

UZASADNIENIE

Część ogólna

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 2018 r. poz. 200, z późn. zm.) zwanej dalej: „ustawą o PIT” lub „updof”,
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 i 1162), zwanej dalej: „ustawą o CIT” lub „updop”,
- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm., zwana dalej: „Op”,
- ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2016 r. poz. 2180, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy,
- ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1150),
- ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, – ustawie z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz. U. poz. 1767, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1947, z późn. zm., dalej: ustawa o KAS),
- ustawie z dnia 16 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz. U. poz. 2260),
- ustawie z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. poz. 1878).

Celami niniejszego projektu jest:

A. Uproszczenie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych.

B. Uszczelnienie systemu podatków dochodowych.

Projekt zawiera rozwiązania, adresowane zarówno do przedsiębiorców, jak i do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, w zakresie:

Projekt zatem nie jest ograniczony do określonej sfery działalności choć w większości zawiera propozycje odnoszące się do sfery związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

❖ **Uproszczenie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych**

Celem tej grupy regulacji jest zarówno zwiększenie czytelności i precyzji istniejących przepisów, czyli uczynienia ich bardziej „przejrzystymi”, wprowadzenie rozwiązań ułatwiających realizację przez podatników ich obowiązków podatkowych sprawiających, że płacenie podatków będzie postrzegane jako „proste”, jak również eliminowanie sytuacji, w których podatnik mógłby czuć się traktowany przez prawo podatkowe niesprawiedliwie tj. sytuacji, w których przepisy prawa podatkowego nie są dla podatnika „przyjazne”.

Przejrzysty, prosty i przyjazny system podatkowy przyczyni się do zwiększenia pewności prawa po stronie ich najważniejszych odbiorców, a co za tym idzie nie będzie stanowił czynnika zniechęcającego do podejmowania różnego rodzaju aktywności życiowych, w szczególności do prowadzenia działalności gospodarczej. System podatkowy oparty na tych fundamentach to system sprawiedliwy, zrozumiały i nieprzeszkadzający podatnikowi w codziennym życiu. Dążeniem twórcy każdego systemu podatkowego charakteryzującego się powyższymi cechami powinno być takie ukształtowanie przepisów, aby podatnik nie był zmuszany do dostosowywania do nich swoich działań, poszukiwania w nim „wytrychów” i „furtok”. Poza ewidentnymi przypadkami regulacji ukierunkowanymi na osiągnięcie określonego celu - uzasadnionego przyczynami natury społeczno-gospodarczej - prawo (podatkowe) nie powinno bowiem kreować rzeczywistości (zachowania podatników) lecz się do niej dostosowywać. Tego rodzaju ideę można określić mianem „neutralności” systemu podatkowego.

Polityka tzw. „3P” w prawie podatkowym, czyli przejrzystości, prostoty i przyjazności systemu podatkowego, została zaliczona do głównych celów do realizowania w roku 2018 przez Ministra Finansów. Stanowi ona wyraz odchodzenia od etapu intensywnego uszczelniania systemu podatkowego na rzecz etapu jego upraszczania i racjonalizacji.

Przejawem realizacji przez niniejszy projekt „polityki 3P” jest nie tylko usunięcie istniejących wątpliwości interpretacyjnych zwiększających pewność prawa, czy też likwidacja obowiązków informacyjnych, które nie są niezbędne dla ustalenia prawidłowości wypełniania przez adresatów norm ich obowiązków wynikających z ustaw o podatkach dochodowych, ale także modyfikacja - na korzyść podatników – istniejących preferencji poprzez poszerzenie ich zakresu stosowania, czy też uchylene nieuzasadnionych ograniczeń. Co ważne w ramach omawianej nowelizacji wprowadzane są również nowe, preferencyjne rozwiązania, których ideą jest dążenie do realizacji celów określonych w Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju (m.in. instytucja IP BOX, stawka 9% CIT). Rozwiązania te mają charakter systemowych działań prorozwojowych, ukierunkowanych na przeciwdziałanie pułapkom rozwojowym zidentyfikowanych w Planie na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju tj. „pułapce braku równowagi” oraz „pułapce przeciętnego produktu”.

