żaden sposób powiązany, wydaje się zbyt daleko idącą ingerencją w swobodę kontraktowania.</p> <p>Należy przy tym mieć na uwadze, że podatnicy tacy są i tak zobowiązani do pobrania podatku u źródła od wypłat za usługi dokonywanych na rzecz takich podmiotów, przez co interes fiskalny Państwa pozostaje zabezpieczony.</p> <p>Obowiązek ten będzie odpowiednio stosowany, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z</p>	<p>Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Polityka wobec tzw. rajów podatkowych prowadzi do objęcia nią – także historycznie – transakcji z podmiotami niepowiązаныmi.</p> <p>Zaproponowane zmiany mają na celu ograniczenie międzynarodowego zjawiska przeliczenia dochodów prowadzącego do nienależnego obniżenia lub uniknięcia opodatkowania.</p> <p>Wprowadzenie obowiązku weryfikacji przez podatników tego typu transakcji docelowo przyczynia się do wyrównania warunków konkurencji na rynku i sprzyja rozwojowi gospodarstwu.</p> <p>Wprowadzenie pojęcia „beneficial owner” odsyła do pojęcia zdefiniowanego ustawowo, co powoduje ujednoczenie stosowanej terminologii, zaś zastosowanie instytucji „należytej staranności” uwalnia od nadmiernej kazuistyki. Zakres należytej staranności powinien być każdorazowo oceniany na podstawie cech danej transakcji i sposobu zachowania oraz przedsięwziętych czynności przez podmiot zainteresowany. Przepis należy dekodować zgodnie z jego literalną wykładnią (zatem nie powinno być przykładowo wątpliwości, że chodzi o jakiegokolwiek rozliczenia, a nie tylko te związane z badaną transakcją). Ocenie podlegać będą działania podmiotu zainteresowanego zmierzające do ustalenia faktycznych cech transakcji. Celem domniemania jest ułatwienie w ustalaniu stanu faktycznego.</p>

	<p>podmiotem mającym siedzibę lub zarząd „w raju podatkowym”. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną będą zobowiązani do dochowania należytej staranności.</p> <p>Zaproponowane w projekcie przepisy zobowiązują w praktyce do wprowadzenia procedur, w ramach których monitorowana będzie kwota wszystkich transakcji z podmiotami niepowiązanymi (nie tylko zagranicznymi), i w przypadku przekroczenia progu 100 000 zł konieczne będzie podjęcie dodatkowych czynności w celu ustalenia czy rzeczywisty właściciel płatności nie jest podmiotem z raju podatkowego. Wątpliwości budzi w takiej sytuacji zakres należytej staranności oraz jakie działania należy podjąć jeżeli zostanie ustalone, że kontrahent (podmiot niepowiązany) dokonywał rozliczeń z podmiotem z raju (czy chodzi o jakiegokolwiek rozliczenia, czy związane z badaną transakcją?). W rzeczywistości prowadzenia działalności gospodarczej uzyskanie takich informacji od kontrahenta może być bardzo utrudnione, gdyż można sobie wyobrazić, że kontrahent podatnika nie będzie chciał udzielać informacji o swoich transakcjach z innymi podmiotami, i o relacjach go łączących z innymi podmiotami, mając na względzie np. tajemnicę handlową. Wprowadzanie do przepisów ustaw podatków dochodowych tzw. „należytej staranności” budzi duże kontrowersje, a tym bardziej, że w omawiamy przepisie nie ma jakiegokolwiek odniesienia co taką starannością dla badania spraw kontrahentów niepowiązanych będzie. Przykładowo w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami ustawodawca nakładając obowiązki dochowania należytej staranności na instytucje finansowe, szczegółowo określił na czym one polegają. Natomiast, w przypadku uzyskania informacji, że kontrahent był stroną transakcji z takim podmiotem, wydaje się, że konieczne będzie sporządzenie lokalnej dokumentacji, o ile nie zostanie wykazane, że odbiorca</p>	
--	--	--

		<p>jest rzeczywistym właścicielem należności – w przypadku podmiotów niepowiązanych zgromadzenie takich informacji może być bardzo trudne. Jeżeli taka była intencja ustawodawcy, należy wziąć pod uwagę, że próg 100 000 zł w przypadku dużych podmiotów nie jest na tyle istotny, żeby faktycznie wyeliminować transakcje zawierane w ramach zwykłej działalności gospodarczej. Ponadto podmioty działające np. w branży turystycznej, telekomunikacyjnej, sektorze bankowym mogą nabywać usługi od podmiotów z rajów podatkowych z uwagi na charakter swojej działalności, a nie w związku z niepożądaną optymalizacją podatkową.</p> <p>Biorąc powyższe pod uwagę rozszerzenie obowiązku dokumentacyjnego i nałożenie na podatników dodatkowych obowiązków weryfikacji działalności kontrahentów wydaje się nieuzasadnione i nieproporcjonalne do celu regulacji. Tym bardziej, że jeśli chodzi o identyfikację transakcji z rajami podatkowymi, to administracja skarbową a nie podatnicy, posiadają najlepsze narzędzie do identyfikacji faktycznych przepływów pieniężnych. W tym miejscu chcielibyśmy dla przykładu wskazać, że w dziennych informacjach o transakcjach przekazywanych przez banki i SKOK-i do systemu STIR administracja skarbową otrzymuje informacje o kraju odbiorcy płatności (w tym jego adres), a nawet nazwę i kraj banku odbiorcy płatności (por. Struktura pliku dotycząca Transakcji obowiązująca od 1 września 2019 r. opubl. <a href="https://www.gov.pl/web/kas/struktura-stir">https://www.gov.pl/web/kas/struktura-stir</a>). Administracja skarbową bazując na danych z systemu STIR może wdrożyć prosty i szybki monitoring płatności do podmiotów z rajów podatkowych i bieżącą, sprawną kontrolę takich płatności zamiast nakładać nie ostre zasady „należytej staranności” niewykonalne w praktyce przez podatników.</p> <p><b>Postulujemy zatem wykreślenie wskazanego przepisu.</b></p>	
15	Art. 2 pkt. 11 projektu.	Dotychczasowe orzecznictwo sądowe, dotyczące braku konieczności opodatkowania przez likwidowaną	Uwaga niezasadna. Wprowadzana zmiana ma charakter doprecyzowujący.

<p>(dotyczy art. 14a ust. 1 ustawy CIT – w zakresie wydania majątku w naturze na rzecz wspólników)</p>	<p>spółkę różnic w wartości wydawanego wspólnikom w naturze majątku, odwołuje się do niemożliwości wykonania przez spółkę takiego obowiązku.</p> <p>Należy pamiętać, że na gruncie przepisów kodeksu spółek handlowych likwidowana spółka nie jest władna, na etapie pozostawania majątku do przekazania wspólnikom, do pozostawienia na swoją rzecz jakichkolwiek kwot, w tym w szczególności kwot na zapłatę podatku. Co więcej wydanie majątku na rzecz wspólników jest ostatnią z czynności likwidacyjnych poprzedzającą już tylko wykreślenie spółki z rejestru. W okresie pomiędzy tymi czynnościami spółka nie prowadzi już żadnej działalności, nie powinna wykonywać czynności.</p> <p>Należy też mieć na uwadze, że wspólnicy decydując się na zabieg wydania majątku ze spółki w naturze, zazwyczaj czynią to, gdyż nie mogą go spieniężyć za rozsądną cenę. Uwzględniając konieczność zapłaty podatku, będą zobowiązani zasilić spółkę dodatkowo w środki pieniężne niezbędne na opodatkowanie teoretycznej wartości takiego majątku. Powstaje także pytanie o sposób takiego zasilenia – jeszcze raz przypomnieć należy, że spółka w ostatnim etapie likwidacji nie powinna podejmować żadnych nowych działań. Z pewnością nie będzie możliwe podwyższenie jej kapitału czy zaciągnięcie pożyczki, której nie będzie w stanie spłacić. W konsekwencji powstaje wątpliwość czy środki pieniężne przekazane na zapłatę podatku nie będą stanowiły przychodu spółki.</p> <p>Nałożenie na spółkę obowiązku podatkowego, który pozostaje w sprzeczności z regulacjami określającymi jej możliwości działania na gruncie kodeksu spółek handlowych z pewnością będzie przyczyną dodatkowych sporów fiskusa z podatnikami. Trudno bowiem racjonalnie oczekiwać od podatników czynności, których się im innymi przepisami zabrania.</p> <p>Co więcej takie sformułowanie pozostaje w sprzeczności z konsekwentnym orzecznictwem</p>	
--	--	--



		<p>sądowym, wskazujący że na gruncie wskazanego przepisu opodatkowane pozostają tylko takie świadczenia, których pierwotny charakter pozostaje pieniężny i ulegają zmianie na świadczenia niepieniężne. Wprowadzenie wskazanej regulacji odnoszącej się do wydania majątku likwidacyjnego, które pozostaje czynnością techniczną, będącą elementem procesu likwidacyjnego a nie rozliczeniem stosunku zobowiązaniowego (np. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lutego 2020 r. II FSK 779/18) zaburzy tę ugruntowaną logikę skoro na skutek Projektu objęty zakresem przepisu pozostanie także akt, kompletnie różny od wszystkich innych znajdujących się w tej samej kategorii.</p>	
16	<p>Art. 2 pkt 12 projektu  (dotyczy art. 16i ust. 8 ustawy CIT)</p>	<p>Zgodnie z art. 16 ust. 4 i 5 ustawy o CIT podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Podatnicy mogą obniżyć podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. [...] W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk nr 411, wpłynął 17 kwietnia 2002 r.), na mocy której wprowadzono możliwość zmiany wysokości stawek amortyzacyjnych [...] Ustawodawca sam zatem uznał za pożądaną możliwość „manipulowania”, jak jednoznacznie negatywnie określa się to aktualnie, wysokością stawek amortyzacji. Niestuszne jest zatem stanowisko projektodawcy, które nakazuje jednolite traktowanie wszystkich podatników nie zważając na ich odmienną sytuację prawną i ekonomiczną. Wątpliwości budzi również sama technika prawodawcza. Proponowany</p>	<p>Uwaga niezasadna. Przepis dotyczy zarówno podatników zwolnionych podmiotowo, jak i przedmiotowo.</p>