I. Nowymi rozwiązaniami zawartymi w projekcie są:

1) preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP BOX, Innovation Box)

Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie w ustawie o PIT i CIT, korzystnego rozwiązania podatkowego dla przedsiębiorców, którzy uzyskują dochody z komercjalizacji wytworzonych lub rozwiniętych przez nich praw własności intelektualnej, tzw. Innovation Box.

Do głównych celów projektowanej zachęty podatkowej należy między innymi zwiększenie atrakcyjności prowadzenia w Polsce działalności badawczo-rozwojowej przez polskie i zagraniczne przedsiębiorstwa, zmiana modelu ekonomicznego na gospodarkę opartą na wiedzy, a także zwiększenie świadomości w zakresie praw własności intelektualnej jako potencjalnych źródeł przychodów.

W tym zakresie projekt wpisuje się w realizację „Planu na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju”, „Strategii na rzecz doskonałości naukowej, nowoczesnego szkolnictwa wyższego, partnerstwa z biznesem i społecznej odpowiedzialności nauki” oraz „Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju” w obszarze innowacyjności, czego wyrazem jest *Biała Księga Innowacji* opracowana przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego na zlecenie Rady ds. Innowacyjności. Celem opracowanego dokumentu było podjęcie działań na rzecz tworzenia otoczenia prawnego, instytucjonalnego i organizacyjnego sprzyjającego procesom innowacyjnym.

W *Białej Księdze Innowacji* przedstawione zostały rozwiązania mające na celu przezwyciężenie zidentyfikowanych problemów i barier związanych z innowacyjnością w Polsce, a jednym z proponowanych rozwiązań jest zwiększenie atrakcyjności instrumentów podatkowych stymulujących innowacyjność przedsiębiorstw, w tym wprowadzenie ulgi Innovation Box.

Zakłada się, iż przedmiotowa ulga będzie prowadzi do wzrostu zainteresowania pracami badawczo-rozwojowymi prowadzonymi w Polsce oraz stanowić swoiste „zamknięcie” łańcucha wartości związanego z procesem tworzenia i komercjalizacji innowacyjnych rozwiązań będących efektem prac badawczo-rozwojowych. Rozwiązanie to jest również ważną inicjatywą, która czyni system podatkowy konkurencyjnym i atrakcyjnym dla firm rozwijających wysokie technologie, wspiera rozwój i inwestycje oraz kreuje wysoko jakościowe miejsca pracy w innowacyjnych sektorach. Projektowana ulga będzie pełnić funkcję retencyjną dla innowacyjnych rozwiązań i w rezultacie ma zapobiegać lokowaniu przez przedsiębiorców posiadanych praw własności intelektualnej w krajach, które oferują niższe opodatkowanie dla firm uzyskujących przychody z komercjalizacji tychże praw.

Proponowane rozwiązanie zostało wdrożone i funkcjonuje w wielu innych krajach, między innymi w Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii, Luksemburgu, Słowacji, Francji czy na Węgrzech, pod różnymi nazwami *Patent Box*, *Intellectual Property Box*, *IP Box* czy *Knowledge Development Box*, a stosowane mechanizmy ulgi polegają na opodatkowaniu dochodów z praw własności intelektualnej obniżoną stawką podatkową (np. w Wielkiej Brytanii - 10%), czy zwolnieniu części tych dochodów z opodatkowania (np. 80% w Luksemburgu).

Ponadto należy wskazać, iż wszelkie projektowane regulacje w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej muszą być spójne z wypracowanym przez OECD stanowiskiem dotyczącym reżimów podatkowych przewidujących w swoich regulacjach szczególnie sposób opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej oraz z wytycznymi OECD w ramach inicjatywy *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) zawartymi w raporcie dotyczącym Działania nr 5 – *Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i rzeczywistej działalności podatników*. W konsekwencji państwa, w których już funkcjonuje ulga Innovation Box jak również państwa planujące wprowadzenie przedmiotowych rozwiązań są zobowiązane do dostosowania swoich regulacji do wytycznych wynikających z Działania nr 5 BEPS. W raporcie tym zaprezentowano także wytyczne dotyczące konstruowania samej ulgi podatkowej, tzw. *podejście nexus (Modified Nexus Approach)* – tj. konieczność zachowania związku między poniesionymi kosztami, prawami własności intelektualnej oraz generowanym dochodem z tych praw. Zgodnie *podejściem nexus* korzyści wynikające z ulgi podatkowej uzależnione są od zakresu działalności badawczo-rozwojowej podejmowanej przez podatnika – skorzystanie z ulgi podatkowej jest możliwe w sytuacji występowania powiązania między dochodem kwalifikującym się do ulgi a wydatkami poniesionymi w celu jego uzyskania.

Proponowane w projekcie ustawy rozwiązanie polega na preferencyjnym opodatkowaniu 5% stawką podatkową dochodów uzyskiwanych przez podatnika z praw własności intelektualnej, których podatnik jest właścicielem, współwłaścicielem, użytkownikiem lub posiada prawa do korzystania z nich na podstawie umowy licencyjnej i, które są chronione na podstawie obowiązującego prawa krajowego lub międzynarodowego przez m.in. patent, dodatkowe prawo ochronne na wzór użytkowy czy prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, zwane dalej „kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej”.

Projekt przewiduje również możliwość skorzystania z ulgi Innovation Box w sytuacji, gdy podatnik dokona zakupu kwalifikowanych praw własności intelektualnej, o których mowa powyżej, pod warunkiem, iż następnie poniesie on koszty związane z rozwojem lub ulepszeniem nabytego prawa.

Dochodem kwalifikującym się do ulgi Innovation Box jest dochód uzyskany z tytułu należności/opłat licencyjnych lub innych należności związanych z wykorzystywaniem kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, dochód ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jak również, co istotne, dochód z tego aktywa uwzględniony w cenie sprzedaży lub usługi określany na zasadzie ceny rynkowej.

Warunkiem koniecznym dla skorzystania z projektowanej preferencji jest wymóg prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej bezpośrednio związanej z wytworzeniem, komercjalizacją, rozwojem lub ulepszeniem kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, co stanowi wyraz realizacji zasady *nexus*. Poziom dochodu z IP kwalifikowanego do zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania będzie wyliczany przy zastosowaniu formuły (wzoru) wynikającej z raportu nr 5 BEPS. Projekt przewiduje również możliwość zlecenia wykonania prac badawczo-rozwojowych innym podmiotom, zarówno niepowiązanym jak i powiązanym.

Podatnik, który będzie chciał skorzystać z projektowanej preferencji będzie zobowiązany prowadzić szczegółową ewidencję rachunkową w sposób umożliwiający obliczenie podstawy opodatkowania, w tym powiązanie ponoszonych kosztów prac badawczo-rozwojowych z osiąganymi dochodami z praw IP powstałymi w wyniku przeprowadzenia tych prac

Należy podkreślić, że stosowanie tej ulgi (niższej stawki podatku do kwalifikowanych dochodów) będzie prawem, a nie obowiązkiem podatnika. Jest to o tyle istotne, gdyż z korzystaniem z ulgi wiążą się, bądź co bądź, dodatkowe obowiązki po stronie podatników, w szczególności wspomniany wyżej obowiązek prowadzenia ewidencji pozwalającej na monitorowanie i śledzenia efektów prac B+R.