		<p>przepis brzmi: „Przepisu ust. 4 i 5 nie stosuje się do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym – w okresie korzystania z takiego zwolnienia”.</p> <p>Co do zasady, to działalnością, z której dochody podlegają zwolnieniu od opodatkowania jest działalność gospodarcza. W toku prowadzonej działalności wielu podatników osiąga dochody (przychody) zwolnione. Należy tym samym wskazać dokładnie, o jakie rodzaje dochodów chodzi, aby uniknąć wątpliwości interpretacyjnych. „Wykorzystywanie w działalności” – czy ma ono mieć charakter pełny, czy mieszany. Co w sytuacji braku możliwości określenia, w jakim stopniu środek trwały jest wykorzystywany „w działalności z której dochody podlegają zwolnieniu”.</p> <p>Okres korzystania ze zwolnienia – nie wiadomo, jak interpretować to postanowienie, które – jak można się domyślać – dotyczy podatników korzystających z rozciągniętych w czasie, podmiotowo-przedmiotowych zwolnień od podatku dochodowego. Od kiedy do kiedy trwa „okres korzystania ze zwolnienia”. Tym samym wymaga dalszego doprecyzowania, kiedy podatek zaczyna korzystać ze zwolnienia – czy jest to moment otrzymania np. stosownego aktu administracyjnego (decyzja, zezwolenie), czy osiągnięcie przychodu, czy osiągnięcie dochodu, pierwsza zaliczka na podatek dochodowy, koniec roku podatkowego czy może upływ terminu do złożenia zeznania podatkowego.</p>	
17	<p>Art. 2 pkt 22 projektu.</p> <p>(dotyczy art. 27c ustawy CIT)</p>	<p>Zdecydowanie negatywnie oceniamy regulację wprowadzającą obowiązek sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej określonej dużej grupy podatników.</p> <p>Przepisy wiążą się z nieproporcjonalnymi do celu wprowadzanej regulacji podanej w Nowelizacji dodatkowymi obowiązkami, są nieprecyzyjne oraz narażają na konieczność ujawnienia tajemnicy handlowej (zawarte w</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona. W przepisach projektu doprecyzowano zakres przedmiotowy projektowanych rozwiązań poprzez wyraźne wskazanie, że będzie dotyczyć podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy CIT. Projektowane regulacje odnoszą się będą do podmiotów, których podstawowe dane z deklaracji podatkowej są już obecnie uzupełniane. Przepisy te stanowią więc kolejny krok w ramach zwiększania transparentności podatkowej wśród</p>

		<p>Projekcie wyłączenie są nieostre i niewystarczające).</p> <p>Rozumiemy postulat zapewnienia transparentności największych podatników w zakresie stosowanej polityki podatkowej, niemniej wskazujemy, że zakładany kształt rozwiązań, ich rozmiar i krąg podmiotów objętych regulacjami z pewnością nie jest współmierny do zamierzonego skutku.</p> <p>W uzasadnieniu nie podaje się w istocie żadnych potrzeb, na które odpowiedzią ma być obowiązek upubliczniania sprawozdania z realizacji strategii podatkowej. W konsekwencji, nie widzimy wystarczającego uzasadnienia, dla którego wskazane informacje powinny znaleźć się w posiadaniu innych podmiotów gospodarczych, mogących wykorzystać je w celach sprzecznych z założeniami przez ustawodawcę. Ponadto, uważamy, iż z perspektywy obywatela (na którą powołuje się w Projekcie) takie dane są nieistotne, a w dużej mierze mogą być niezrozumiałe.</p> <p>Co prawda, projekt przewiduje, iż dane, które podlegać będą obowiązkowi publikacji nie obejmują informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego, lecz informacje, które mają być przekazywane obligatoryjnie – takie tajemnice w istocie stanowią. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż dane o transakcjach z podmiotami powiązanymi, działania restrukturyzacyjne (w tym planowane), informacje przekazywane we wnioskach o interpretację, wnioskach o wiążące informacje stawkowe/akcyzowe, czy informacje o schematach podatkowych zawierają szereg informacji, które mogą być pożądane z perspektywy konkurencji. W przypadku publikacji danych o transakcjach z podmiotami powiązanymi może także dojść do ujawnienia tajemnic podmiotu powiązanego. Również i w tym zakresie można spodziewać się licznych sporów interpretacyjnych.</p> <p>Należy także zauważyć, iż dane i informacje które podlegać mają obowiązkowi publikacji są już w</p>	<p>największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W pozostałym zakresie uwaga niezasadna.</p>
--	--	---	--

posiadaniu administracji skarbowej. Znajdują się one przykładowo w informacjach dotyczących cen transferowych, wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych, wnioskach o wydanie wiążącej informacji stawkowej, akcyzowej, informacjach o schematach podatkowych, CRBR, danych pozyskiwanych w ramach automatycznej wymiany informacji podatkowych, itd. Z tej perspektywy „transparentność” wobec administracji skarbowej jest więc zachowana.

Publikacja takich informacji przez podatników jest kolejnym nieuzasadnionym obciążeniem ich obowiązkami sprawozdawczymi, których liczba z roku na rok rośnie. W tym zakresie można zauważyć wprowadzane ostatnio liczne obowiązki w zakresie podatku u źródła (związane np. z dochowaniem należytej staranności) lub informacji o schematach podatkowych. Przedsiębiorcy nie zdążyli jeszcze w pełni zaznajomić się z praktyczną stroną wprowadzanych ostatnio bardzo szczegółowych i skomplikowanych obowiązków, a ustawodawca w nowelizacji przewiduje nałożenie kolejnych, których sensu ani jakiegokolwiek przełożenia na ochronę interesu fiskalnego nie sposób uzasadnić.

Zwracamy również uwagę, iż przewidziana w Projekcie kara administracyjna (do 1 mln zł) jest środkiem nieproporcjonalnym, nakładanym niejako automatycznie (podatnik podlega karze), a co więcej, brzmienie projektu sugeruje możliwość kilkukrotnego ukarania, za naruszenie poszczególnych ustępów od 1 do 7 projektowanego art. 27c. Ustawa podatkowa staje się tym samym narzędziem represji, a nie instrumentem określającym zasady powstawania obowiązku podatkowego i zobowiązań podatkowych. W Wielkiej Brytanii kara za nieopublikowanie sprawozdania wynosi 7.500 funtów (multiplikowanej w przypadku uporczywego nieopublikowania) podczas gdy w Polsce kara ma być niemal 30 razy wyższa i to jeszcze za „niedopełnienie” obowiązku, czyli

zawartość sprawozdania. Apelujemy o rozsądek w tym zakresie i stosowne obniżenie maksymalnej wysokości kar, tak aby były one porównywalne do nakładanych w innych państwach Unii Europejskiej, zwłaszcza gdy wdrażane regulacje budzą niejasności co do zakresu przedmiotowego.

Projekt nie odpowiada również na szereg innych wątpliwości praktycznych. Pomimo iż nowa regulacja została wprowadzona wyłącznie do ustawy o CIT, przewiduje że strategia podatkowa powinna zawierać m.in. „opis podejścia podatnika do procesów i procedur dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków podatkowych” oraz „opis podejścia podatnika do realizacji obowiązków podatkowych”. Postulujemy doprecyzowanie, których podatków dotyczy strategia podatkowa.

Podsumowując, **postulujemy odstąpienie od wprowadzania ww. regulacji w całości i wskazuje, że aktualnie publikowane informacje w zakresie indywidualnych danych z zeznań podatników na podstawie art. 27b ust. 1 ustawy o CIT są w zupełności wystarczające z perspektywy transparentności.**

W przypadku nie odstąpienia od wprowadzenia w życie projektowanej zmiany wydaje się że ten sam cel spełniałoby przekazywanie oczekiwanych informacji tylko do organów podatkowych (w zakresie w jakim nie posiadają już one informacji z innych źródeł), jednocześnie nie powodując dodatkowych negatywnych efektów. Jeżeli celem ustawodawcy jest jednak, aby wszystkie uzyskane interpretacje były podawane do publicznej wiadomości to zasadne jest rozważenie:

a) wprowadzenia po prostu możliwości wyboru przez podatników opcji ujawnienia ich danych jako wnioskodawcy w bazie SIP (<https://sip.mf.gov.pl/>) - w takiej sytuacji podatnicy Ci wyłączeni byłiby z obowiązku zamieszczania wszystkich informacji w sprawozdaniu o strategii informując o ujawnieniu swoich danych w bazie SIP a każdy zainteresowany mógłby w takiej

sytuacji po prostu wyszukać interpretacje danego podmiotu;

b) prawa (opcji) do publikacji sprawozdania o strategii podatkowej w podawanych również do publicznej wiadomości sprawozdaniach z działalności zarządu lub notach podatkowych do sprawozdań finansowych - na pewno dla niektórych spółek publicznych ujmowanie strategii podatkowych w tych sprawozdaniach byłoby lepszym rozwiązaniem niż generowanie i publikowanie jako odrębnych dokumentów. Ponadto w przypadku dalszego procedowania tej zmiany postulujemy wyłączenie obowiązku dla „spółek nieruchomościowych”, u których wartość przychodu nie przekroczyła 50 mln euro. Szeroka definicja „spółek nieruchomościowych” sprawia, że obejmuje również podmioty prowadzące działalność w bardzo ograniczonym wymiarze (np. posiadające kilka mieszkań na wynajem), dla których obowiązek sporządzenia i przekazania sprawozdania z realizacji strategii podatkowej będzie wiązał się z dużym nakładem pracy administracyjnej, nieproporcjonalnym w stosunku do skali działalności.

Przepisy powinny wprost wskazywać, że upublicznieniu podlega wyłącznie informacja o liczbie złożonych wniosków oraz iż upublicznieniu nie podlega przedmiot wniosku, z uwagi na funkcję ochronną interpretacji i w praktyce często poufny ich przedmiot. Warto podkreślić, że ustawodawca sam dostrzega taką potrzebę, wprowadzając regulacje dotyczące anonimizacji publikowanych rozstrzygnięć, np. interpretacji indywidualnych.

W zakresie ujawnienia informacji dotyczących dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Postulujemy ograniczenie przekazywanej informacji dotyczących dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową do podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 Ustawy

		<p>CIT. Proponowane brzmienie przepisu potencjalnie mogłoby generować obowiązek umotywowania biznesowo uzasadnionych transakcji dokonywanych z podmiotami niepowiązanymi, np. nabycia licencji na program komputerowy od podmiotu niepowiązanego z państwa trzeciego. Postulujemy także dodanie przepisu przejściowego w brzmieniu: <i>„Pierwszym rokiem, za który należy sporządzić i podać do publicznej wiadomości sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej za rok podatkowy, o której mowa w art. 2 pkt 22, jest rok rozpoczynający się po 31 grudnia 2020 r.”</i></p> <p>Postulowany przepis ma na celu zapobieganie wstecznemu działaniu dodanego art. 27c Ustawy CIT, do którego w rzeczywistości doszłoby wraz z wprowadzeniem z dniem 1 stycznia 2021 r. obowiązku sporządzenia sprawozdania za miniony rok podatkowy. Podatnicy zobowiązani do opublikowania sprawozdania powinni mieć świadomość takiego obowiązku od początku roku podatkowego, którego takie sprawozdanie dotyczy, ze względu na:</p> <p>a) konieczność przygotowania odpowiednich ewidencji / raportów / informacji;</p> <p>b) możliwość uwzględnienia przewidywanego upublicznienia sprawozdania w podejmowanych decyzjach, tak, by uniknąć działań potencjalnie szkodliwych wizerunkowo.</p>	
18	<p>Art. 2 pkt 14 projektu.</p> <p>(dotyczy art. 19 ustawy CIT)</p>	<p>Zmianę należy z pewnością ocenić jako pozytywną niemniej postulowane byłoby zupełne ujednoczenie terminologii używanej w różnych przepisach operujących tymi samymi kwotami, w tym w szczególności przepisach dotyczących definicji małego podatnika i niniejszego limitu określającego możliwość stosowania obniżonej stawki CIT. Aktualnie choć nominalne kwoty tych limitów pozostaną zbieżne, ich szczegółowy zakres już nie z uwagi na inne definiowanie zakresu przychodów wchodzących w ich zakres (np. różnica brutto/netto, przychody/przychody ze sprzedaży).</p>	<p>Uwaga niezasadna. Ustawodawca nie zawsze musi stosować w ramach danego aktu prawnego jednolity sposób kalkulacji danego limitu.</p>

		Takie rozróżnienie wydaje się nie mieć żadnej racjonalnej podstawy i powinno być zniwelowane w kierunku uwzględnienia kwoty wynikającej z art. 19 także w definicji małego podatnika lub też odwrotnie.	
19	Art. 4 projektu.  (dotyczy art. 36 ust. 2 ustawy o rachunkowości)	Zmiana wskazanego przepisu ustawy o rachunkowości, w sposób niezrozumiały usuwa z jego treści fragment aktualnie brzmiący „Zadeklarowane lecz niewniesione wkłady kapitałowe ujmuje się jako należne wkłady na poczet kapitału”.	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
20	Art. 10 ust. 1 projektu.	Zgodnie z projektem ustawy, niezależnie od przyjętego przed 1 stycznia 2021 r. przez spółki komandytowe i spółki jawne będące podatnikami CIT sposobu definiowania roku podatkowego (w szczególności wtedy, gdy jest inny niż rok kalendarzowy), od 1 stycznia 2021 r. spółki te staną się podatnikami CIT. Jednocześnie, jeśli ich rok podatkowy kończyłby się później niż 31 grudnia 2020 r., to będą zobowiązane do jego wcześniejszego zakończenia i zmiany. Wydaje się, że taka zasada może spotkać się z zarzutem niekonstytucyjności i powinna zostać zmieniona. Dobrym rozwiązaniem było to, z którego ustawodawca skorzystał przy okazji dołączenia spółek komandytowo-akcyjnych do grona podatników CIT – wprowadzenie opodatkowania z zastosowaniem CIT dopiero po zakończeniu przez nie roku podatkowego, nawet jeśli jego koniec przypadł po 1 stycznia 2014 roku.	Uwaga niezasadna. Zmiana ta ma w założeniu ułatwić podatnikom rozliczenia w związku ze zniesieniem transparentności podatkowej spółki komandytowej czy jawnej.
21	Art. 10 ust. 3 projektu	Regulacja ta nakłada na spółki komandytowe oraz spółki jawne, które uzyskały status podatnika podatku dochodowego, obowiązek kontynuacji amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych z zachowaniem wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, metod oraz stawek amortyzacji, przyjętych na podstawie wyceny wartości podatkowej składników majątkowych, dokonanej przed dniem, w którym spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Przepis w proponowanym brzmieniu wyłącza prawo podatnika do zmiany zasad amortyzacji w oparciu o zasady ogólne, w tym do zmiany stawki.	Uwaga niezasadna. Zmiana ta ma w założeniu ułatwić podatnikom rozliczenia w związku ze zniesieniem transparentności podatkowej spółki komandytowej czy jawnej.



		<p>Ograniczenie tej możliwości, dostępnej wszystkim podatnikom z mocy prawa i nie stanowiącej szkodliwego unikania opodatkowania, ale będącej istotnym elementem planowania podatkowego jest nieuzasadnione.</p> <p>Postulowana jest rezygnacja z wymogu amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych na zasadach przyjętych przed dniem, w którym spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego, w sposób liniowy, aż do pełnego zamortyzowania, na rzecz możliwości wyboru amortyzacji na zasadach określonych w ustawie CIT, bez dodatkowych obostrzeń.</p>	
22	Art. 11 ust. 1 projektu.	<p>Przepis wskazuje na stosowanie dotychczasowych przepisów Ustawy CIT i PIT w przypadku dochodów wspólników spółki komandytowej lub spółki jawnej uzyskanych z tytułu udziału w zyskach tej spółki.</p> <p>W naszej ocenie przepis ten ma zasadnicze znaczenie dla ustalenia zakresu obowiązków w odniesieniu do dochodów osiągniętych przed wejściem w życie omawianych przepisów. W obecnym kształcie jest on zdecydowanie zbyt lakoniczny.</p> <p>Wydaje się że wskazane byłoby zaznaczenie, że dotyczy on w szczególności braku konieczności opodatkowania tzw. podatkiem od niepodzielonych zysków takich zysków które zostały osiągnięte przez 1 stycznia 2021 r., możliwość wypłaty bez dodatkowego opodatkowania zysków pochodzących z lat poprzednich, wypłaty z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki i innych sytuacji, w których źródłem wypłaty są zyski osiągnięte przed 1 stycznia 2021 r.</p>	Uwaga niezasadna. Zmiana ta ma w założeniu ułatwić podatnikom rozliczenia w związku ze zniesienie transparentności podatkowej spółki komandytowej czy jawnej.
23	Art. 13 projektu.	<p>Zgodnie z zapisami projektu ustawy, komplementariusz spółki komandytowej będący podatnikiem PIT, który przed 1 stycznia 2021 r. poniósł stratę ze źródła działalność gospodarcza, będzie mógł obniżyć przychód z tytułu dywidendy (w szczególności z wypłaty zysku ze spółki komandytowej) o nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stratę w takiej części, w jakiej</p>	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.

		<p>pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów.</p> <p>Projekt milczy jednak w tym kontekście w sprawie komandytariuszy będących osobami fizycznymi oraz wspólników (komplementariuszy i komandytariuszy będących podatnikami CIT), co wydaje się być niedopatrzaniem wymagającym uzupełnienia. Wszyscy wspólnicy spółek dotychczas transparentnych podatkowo, którzy wykazywali dla celów podatkowych stratę podatkową powstałą w wyniku działalności takiej spółki, powinni być uprawnieni do jej rozliczenia nie tylko na zasadach ogólnych (tj. z własnym dochodem), ale również z dochodem z dystrybucji zysków ze spółki, która stała się podatnikiem CIT.</p>	
24	Art. 14 projektu.	<p>Przepis ten pozostaje skrajnym przykładem zakładania pułapki na podatników i dodatkowo ukrywania jej w przepisach przejściowych. W tak skandalicznym brzmieniu nie powinien on w ogóle pojawić się w projekcie ustawy i postuluje się jego całkowite wykreślenie.</p> <p>Otóż przepis ten wprowadza normę, zgodnie z którą korzystanie z systemowej zasady jednokrotnego opodatkowania dochodów jest uznawane za działanie stanowiące obejście przepisów prawa podatkowego sprzeczne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Jak wskazano wyżej, taki argument wynikać może wyłącznie z niezrozumienia roli i miejsca podmiotów transparentnych podatkowo w systemie prawa podatkowego. Po raz kolejny trzeba powtórzyć, że nie są one aberracją systemu ale jego naturalną częścią, a faktu korzystania z zasady jednokrotnego opodatkowania nie można absolutnie traktować jako działań sprzecznych z celem czy przedmiotem ustawy podatkowej.</p>	Uwaga niezasadna. Przepis ma celu zwiększenie pewności obrotu gospodarczego poprzez wyłącznie stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w przypadku dochodów osób fizycznych będących podatnikami PIT i wspólnikami spółki komandytowej.
25	Art. 16 i 17 projektu.	Proponowane przepisy przejściowe wydają się niekonsekwentne gdyż dublują istniejące już art. 19 ust. 1a-1c Ustawy CIT. Podatnik utworzony we wspomniany sposób nie może	Uwaga nieuwzględniona. Przepisy mają na celu wyłączenie stosowania obniżonej stawki CIT w odniesieniu do podatników, którzy w sposób