Podatnik będzie miał możliwość stosowania przedmiotowej ulgi przez cały okres trwania ochrony prawnej kwalifikowanych praw własności intelektualnej. W przypadku tych aktywów, które podlegają procedurze zgłoszenia/rejestracji, podatnik będzie mógł skorzystać z preferencji podatkowej od momentu zgłoszenia lub złożenia wniosku o rejestrację (obowiązek zwrotu kwoty ulgi w przypadku wycofania wniosku, odmowy udzielenia prawa lub odrzucenia wniosku o rejestrację).

2) wprowadzenie obniżonej stawki podatku CIT w wysokości 9%

Celem projektu jest realizacja zapowiedzi wyrażonej przez Rząd, w zakresie wprowadzenia nowej 9% stawki w podatku CIT. Takie podejście stanowi realizację rządowej Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, która podkreśla wartość rozwoju przedsiębiorczości i wspierania przedsiębiorców, w szczególności z kategorii MŚP.

Realizowanie funkcji fiskalnej podatku CIT powinno być uzupełniane rozwiązaniami, które pozwolą na wspomaganie tych podatników, dla których utrudnienia w pozyskiwaniu kapitału na inwestycje czy zaburzone warunki konkurencji odgrywają fundamentalną rolę w istnieniu lub rozwijaniu przedsiębiorstwa. Proponowana zmiana obejmuje kwestię obniżenia wysokości opodatkowania dla grupy małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność. Tworzą one zatem warunki do rozwoju i coraz lepszej konkurencyjności wewnętrznej i zewnętrznej tych firm.

Projekt przewiduje, iż obniżona stawka podatku (9%) będzie przysługiwać w odniesieniu do przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych. Stawka ta przysługiwać ma tym podatnikom, u których przychody w danym (bieżącym) roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro. Stosowanego przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonywać się będzie według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Z preferencji będą jednak mogli skorzystać ci podatnicy, którzy posiadają status małego podatnika (ustalany w oparciu o przychodu z poprzedniego roku podatkowego) chyba, że jest to ich pierwszy rok podatkowy oraz podatnicy, którym dochodowość nie przekracza 33%.

Wprowadzenie takiego rozwiązania wyłącznie w podatku dochodowym od osób prawnych, z pominięciem podatku dochodowego od osób fizycznych, uwzględnia obowiązujące zasady opodatkowania dochodów (przychodów) osiągniętych z działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne.

Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą mają możliwość wyboru, na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, najbardziej korzystnej dla siebie formy opodatkowania. Osoby fizyczne osiągające dochody (przychody) z działalności gospodarczej, oprócz opodatkowania na ogólnych zasadach według skali podatkowej (18% i 32%) lub według 19% stawki podatku, mogą korzystać z uproszczonych, zryczałtowanych form opodatkowania tj. ryczału od przychodów ewidencjonowanych lub karty podatkowej.

Obowiązujące przepisy nie przewidują natomiast możliwości wyboru preferencyjnej formy opodatkowania w odniesieniu do działalności gospodarczej prowadzonej przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Tak więc nawet w przypadku, gdy działalność podatnika podatku dochodowego od osób prawnych prowadzona jest w skali pozwalającej na uzyskanie statusu „małego podatnika”, obecny ciężar opodatkowania, mierzony stawką nominalną, jest dla takiego podatnika taki sam, jak dla największych podatników, działających w skali międzynarodowej, niezależnie od rodzaju działalności. Ten fakt, w obrębie samej grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych może wpływać na konkurencyjność małych podatników wobec pozostałych podatników, którzy z reguły dysponują szerszymi możliwościami pozyskiwania środków na rozwój i inwestycje.

Istota opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych zakłada także – niewystępującą na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych – dwupoziomowość opodatkowania (opodatkowanie dochodu podatnika oraz dystrybucji tego dochodu do inwestora), w zasadniczy sposób różnicującą możliwość porównywania tych dwóch grup podatników.