		korzystać w ogóle z preferencyjnego opodatkowania stawką 9% więc wprowadzanie przepisu dopuszczającego taką możliwość ale na gruncie brzmienia sprzed proponowanej nowelizacji należy uznać za co najmniej niekonsekwentne.	nieuprawniony chcą skorzystać z tego przywileju.
26	Art. 19 projektu.	Wskazany w przepisie termin na złożenie informacji wydaje się zbyt krótki. Biorąc pod uwagę nowość tej regulacji a także fakt, że początek roku wiąże się z koniecznością dochowania wielu innych wymogów wynikających z prawa podatkowego postuluje się wydłużenie tego terminu do 31 marca 2021.	Uwaga nieuwzględniona. Wprowadzenie tego obowiązku zbyt późno będzie rodzić wątpliwości co do statusu spółki jawnej jako podatnika CIT.
27	Art. 21 projektu.	Z uwagi na fakt, że Projekt wprowadza zmiany przepisów materialnych a nie procesowych, regulacja ta wydaje się absolutnie zbędna. Obecna jej treść mogłaby sugerować, że zmiana materialnych zasad opodatkowania w jakimkolwiek stopniu wpływa na zasady wymiaru podatku za lata poprzednie w przypadku postępowań, które zostaną wszczęte po wejściu w życie Projektu, co byłoby przykładem działania prawa wstecz nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego.	Uwaga nieuwzględniona. Nowowprowadzane regulacje mają w założeniu nie wpływać na już toczące się postępowania.
28	Art. 22 pkt 1 projektu.	Wejście w życie art. 10 Projektu w dniu następującym po dniu ogłoszenia nie wydaje się wskazane. Nie wydaje się by istniało racjonalne uzasadnienie dla wprowadzenia tego przepisu w innej dacie niż ( <i>brak dalszego ciągu</i> - MF).	Uwaga nieuwzględniona. Założenia projektu były już znane w momencie uzyskania wpisu do wykazu prac legislacyjnych RM, nie ma więc przesłanek aby odraczać ich wejście w życie.
29	Regulacje szczególne dotyczące okresu epidemii	Zwracamy uwagę na konieczność wydłużenia stosowania również innych rozwiązań wprowadzonych w związku z sytuacją epidemiczną. W szczególności, że pogorszona w związku z epidemią sytuacja gospodarcza podmiotów funkcjonujących w ramach podatkowych grup kapitałowych może się znacząco nie poprawić w kolejnym roku w świetle dostępnych prognoz gospodarczych. Stąd też, postulujemy dodanie do Nowelizacji przepisu wskazującego, że wymogu wykazania przez podatkową grupę kapitałową 2% dochodów w przychodach nie stosuje się także w 2021 r.	Uwaga nieuwzględniona. Przedmiotowa propozycja nie jest związana z tematyką projektu.
<b>XV.</b>	<b>Polskie Towarzystwo Gospodarcze – PTG</b>		

1	Uwaga do art. 2 pkt 9 w zakresie art. 11o ust.1b ustawy o CIT i art. 1 pkt 9 w zakresie art. 23za ust.1b ustawy o PIT	Dodawany przepis wprowadza domniemanie, że rzeczywisty właściciel płatności wynikającej z transakcji jest podmiotem z rajy podatkowego, o ile bezpośredni kontrahent dokonuje rozliczeń z podmiotem z rajy podatkowego. Główny zarzut jaki można postawić temu przepisowi jest taki, że nie jest wymagane istnienie jakiegokolwiek łącznika pomiędzy kontrahentem a podmiotem z rajy podatkowego. Oznacza to, że warunek ten będzie niemal zawsze spełniony w przypadku każdego podmiotu, który ma kontrahentów z rajów podatkowych. Np. istnieć będzie obowiązek udokumentowania transakcji zawieranych z bankiem prowadzącym choćby jeden rachunek bankowy dla osoby lub podmiotu z rajy podatkowego; firmą transportową, której kierowcy przejeżdżają przez terytorium Andory i tam tankują paliwo; podmiotem, którego pracownicy podróżują służbowo do krajów uznanych za raje podatkowe itp.	Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Zmiany dot. transakcji z podmiotami posiadającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwach lub terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową mają na celu ograniczenie międzynarodowego zjawiska przerzucania dochodów prowadzącego do nienależnego obniżenia lub uniknięcia opodatkowania. Wprowadzenie obowiązku weryfikacji przez podatników tego typu transakcji docelowo ma przyczynić się do wyrównania warunki konkurencji na rynku i sprzyja rozwojowi gospodarstwu. Podwyższanie progu dokumentacyjnego zostanie poddane dalszej analizie.
2	Uwaga do art. 2 pkt 1 lit. a w zakresie zmiany art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT w zakresie opodatkowania CIT spółek komandytowych	Zmiana powoduje rozszerzenie katalogu podatników podatku CIT o kolejną spółkę osobową., niebędącą osobą prawną, jaką jest spółka komandytowa. W związku z tą zmianą, a także rozszerzeniem zakresu podmiotowego ustawy także na spółki jawne należy się zastanowić, czy nie powinien ulec zmianie tytuł całej ustawy o CIT. Uzasadnieniem wprowadzenia opodatkowania CIT spółek komandytowych jest, „odpowiedź na tworzone przez podatników struktury optymalizacyjne”. Przy czym ową „strukturą optymalizacyjną” ma być fakt wykorzystywania spółek komandytowych, w których komplementariuszem jest sp. z o.o. a komandytariuszami osoby fizyczne. Według PTG nie jest to struktura optymalizacyjna. Osoby fizyczne będące komandytariuszami płacą od przypadających na nich dochodów sp. komandytowej podatek PIT według takiej samej stopy i na takich samych zasadach, jak gdyby osiągnęli przychód z prowadzonej osobiście tzw. jednoosobowej działalności	Uwaga nieuwzględniona. Z przeprowadzonych analiz KAS wynika, że spółki komandytowe są również wykorzystywane do unikania opodatkowania.

		gospodarczej. PTG sugeruje wprowadzenie zmian w KSH a nie poprzez zmiany w prawie podatkowym.	
3	Uwagi do art. 2 pkt 1 lit. a tiret drugie w zakresie art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy o CIT – opodatkowanie CIT spółek jawnych	Zgodnie z uzasadnieniem, objęcie opodatkowaniem CIT spółek jawnych nie jest celem projektu, ale zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń wspólników tych spółek. Projekt przewiduje opodatkowanie podatkiem CIT spółki jawnej w przypadku nieujawnienia przez spółkę jawną tożsamości wszystkich wspólników/podatników. Opodatkowanie spółki jawnej staje się więc niejako sankcją za niedopełnienie obowiązku wskazania wspólników spółki. PTG wskazuje, iż obowiązek wskazania wspólników spółki obecnie już istnieje poprzez obowiązek składnia NIP-8 (rubryka D.3). Warto rozważyć dodanie mechanizmu pozwalającego na dopełnienie obowiązku złożenia oświadczenia po terminie.	Uwaga nie uwzględniona. Projektowane rozwiązanie ma na celu objęcie sankcją za niedopełnienie obowiązków informacyjnych dotyczących wspólników spółki jawnej. Dopełnienie tych obowiązków daje spółce prawo do opodatkowania na dotychczasowych zasadach. Zatem wprowadzenie przepisów łagodzących ten obowiązek jest niecelowe.
4	Uwagi do art. 2 pkt 4 w zakresie art. 7 ust. 3 pkt 7 ustawy o CIT- spółki ze stratą.	Przepis ten ma na celu uniemożliwienie optymalizacji polegającej na nabyciu spółki ze stratą podatkową i następnie przeniesieniu do niej generującego dochody biznesu w celu skompensowania tego dochodu z tą stratą. Według PTG przepis jest sformułowany nieprecyzyjnie i nie wskazuje, że chodzi tu tylko o straty powstałe przed przeniesieniem biznesu do spółki ze stratą. Po drugie nie jest wskazane czym jest „faktycznie prowadzona działalność”. Niejasne jest także kiedy można uznać, że nastąpiła zmiana przedmiotu prowadzonej działalności. Przesłanki powinny być tak przemyślane aby nie blokować restrukturyzacji przeprowadzanych z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. A ograniczyć wyłącznie do sytuacji, gdy spółka ze stratą podatkową zmieniła właściciela. Należy również doprecyzować, że zakaz odliczenia dotyczy wyłącznie straty powstałej przed zmianą właściciela spółki. Ponadto, konieczne jest dodanie przepisu przejściowego, z którego jednoznacznie wynikać będzie, że ograniczenie rozliczania straty dotyczyć będzie tylko strat powstałych w rozliczeniu za rok	Uwaga niezasadna. Przepisy te mają przeciwdziałać przenoszeniu rentownej działalności do spółki dysponującej stratami podatkowymi