Powyższe okoliczności uzasadniają podjęcie inicjatywy w zakresie zmodyfikowania zasad opodatkowania grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych, jako pozostającej w innej sytuacji prawnopodatkowej niż podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzący działalność gospodarczą. Jest to kontynuacja podejścia zastosowanego przy wprowadzeniu 15% stawki podatku CIT.

Zachowano także wyłączenie stosowania niższej stawki w odniesieniu do podatników posiadających status podatkowej grupy kapitałowej.

3) wprowadzenie zachęty do pozostawiania w spółkach kapitału na rozwój poprzez zwiększenie podatkowej atrakcyjności finansowania własnego (notional interest deduction - NID)

Obecne obowiązujące na gruncie ustawy o CIT rozwiązanie w zakresie podatkowego traktowania źródeł finansowania działalności podatnika są korzystniejsze dla finansowania inwestycji kapitałem obcym (odsetki są kosztem uzyskania przychodów) niż kapitałem własnym. Proponuje się eliminację tego różnicowania poprzez wprowadzenie możliwości podwyższania kosztów uzyskania przychodów o odpowiednik kosztów finansowania dłużnego (mimo, iż koszty te faktycznie nie zostały poniesione).

Projekt przewiduje w tym zakresie możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów hipotetycznych kosztów pozyskania kapitału zewnętrznego, w przypadku gdy źródłem finansowania spółki są dopłaty wnoszone przez wspólników lub tzw. zyski zatrzymane. Proponowane przepisy w tym zakresie mają na celu promowanie działań zmierzających do tworzenia w spółkach kapitałów samofinansowania, powstałych z zysku zatrzymanego oraz z dopłat wnoszonych przez wspólników. Według obowiązujących przepisów korzystniejszym, co do zasady, podatkowo rozwiązaniem dla podatników jest finansowanie działalności pożyczką, której koszty w postaci odsetek i innych opłat efektywnie obniżają podstawę opodatkowania. Proponowane rozwiązanie prowadzi do wyrównania podatkowych uprawnień związanych z finansowaniem zewnętrznym w postaci pożyczki oraz z tworzeniem kapitałów samofinansowania. Zrównanie to będzie pełne do kwoty zatrzymanego zysku (wniesionych dopłat), od których hipotetyczne odsetki – obliczone według stopy referencyjnej NBP powiększonej o 1 punkt procentowy – nie przekroczą kwoty 250 000 zł.

Systemy odliczania odsetek nominalnych przewidziane są w przepisach podatkowych niektórych państw Unii Europejskiej. Od kilkunastu lat funkcjonują one w Belgii, nieco krócej w Portugalii, we Włoszech i na Cyprze, a ostatnio wprowadzono je również na Malcie.

Belgijski system odliczania odsetek nominalnych (Notional Interest Deduction – NID) został wprowadzony w 2006 r. i zmieniony pod koniec 2017 r. w ramach globalnej reformy belgijskiego systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Środek ten umożliwia podmiotom podlegającym belgijskiemu podatkowi od osób prawnych odliczenie od dochodu podlegającego opodatkowaniu, fikcyjnych odsetek obliczonych na podstawie kapitału własnego ich udziałowców (aktywa netto). Odliczenie podlega ograniczeniu w ramach zbiorczego limitu potrąceń przewidzianego w przepisach dla podatku dochodowego od osób prawnych.

Portugalska ulga na kapitał zakładowy (Notional allowance for share capital) wprowadzona w 2008 r., a następnie zmieniana w latach 2014, 2017 i 2018, opiera się na powiązaniu z wpłatami na kapitał zakładowy spółki. Nominalna stopa zwrotu ma zastosowanie do nowych wkładów na kapitał zakładowy do kwoty 2 000 000 EUR, dokonanych przez udziałowców lub wierzycieli będących osobami trzecimi lub do zatrzymania zysków na potrzeby utworzenia spółki lub podwyższenia jej kapitału zakładowego. Przepisy nie przewidują ograniczeń co do rodzaju lub wartości podlegającego opodatkowaniu dochodu, od którego można dokonać odliczenia, jednakże można się o nie ubiegać tylko w zakresie jaki wynika z zastosowania nominalnej stopy 7% do maksymalnej kwoty 2 000 000,00 EUR (tj. maksymalne odliczenie wynosi 140 000 EUR rocznie).