		podatkowych przypadający po 31 grudnia 2020r.	
5	Uwagi do art. 14 projektu ustawy-abolicja dla wspólników s.k.	Przepis ten zakazuje wydawania decyzji klauzulowych z art. 119a Ordynacji podatkowej w przypadku podatników PIT w zakresie korzyści podatkowej osiągniętej przed dniem 31 grudnia 2020 r. polegającej na braku opodatkowania wypłaty zysku ze spółki komandytowej, pod warunkiem, że działalność tej spółki nie była sztuczna w rozumieniu art. 119c Ordynacji podatkowej. Kluczowym aspektem tego przepisu jest uznanie jednokrotnego opodatkowania zysków w spółce komandytowej (w odróżnieniu od podwójnego opodatkowania np. z spółce z o.o. ) za uzyskanie „korzyści podatkowej”. Według PTG chociaż przepis ten uznano za mający charakter abolicyjny to jest na odwrót. Jego istotą jest narzucenie interpretacji, jakoby prowadzenie działalności w określonej formie prawnej mogło samo w sobie, w oderwaniu od jakichkolwiek czynników, być czymś nagannym i stanowiącym obejście przepisów prawa. W myśl tej interpretacji sam fakt, że podatnik prowadził działalność gospodarczą w formie spółki komandytowej, a nie w formie np. sp. z o.o. może być uznany za obejście prawa ze wszystkimi negatywnymi konsekwencjami prawnopodatkowymi. Przy czym taka interpretacja ma mieć zastosowanie z mocą wsteczną. Stanowi to oczywiście i rażące naruszenie zasady nullum tributum sine lege oraz lex retro non agit. PTG uważa, że objęcie abolicją tylko podatników PIT stanowi naruszenie konstytucyjnej zasady równości. Powoływanie się przez projektodawców w uzasadnieniu w tym zakresie na dyrektywę ATAD nie wymaga, aby stosowane rozwiązania miały moc wsteczną.	Uwaga niezasadna. Przepis ma celu zwiększenie pewności obrotu gospodarczego poprzez wyłącznie stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w przypadku dochodów osób fizycznych będących podatnikami PIT i wspólnikami spółki komandytowej.
<b>XVI.</b>	<b>Crido Taxand R. Namysłowski i Wspólnicy spółka komandytowa</b>		
1	Uwaga ogólna dotycząca objęcia spółek komandytowych regulacjami	Dyrektywa Parent-Subsidiary oznacza, że zagraniczny biznes działający w Polsce (czy to poprzez spółkę córkę czy to jako oddział firmy zagranicznej) zapłaci maksymalnie 19% podatku. Jest tak, ponieważ dystrybucja zysku do	Uwaga niezasadna. Spółki komandytowe z komplementariuszem spółką kapitałową bardzo często są podmiotami o rozbudowanej strukturze kapitałowej i znaczących obrotach.

	<p>wynikającymi z ustawy o CIT</p>	<p>zagranicznego właściciela korzysta ze zwolnienia podatkowego. W obecnym reżimie prawnym taki sam poziom opodatkowania jest możliwy do uzyskania dla polskiego przedsiębiorcy przez jednokrotne opodatkowanie spółki komandytowej. Na podstawie naszych analiz mamy podstawy, aby sądzić, że kilkadziesiąt procent średnich i dużych spółek komandytowych jest – w ujęciu ekonomicznym – kontrolowanych przez osoby fizyczne będące polskimi rezydentami podatkowymi. Proponowane zmiany uderzają właśnie w tę grupę, utrudniając jej akumulację kapitału oraz konkurowanie na równych zasadach z firmami należącymi do międzynarodowych grup kapitałowych, często większych od polskiego konkurenta o jeden lub dwa rzędy wielkości. Warto podkreślić, że przedsiębiorcy chętniej inwestują w nowe działania, jeżeli mogą ryzyka nowego przedsięwzięcia oddzielić od już działającego biznesu – temu służą osobne spółki komandytowe. Jednocześnie inwestycja w nowy podmiot nie jest możliwa bez zwrotu do właściciela – jeżeli zwrot ten będzie opodatkowany podwójnie, to w oczywisty sposób zmniejszy to skłonność do inwestycji oraz same możliwości inwestycyjne.</p>	
2	<p>Uwaga ogólna dotycząca objęcia spółek komandytowych regulacjami wynikającymi z ustawy o CIT</p>	<p>Podatkowa grupa kapitałowa jako instrument konsolidowania wyników ma znaczenie głównie dla dużych podmiotów, największych grup kapitałowych w kraju, takich jak banki, firmy energetyczne czy też paliwowe. Mechanizmem pozwalającym na łączenie zysków i strat z różnych przedsięwzięć w rękach jednej osoby wykorzystywanym powszechnie przez biznes średniej wielkości jest spółka komandytowa. Proponowana zmiana eliminuje tę możliwość, nie proponując niczego w zamian. Wielu przedsiębiorcom na pewno łatwiej podjąć decyzję o nowej inwestycji dzięki temu, że – działając poprzez spółkę komandytową – przedsiębiorca jest w stanie rozliczyć straty nowej linii biznesowej / nowego przedsięwzięcia z dochodami osiąganymi na działalności podstawowej. W konsekwencji decyzję o poddaniu</p>	<p>Uwaga niezasadna. Zachowanie zostanie jednokrotne opodatkowanie dochodu z obowiązkiem rozliczenia podatku przez spółkę komandytową. Tworzenie struktur holdingowych z wykorzystaniem spółki komandytowej może być osiągnięte przez utworzenie podatkowej grupy kapitałowej.</p>

		spółek komandytowych opodatkowaniu CIT uważamy za zniechęcającą do nowych inwestycji – i to w dodatku w okresie, kiedy odwaga w zakresie nowych inwestycji jest gospodarce bardzo potrzebna.	
3	Uwaga ogólna dotycząca objęcia spółek komandytowych regulacjami wynikającymi z ustawy o CIT	<p>Zastrzeżenia do przedstawionej w uzasadnieniu projektu argumentacji jakoby spółki komandytowe były wykorzystywane do optymalizacji podatkowej, w szczególności argumentu, że należy uznać za niepożądaną optymalizację prowadzenia działalności przez osobę fizyczną za pośrednictwem spółki komandytowej z jednoczesnym ograniczeniem ryzyka pełnej odpowiedzialności majątkiem osobistym za zobowiązania spółki, to jest sytuacji gdy komplementariuszem SK jest osoba prawna mająca niewielkie prawa do zysku SK. Średnie przedsiębiorstwa to już zbyt poważne przedsięwzięcia, aby racjonalni przedsiębiorcy nie pragnęli odciąć ryzyka gospodarczego od majątku osobistego.</p> <p>Ponadto zastrzeżenia do stwierdzenia, że spółki komandytowe są wykorzystywane do agresywnej optymalizacji w ramach struktur międzynarodowych.</p>	Uwaga niezasadna. Analizy Krajowej Administracji Skarbowej wskazują na wykorzystywanie spółek komandytowych do unikania opodatkowania.
4	Projekt art. 2 pkt 8 - rozszerzenie obowiązków w zakresie transakcji realizowanych z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową	<p>Projektowana zmiana przepisów art. 11o ust. 1 Ustawy CIT ma na celu objęcie obowiązkiem dokumentacyjnym również transakcji w wyniku których podmiot posiadający siedzibę lub zarząd w kraju lub terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową dokonuje zapłaty należności na rzecz podatnika (podmiotu krajowego). Praktyczne rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych w zakresie podmiotów z tak zwanych „rajów podatkowych” o transakcje w ramach których przychód rozpoznawany jest przez podatnika (podmiot krajowy) koliduje z zasadniczym celem projektowanej ustawy. Wobec intencji projektodawcy w postaci skutecznego powiązania wysokości płaconego przez duże przedsiębiorstwa podatku z miejscem uzyskiwania przez nie dochodu, nie identyfikuje się potrzeby nowelizowania treści art. 11o ust. 1 Ustawy CIT, który w obecnym kształcie</p>	<p>Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Polityka wobec tzw. rajów podatkowych prowadzi do objęcia nią – także historycznie – transakcji z podmiotami niepowiązanymi. Zaproponowane zmiany mają na celu ograniczenie międzynarodowego zjawiska przerzucania dochodów prowadzącego do nienależnego obniżenia lub uniknięcia opodatkowania.</p> <p>Wprowadzenie obowiązku weryfikacji przez podatników tego typu transakcji docelowo przyczynia się do wyrównania warunków konkurencji na rynku i sprzyja rozwojowi gospodarstwu.</p> <p>Wprowadzenie pojęcia „beneficial owner” odsyła do pojęcia zdefiniowanego ustawowo, co powoduje ujednoczenie stosowanej terminologii, zaś zastosowanie instytucji „należytej staranności” uwalnia od nadmiernej kazuistyki. Zakres należytej staranności powinien</p>



		<p>nakłada obowiązki dokumentacyjne w zakresie dokonywania bezpośrednio lub pośrednio zapłaty należności na rzecz podmiotu funkcjonującego pod jurysdykcją podatkową stanowiąca szkodliwą konkurencję.</p> <p>Dołożenie ze strony podatnika należytej staranności w zakresie identyfikacji rzeczywistego właściciela wiązać się będzie z poniesieniem nieproporcjonalnych nakładów, szczególnie biorąc pod uwagę proponowany próg istotności materialnej, wynoszący 100 000 zł. Alternatywnie, poddaje się pod rozagę ograniczenie obowiązku dokumentacyjnego wynikającego z projektowanych zmian do transakcji o innym charakterze niż towarowe, oraz zastosowanie progu istotności materialnej o którym mowa w art. 11k ust. 2 pkt 3 i pkt 4 Ustawy CIT. Należy również rozważyć ograniczenie obowiązku dokumentacyjnego wyłącznie do transakcji z podmiotami powiązanymi.</p>	<p>być każdorazowo oceniany na podstawie cech danej transakcji i sposobu zachowania oraz przedsięwziętych czynności przez podmiot zainteresowany. Przepis należy dekodować zgodnie z jego literalną wykładnią (zatem nie powinno być przykładowo wątpliwości, że chodzi o jakiegokolwiek rozliczenia, a nie tylko te związane z badaną transakcją). Ocenie podlegać będą działania podmiotu zainteresowanego zmierzające do ustalenia faktycznych cech transakcji. Celem domniemania jest ułatwienie w ustalaniu stanu faktycznego.</p>
5.	Projekt art. 2 pkt 22 - sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej w obszarze cen transferowych	<p>Planowane jest nałożenie obowiązku publikowania strategii podatkowej, zawierającej m.in. informacje o transakcjach z podmiotami powiązanymi, przekraczających określony ustawowo próg wartościowy. Wprowadzenie takiego wymogu prowadzi do duplikowania obowiązków, które zostały zawarte w już istniejących przepisach Rozdziału 1a Ustawy CIT w zakresie dokumentacji podatkowej w tym przekazywaniu informacji o cenach transferowych na podstawie art. 11t Ustawy CIT (TPR-C), czy też nakładane są przepisami Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 poz. 351 ze zm.). W konsekwencji projektowane przepisy art. 27c ust. 2 pkt 3 Ustawy CIT, doprowadzą do dodatkowego obciążenia podatników obowiązkami o charakterze formalno-prawnym. Jednocześnie, w projektowanym przepisie nie wskazano, jakie dokładnie informacje o transakcjach z podmiotami powiązanymi powinny być publikowane w ramach sprawozdania z realizacji strategii podatkowej. Postulat wyłączenia spod obowiązku ujawniania w sprawozdaniu z realizacji</p>	<p>Uwaga niezasadna. Celem ustawodawcy jest powiązanie zagadnienie polityki podatkowej prowadzonej w ramach przedsiębiorstwa z społeczną odpowiedzialnością biznesu</p>

		<p>strategii podatkowej informacji dotyczących transakcji kontrolowanych, alternatywnie określeniem minimum informacji, które powinny znaleźć się w opisie transakcji, objętych przedmiotowym obowiązkiem.</p> <p>W kontekście sytuacji PGK, sformułowanie przepisu w formie odniesienia obowiązków do podatnika, natomiast badania progu na podstawie „ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki” prowadzi do wątpliwości interpretacyjnych, czy badanie przekroczenia progu wartościowego należy przeprowadzać na poziomie poszczególnych spółek, wchodzących w skład PGK czy na poziomie sprawozdania całej PGK. Stąd, należałoby rozważyć doprecyzowanie, na jakim poziomie należy analizować próg wartościowy o którym mowa w projektowanym przepisie art. 27c ust. 2 pkt. 3 lit. a Ustawy CIT w przypadku PGK. Końcowo, abstrahując od wyżej zgłoszonych uwag i wątpliwości, postuluje się za rozszerzeniem katalogu informacji wyłączonych spod obowiązku podawania do publicznej wiadomości (por. projektowany przepis art. 27c ust. 2 pkt 5 Ustawy CIT), w szczególności o informacje objęte tajemnicą na podstawie art. 35 Ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2020 poz. 895).</p>	
6.	Projektowany art. 8 – art. 31z <sup>1</sup> ustawy Tarcza 4.0 – korekty cen transferowych)	<p>Brzmienie przepisu wywołuje wątpliwości interpretacyjne w zakresie ustalenia, czy zniesienie obowiązku posiadania przedmiotowego oświadczenia dotyczy jedynie korekt cen transferowych dokonywanych w okresie zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii albo za ten okres (na przyszłość od momentu wejścia w życie nowych przepisów) czy też kierując się dyrektywami wykładni celowościowej należy uznać, że powinien on być stosowany także wstecz (tj. w stosunku do podatników, którzy już złożyli zeznanie roczne za okres w którym obowiązywał stan zagrożenia epidemicznego).</p> <p>Niniejsza zmiana wchodzi w życie z dniem następującym po dniu</p>	<p>Uwaga dotyczy możliwych wątpliwości interpretacyjnych powstających na etapie stosowania przepisu art. 31z<sup>1</sup> zawartego w art. 8 projektu ustawy. W przypadku gdy dalsze analizy doprowadzą do potwierdzenia wątpliwości interpretacyjnych, zastrzegamy możliwość ich wyeliminowania na kolejnych etapach procesu legislacyjnego.</p>

		<p>ogłoszenia, stąd też zwraca się uwagę, aby w toku procesu legislacyjnego doprecyzowano, że również podatnicy, którzy już złożyli zeznanie roczne, będą mogli ująć korektę cen transferowych (poprzez korektę zeznania rocznego) pomimo, że nie otrzymali oświadczenia drugiej strony o dokonaniu korekty w tej samej wysokości. Tacy podatnicy, podobnie jak podatnicy, którzy będą ujmowali korekty na przyszłość, również mogą być dotknięci sytuacją wywołaną przez COVID-19, wobec czego powinni być traktowani w równy sposób.</p>	
7.	<p>Projekt art. 8 – art. 31z<sup>2</sup> ustawa Tarcza 4.0 zwolnienie z obowiązku dokumentacyjnego</p>	<p>Wprowadzenie takiego ułatwienia należy ocenić jednoznacznie jako pozytywne, zwraca uwagę jednak fakt, iż konstrukcja przepisu prowadzi do dylematu interpretacyjnego, w jaki sposób należy odczytywać sformułowanie „analogiczny okres”, w szczególności gdy stan zagrożenia epidemicznego będzie trwał tylko w części roku. Analogiczny okres można interpretować jako zarówno jako cały rok podatkowy, jak również część poprzedniego roku podatkowego, odpowiednia względem czasu trwania stanu zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii. W tym drugim przypadku, problemem może być również ustalenie, z jaką dokładnością należy analizować analogiczny okres. Co więcej powstaje wątpliwość czy ułatwienie to będzie miało zastosowanie do 2019 roku, skoro nie w całym roku obowiązywał stan zagrożenia epidemicznego lub stan epidemii.</p> <p>Obowiązki dokumentacyjne ciążą również na spółkach niebędących osobami prawnymi. W przypadku tego typu podmiotów trudnością może okazać się badanie możliwości skorzystania ze zwolnienia na poziomie przychodów osiągniętych przez wspólników.</p> <p>Jednocześnie, wprowadzenie poziomu progu obniżenia przychodów o co najmniej 50% może prowadzić z jednej strony do dyskryminacji podmiotów, które również zanotowały znaczący spadek przychodów (jednak na poziomie niższym niż 50%). W toku prac legislacyjnych należałoby</p>	<p>W uwadze podniesiono wątpliwości interpretacyjne dotyczące użycia pojęcia: „analogiczny okres”. W przypadku gdy dalsze analizy doprowadzą do potwierdzenia wątpliwości interpretacyjnych, zastrzegamy możliwość ich wyeliminowania na kolejnych etapach procesu legislacyjnego.</p> <p>W odniesieniu do progu wielkościowego uwaga nie zasługuje na uwzględnienie.</p>

		rozważyć doprecyzowanie przedmiotowych regulacji oraz obniżenie zakładanego progu spadku przychodów.	
8.	Projekt art. 8 – oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych	Podmioty, w których przewidziana została reprezentacja łączna, nie będą mogły skorzystać z uproszczenia z uwagi na sformułowanie „osoba uprawniona do reprezentacji”. Stąd też należałoby rozważyć zmianę sformułowania np. na „osoby uprawnione do reprezentacji”.	Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Zastosowane pojęcie „osoba uprawniona do reprezentacji”, wbrew podniesionej uwadze, nie przesądza o tym, że podmioty, w których przewidziano reprezentację łączną, nie będą mogły skorzystać z przedmiotowego uproszczenia. Zastosowane pojęcie powinno być rozumiane łącznie z przepisami rozstrzygającymi o sposobie reprezentacji poszczególnych podmiotów.
<b>XVII.</b>	<b>Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych</b>		
1.	Projekt art. 11k oraz art. 11o ustawy o CIT	<p>Propozycja podniesienia limitu wartości transakcji dla transakcji z tzw. rajami podatkowymi do kwoty 1 mln złotych.</p> <p>Wskazanie, że proponowane brzmienie art. 11o ust. 1b ustawy o CIT, w niepotrzebny sposób rozszerza katalog podmiotów zobowiązanych do sporządzania dokumentacji cen transferowych. Niechęć do dokonywania transakcji z krajami wskazanymi na liście Ministerstwa Finansów może również osłabić eksport polskich producentów w niektórych branżach.</p> <p>Wskazanie, iż nieuzasadnione jest objęcie obowiązkiem dokumentacyjnym transakcji, realizowanych z podmiotem z raju podatkowego, jeśli oba podmioty nie są ze sobą powiązane, a transakcja jest realizowana w ramach zwykłej działalności, gdyż takie sytuacje występują powszechnie w niektórych branżach, np. paliwowej, w ramach której realizowana jest sprzedaż paliw lotniczych do międzynarodowych przewoźników lotniczych lub sprzedaż paliw żeglugowych do międzynarodowych armatorów morskich. Z punktu widzenia polskiego sprzedawcy, a tym samym budżetu państwa, nie ma znaczenia ekonomicznego, czy kupującym będzie podmiot zlokalizowany w raju podatkowym, czy jakkolwiek inny podmiot.</p>	<p>Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Polityka wobec tzw. rajów podatkowych prowadzi do objęcia nią – także historycznie – transakcji z podmiotami niepowiązanymi.</p> <p>Zaproponowane zmiany mają na celu ograniczenie międzynarodowego zjawiska przerzucania dochodów prowadzącego do nienależnego obniżenia lub uniknięcia opodatkowania.</p> <p>Wprowadzenie obowiązku weryfikacji przez podatników tego typu transakcji docelowo przyczynia się do wyrównania warunków konkurencji na rynku i sprzyja rozwojowi gospodarstwu.</p> <p>Wprowadzenie pojęcia „beneficial owner” odsyła do pojęcia zdefiniowanego ustawowo, co powoduje ujednoczenie stosowanej terminologii, zaś zastosowanie instytucji „należytej staranności” uwalnia od nadmiernej kazuistyki. Zakres należytej staranności powinien być każdorazowo oceniany na podstawie cech danej transakcji i sposobu zachowania oraz przedsięwziętych czynności przez podmiot zainteresowany. Przepis należy dekodować zgodnie z jego literalną wykładnią (zatem nie powinno być przykładowo wątpliwości, że chodzi o jakiegokolwiek rozliczenia, a nie tylko te związane z badaną transakcją). Ocenie podlegać będą działania podmiotu</p>

		Propozycja wykreślenia art. 11o ustawy o CIT z projektu ustawy z uwagi na to, iż rozszerzenie obowiązku dokumentacyjnego na podatników zawierających transakcje z podmiotami, które dokonują transakcji z podmiotami z rajów podatkowych, stanowi istotne wykroczenie poza racjonalne obowiązki administracyjne, które są nakładane na podatników.	zainteresowanego zmierzające do ustalenia faktycznych cech transakcji. Celem domniemania jest ułatwienie w ustalaniu stanu faktycznego.
2	Projekt art. 27c ustawy o CIT	Propozycja wykreślenia art. 27c ustawy o CIT, z uwagi na zbyt daleko idącą ingerencję państwa w prowadzenie działalności przez podatników, możliwe naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa, zbyt szeroki obowiązek informacyjny i dodatkowe niepotrzebne obciążenie administracyjne polskich podatników.	Uwaga niezasadna. Celem ustawodawcy jest powiązanie polityki podatkowej prowadzonej przez przedsiębiorstwo z społeczną odpowiedzialnością biznesu.
3	Uwagi ogólne dotyczące zmian tzw. tarczy antykryzysowej	Propozycja rozszerzenia katalogu zwolnienia z obowiązku przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji krajowych.	Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Postulat radykalnego rozszerzenia katalogu zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego dla transakcji krajowych poprzez usunięcie lit. c) z art. 11n pkt 1 ustawy o CIT wykracza poza zakres projektowanej regulacji.
4	Uwaga dotycząca obecnego brzmienia art. 11r ustawy o CIT	Propozycja czasowego zawieszenia obowiązków wynikających z art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. a) oraz art. 11 r ustawy o CIT).	Postulat nie dotyczy projektu. Sporządzania i aktualizacji analiz porównawczych w kontekście COVID-19 do dalszych analiz. Na aktualnym etapie nie podjęto decyzji o kierunku i sposobie uwzględnienia tego typu postulatów.
<b>XVIII.</b>	<b>Business Centre Club (BCC)</b>		
1	Uwaga ogólna do przepisów wprowadzających opodatkowanie SK	Uwaga ogólna dotycząca odstąpienia od zamiaru opodatkowania spółki komandytowej a w razie nieuwzględnienia postulatu – konieczności zapewnienia odpowiedniego vacatio legis (tj. nie wcześniej niż od 1 stycznia 2022 r.) W aspekcie prawnym/międzynarodowym/niezasadnych ujednoliceń i rozróżnień/braku konsekwencji w stosowaniu dotychczasowych regulacji/zasięgu podmiotowym obecnych przepisów, podniesiono, iż: - projektowane regulacje oparte są na błędnych założeniach co do istoty spółki komandytowej, jak i na błędnych wnioskach z przeprowadzonych analiz dotyczących przyczyn rosnącej popularności spółki komandytowej w	Uwaga niezasadna. Spółki komandytowe w wielu krajach UE są podatnikami CIT, a nadanie im podmiotowości prawnopodatkowej na gruncie podatku dochodowego ma zmniejszyć możliwość wykorzystywania tych spółek do unikania opodatkowania.

Polsce, a także błędnej ocenie skutków wprowadzonych regulacji,

- chęć jakiegokolwiek optymalizacji podatkowej przez SK jest nieuzasadniona (przepisy obowiązujące w przeszłości pozwalające na nieopodatkowanie spółek komandytowych, w których pośrednim wspólnikiem mógł być fundusz inwestycyjny już nie obowiązują jak również regulacje pozwalające na podwyższenie wartości majątku na skutek wkładu do spółki osobowej, już nie obowiązują),
- wzrost nowozakładanych spółek wynika ze wzrostu gospodarczego w Polsce w ostatnich latach,
- spółki komandytowe są również podmiotami stosowanymi w grupach kapitałowych (prowadzących m.in. działalność deweloperską jako podmioty realizujące poszczególne inwestycje (spółki projektowe), a czasami również jako spółki inwestycyjne / finansujące),
- istnieje szereg różnorodnych czynników, uzasadniających prowadzenie działalności gospodarczej poprzez spółkę komandytową (pasywny udział komandytariusza w kierowaniu działalnością spółki i tym samym ograniczona odpowiedzialność za jej zobowiązania; elastyczność w zarządzaniu środkami pieniężnymi zgromadzonymi w spółce; duża elastyczność w prowadzeniu małej lub średniej działalności: wkłady wspólników bez minimum, wkładem wspólników jest świadczenie przez nich pracy bądź usług, zasady uczestnictwa w zysku i stracie spółki, zasadą, że w pierwszej kolejności odpowiedzialność ponosi sama spółka komandytowa, wyposażenie spółki komandytowej w zdolność upadłościową),
- w najbardziej zaawansowanych systemach prawnych w Unii Europejskiej funkcjonują modele, w których spółki komandytowe (lub ich odpowiedniki) traktowane są jako podmioty transparentne dla celów podatkowych (m.in. Niemcy, Dania, Szwecja, Norwegia),
- wykorzystywanie udostępnionych przez ustawodawcę rozwiązań podatkowych, takich jak transparentność spółki komandytowej,

		<p>nie powinno być zatem traktowane jako obiektywna przesłanka do uznawania większości podatników działających z wykorzystaniem tej formy prawnej jako podmiotów, których działania wskazują na „optymalizacyjny cel”,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- nieaktualność przytaczanych w uzasadnieniu przykładów ,</li> <li>- proponowane regulacje w kontekście generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i regulacji o raportowaniu schematów podatkowych.</li> </ul>	
2	<p>Art. 2 pkt 4 projektu ustawy (dot. art. 7 ust. 3 pkt 6 ustawy o CIT)</p>	<p>Uwaga ogólna dotycząca odstąpienia od wprowadzania zmiany w zakresie rozliczania strat podatkowych.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- brak zasadności</li> <li>- wprowadzenie może mieć antyrozwojowy wpływ na gospodarkę (w szczególności utrata prawa do rozliczenia strat podatkowych w przypadku, gdy w wyniku czynności restrukturyzacyjnych co najmniej 25% udziałów podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowym, w którym podatnik poniósł stratę, praw takich nie posiadały uderzy w rynek transakcyjny. Polska stanie się przez to mniej atrakcyjną lokalizacją do inwestowania dla zagranicznych inwestorów),</li> <li>- nieuzasadnione pozbawianie podatników prawa do rozliczenia straty w przypadku, gdy czynności restrukturyzacyjne są podejmowane w celach uzasadnionych ekonomicznie,</li> <li>- niejasne, nieostre sformułowanie przepisów.</li> </ul> <p>W razie nieodstąpienia przez ustawodawcę od omawianej zmiany, postulat wprowadzenia stosownych przepisów przejściowych wskazujących, że ograniczenia w rozliczaniu strat podatkowych mają zastosowanie wyłącznie do podatników, którzy wskazanych w nich czynności dokonali już po wejściu w życie ustawy</p>	<p>Uwaga niezasadna. Przepisy mają przeciwdziałać przenoszeniu rentownej działalności do spółek ze stratą podatkową.</p>
3	<p>Art. 1 pkt w lit d) (art. 5a pkt 48 PIT) i art. 2 pkt 3 lit c) (art. 4a pkt 35 CIT)</p> <p>Art. 1 pkt 14 i Art. 2 pkt 18 projektu ustawy (ust. 4f-4p w</p>	<p>Uwagi odnoszą się do przepisów o spółkach nieruchomościowych i dotyczą:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- definicji spółki nieruchomościowej (nieprecyzyjne określenie okresu przez jaki należy badać czy nieruchomości stanowią ponad 50% wartości rynkowej aktywów),</li> </ul>	<p>Uwagi nieuwzględnione. Nowe regulacje mają wprowadzić możliwość efektywnego opodatkowania dochodów ze sprzedaży nieruchomości poprzez transakcje share deal.</p>

	<p>art. 41 ustawy o PIT oraz art. 26aa ustawy o CIT</p> <p>Art. 1 pkt 14 i art. 2 pkt 20 projektu ustawy (ust. 4p w art. 41 ustawy o PIT oraz art. 27 ust. 1e ustawy o CIT)</p> <p>Art. 2 pkt 21 projektu ustawy (art. 27b ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT)</p>	<p>- obowiązków spółki nieruchomościowej jako płatnika (postulat odstąpienia od wprowadzania przepisu wskazującego, że spółka nieruchomościowa będzie również płatnikiem z tytułu sprzedaży dokonanej przez polskiego rezydenta podatkowego na rzecz podmiotu niemającego siedziby w Polsce; postulat ograniczenia zasady obowiązku pobrania podatku od transakcji w przypadku, gdy co najmniej jedna ze stron transakcji nie jest polskim rezydentem podatkowym,</p> <p>- jedynie do przypadków, gdy sprzedającym jest rezydent w państwach stosujących szkodliwą politykę podatkową),</p> <p>- obowiązku złożenia informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały/prawa o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej (m.in. postulat wprowadzenia progu udziałowego, powyżej którego powstanie taki obowiązek w odniesieniu do pośrednich udziałowców, np. na poziomie 25% jak w przypadku cen transferowych oraz ograniczenie definicji spółki nieruchomościowej np. poprzez odniesienie do przychodów uzyskiwanych z najmu w 90%; brak dostępu do takich informacji przez spółkę nieruchomościową; niejasne zasady sporządzić zestawienia danych),</p> <p>- przekazywania do publicznej informacji danych dotyczących spółek nieruchomościowych (postulat zawężenia tej grupy do podmiotów o określonych minimalnych obrotach lub poziomie aktywów, tak, aby tylko największe/istotne biznesowo podmioty podlegały temu obowiązkowi).</p>	
4	Art. 2 pkt 12	<p>Stawki amortyzacji podatkowej</p> <p>- Zgodnie z utrwaloną praktyką, podatnikom przysługuje uprawnienie do obniżenia stawki amortyzacji w stosunku do wybranych środków trwałych, w tym również w sposób skutkujący dokonywaniem odpisów amortyzacyjnych o minimalnej wartości – postulat braku zasadności stanowiska nakazującego jednolite traktowanie wszystkich podatników</p>	Uwaga nieuwzględniona. Obniżanie stawek amortyzacji nie jest powiązane z sytuacją ekonomiczną czy prawną podatnika.



		nie zważając na ich odmienną sytuację prawną i ekonomiczną.	
5	Art. 2 pkt 22	<p>Strategie podatkowe</p> <p>Postulat odstąpienia od wprowadzania ww. regulacji w całości i wskazanie że aktualnie publikowane informacje w zakresie indywidualnych danych z zeznań podatników na podstawie art. art. 27b ust. 1 ustawy o CIT są wystarczające z perspektywy transparentności.</p> <p>- negatywna ocena regulacji wprowadzającej obowiązek sporządzenia i podania do publicznej wiadomości sprawozdania z realizacji strategii podatkowej określonej dużej grupy podatników (w szczególności: generowanie dodatkowych obowiązków, brak precyzji w zapisie, narażenie na konieczność ujawnienia tajemnicy handlowej; niewspółmierność zakładanego kształtu rozwiązań i ich rozmiaru i kręgu objętych nimi podmiotów do zamierzonego skutku; dotychczasowy art. 27b ustawy o CIT nie przyniósł wartości dla opinii publicznej; dane i informacje które podlegać mają obowiązkowi publikacji są już w posiadaniu administracji skarbowej tj. w informacjach dotyczących cen transferowych, wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych, wnioskach o wydanie wiążącej informacji stawkowej, akcyzowej, informacjach o schematach podatkowych, itd.; szereg innych wątpliwości praktycznych dot. m.in. korekty strategii, wpływu pełnionej przez podatnika funkcji w zakresie schematu podatkowego, czy rodzaju informacji o transakcjach z podmiotami powiązanymi).</p>	<p>Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy. W przepisach projektu doprecyzowano zakres przedmiotowy projektowanych rozwiązań poprzez wyraźne wskazanie, że będzie dotyczyć podatników, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy CIT. Projektowane regulacje odnosić się będą do podmiotów, których podstawowe dane z deklaracji podatkowej są już obecnie uzupełniane. Przepisy te stanowią więc kolejny krok w ramach zwiększania transparentności podatkowej wśród największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych.</p>
6	Uwaga ogólna	<p>Podatkowe Grupy Kapitałowe</p> <p>- postulat wydłużenia stosowania innych (oprócz podatku do przychodów z budynków) rozwiązań wprowadzonych w związku z sytuacją epidemiczną - w szczególności w odniesieniu do podmiotów funkcjonujących w ramach podatkowych grup kapitałowych (postulat dodania przepisu wskazującego, że wymogu wykazania przez podatkową grupę kapitałową 2%</p>	<p>Uwaga niezasadna. Propozycja nie jest związana z projektem.</p>

		dochodów w przychodach nie stosuje się również w 2021 roku).	
<b>XIX.</b>	<b>Instytut Cen Transferowych</b>		
1.	Art. 1 pkt 10 i art. 2 pkt 10 Projektu	Brak definicji ustawowej korzyści ekonomicznej, wprowadzenie tego typu zwrotu pozostawia dowolność interpretacyjną podatnikom. Potrzeba doprecyzowania definicji korzyści podatkowej – w trybie art. 3a pkt 18 OP czy art. 86a par. 1 pkt 4 OP.	Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Pojęcie korzyści podatkowej należy rozumieć systemowo zgodnie z art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej (w piśmie błędnie podano, że chodzi o art. 3a). Ustawodawca nie wprowadził definicji legalnej korzyści ekonomicznej, zatem należy ją rozumieć zgodnie z językowym znaczeniem tego pojęcia (podstawową zasadą wykładni prawa).
2.	Art. 8 Projektu	Propozycja wprowadza zasadę dyskryminacji podatników.	W celu ułatwienia wyjścia z kryzysu gospodarczego spowodowanego COVID-19 rozszerzono zwolnienie dokumentacyjne również na niektóre podmioty, które poniosły stratę podatkową. Ograniczeniem rozszerzenia zwolnienia jest to, aby poniesieniu straty towarzyszył określony spadek przychodów.
<b>XX.</b>	<b>Marcin Zalewski - starszy oficer pokładowy</b> <b>Tomasz Błaszczuk - marynarz</b> <b>Marcin Kopeć - marynarz</b> <b>Maciej Konopiński – marynarz</b>		
1	Art. 1 pkt 12 – dotyczy wprowadzenia limitu odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT	Prośba o nielikwidowanie ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT. Likwidacja ulgi abolicyjnej spowoduje spadek atrakcyjności zawodu marynarza, odbije się również negatywnie na morskim szkolnictwie wyższym oraz wszystkich okolicznych branżach. Spowoduje to niemożliwość konkurencji polskich marynarzy z kolegami z innych państw (Rosji, Ukrainy, Holandii) którzy zarabiają już podobne kwoty, ale nie są obciążeni podatkiem w swoim kraju.	Uwaga nieuwzględniona. Zmiana zasad stosowania ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT, nie przewiduje likwidacji ulgi abolicyjnej.  Zaproponowana zmiana polega natomiast na wprowadzeniu limitu odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej do wysokości 1360 zł. Limit ten odpowiada kwocie zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy PIT, przewidzianej dla podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej kwoty 8000 zł.  Z ulgi abolicyjnej będą zatem mogli dalej korzystać wszyscy podatnicy, tylko odliczenie od podatku z tytułu ulgi nie będzie mogło przekroczyć kwoty 1360 zł. W ten sposób utrzymany zostanie dotychczasowy cel ulgi abolicyjnej, zmierzający do zmniejszenia obciążeń podatkowych wszystkich podatników osiągających dochody za granicą, które rozliczane są na zasadach metody

			proporcjonalnego odliczenia, do wysokości przewidzianego limitu.
2.	Art. 1 pkt 4 lit. a tiret pierwsze	<p>Rozszerzenie zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy PIT.</p> <p>Postulat dalszego rozszerzenia zakresu zwolnienia poprzez:</p> <p>1) likwidację dotychczasowego wyjątku od zwolnienia podatkowego obejmującego pracę wykonywaną na:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ holownikach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez holownik w ciągu roku stanowił przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską,</li> <li>✓ pogłębiarkach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez pogłębiarkę w ciągu roku stanowił przewóz wydobytego materiału drogą morską;</li> </ul> <p>2) modyfikację metody liczenia czasu pracy, tak by uwzględniała czas stracony na przymusowe kwarantanny w związku z COVID19, tj. zmianę art. 21 ust. 35b, pkt 1 i 2, wykreślenie słów: “a w przypadku statków obsługiwanych przez kolejno wymieniające się załogi statku lub część załogi statku – jeden dzień przy każdorazowej zmianie załogi;</p> <p>3) zmianę definicji żeglugi międzynarodowej, która w obecnym brzmieniu pozostawia zbyt duże pole do błędnej interpretacji przez administrację skarbową.</p> <p>W ocenie postulujących proponowane zmiany przyczynią się do zniesienia dyskryminacji marynarzy pracujących na innych rodzajach statków niż objęte dotychczasowym zwolnieniem od podatku.</p>	Zaproponowana w projekcie ustawy zmiana rozszerza dotychczasowe zwolnienie od podatku odnoszące się do dochodów marynarzy. Celem tej zmiany jest zrównanie pod względem prawnopodatkowym warunków do zwolnienia dochodów marynarzy będących obywatelami państw członkowskich Unii Europejskiej oraz państw członkowskich EOG, niezależnie od bandery statku, pod którą pływają. Zważywszy, że zakres zwolnienia dotyczącego dochodów marynarzy był wypracowany we współpracy z resortem gospodarki morskiej oraz przy akceptacji środowiska marynarzy, nie ma uzasadnienia do ich zmiany.
<b>XXI.</b>	<b>Kasa Krajowa SKOK</b>		
1	Art. 2 pkt 22 – dodanie art. 27c ustawy CIT	W ocenie postulującego regulacje powinny zawierać wyraźne wskazanie czy termin ten dotyczy także sporządzenia raportu i czy organ podatkowy może zweryfikować jego sporządzenie jeszcze przed terminem publikacji.	Zaproponowane brzmienie regulacji jest wystarczające.

2	Art. 8 – dot. art. 31z <sup>2</sup> ust. 1	W ocenie postulującego zasadne jest zmniejszenie warunku spadku przychodów do 25%, celem skorzystania ze zwolnienia.	Kryterium 50% spadku przychodów w ujęciu rocznym nie jest kryterium nadmiernym. W toku konsultacji publicznych padły też propozycje likwidacji tego zwolnienia.
---	--	--	---



Warszawa, 29 września 2020 r.

MINISTER DO SPRAW UNII EUROPEJSKIEJ

*Konrad Szymański*

Sygn. KPDPUE.920.963.2020.RW(8)

dot.: RM-10-74-20 z 26.09.2020 r.

**Pan Łukasz Schreiber  
Sekretarz Rady Ministrów**

**Opinia**

**o zgodności z prawem Unii Europejskiej projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, wyrażona przez ministra właściwego do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej**

*Szanowny Panie Ministrze,*

w związku z przedłożonym projektem ustawy pozwalam sobie wyrazić poniższą opinię.

**Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.**

*Z poważaniem*

Konrad Szymański

Minister do Spraw Unii Europejskiej

*/podpisano kwalifikowanym podpisem  
elektronicznym/*

Do wiadomości:

Pan Tadeusz Kościński  
Minister Finansów