W przepisach włoskich tzw. ulga na wzrost ekonomiczny (Allowance for economic growth – ACE) funkcjonuje od 2011 r. i była kilkakrotnie zmieniana. Podlegające odliczeniu odsetki są ustalane poprzez zastosowanie domniemanej stopy do "wzrostu kapitału netto" (tj. różnicy między wzrostami i obniżkami kapitału) w porównaniu do kapitału własnego wykazanego w bilansie na koniec 2010 roku (bez uwzględnienia zysku netto za rok 2010). Stopa referencyjna ACE została ustalona na 3% przez pierwsze trzy lata obowiązywania reżimu, potem podniesiona do max. 4,75% a następnie obniżona do 1,5% w 2018 r. Włoskie przepisy nie przewidują maksymalnej kwoty podlegającego opodatkowaniu dochodu, od której można

wystąpić o odliczenie. Jednak kwalifikowana baza ACE nie może przekroczyć kapitału własnego netto spółki na koniec roku podatkowego, wynikającego z bilansu. Limit ten został ustalony w celu uwzględnienia wpływu strat na kapitał własny netto.

Na Cyprze od 2015 r. funkcjonuje roczne odliczenie na nowy kapitał, obliczane poprzez zastosowanie referencyjnej stopy procentowej (ustalanej corocznie) do nowego kapitału należącego do spółki i wykorzystywanego do prowadzenia jej działalności. Jednocześnie przewidziano maksymalny pułap odliczenia (roczne odliczenie nie może przekroczyć 80% dochodu do opodatkowania ustalonego przed zastosowaniem przepisów NID) oraz brak odliczenia w przypadku strat podatkowych.

Na Malcie system odliczania odsetek nominalnych stosowany jest od 2018 r. Stopa referencyjna jest stopą wolną od ryzyka, ustaloną przez odniesienie do terminu wykupu rządowych papierów wartościowych (Malta Government Stocks), z pozostałym terminem zapadalności ok. 20 lat i powiększoną o marżę w wysokości 5%. Odliczenie nie może przekroczyć 90% dochodu podlegającego opodatkowaniu w spółce za dany rok, przed zastosowaniem przepisów NID. Nadwyżka może zostać przeniesiona w celu odliczenia na kolejne lata.

Projekt przewiduje, iż omawiane rozwiązanie obowiązywać będzie od 2020 r., jednakże również w odniesieniu do zysku zatrzymanego w roku 2019 r.

4) wprowadzenie szczególnych rozwiązań odnoszących się do nabywania przez podmioty gospodarcze pakietów wierzytelności

Z uwagi na brak możliwości rozpoznania strat związanych z wierzytelnościami w połączeniu z brakiem możliwości rozpoznania pełnej bazy kosztowej nabycia wierzytelności co może skutkować efektywnym opodatkowaniem działalności polegającej na ich windykacji na dużo wyższym niż średni poziomie, proponuje się wprowadzenie:

- przepisów pozwalających na rozpoznanie pełnej bazy kosztowej nabycia pojedynczej wierzytelności,
- analogicznych zasad opodatkowania odnoszących się do pakietu wierzytelności, jako lepiej odzwierciedlającego ekonomiczny charakter tego typu transakcji, niż w przypadku analizy pojedynczych wierzytelności wchodzących w jego skład.

W obecnym stanie prawnym w organy podatkowe stoją na stanowisku, iż wydatek na nabycie wierzytelności stanowi dla nabywcy koszt uzyskania przychodów dopiero w momencie uzyskania przychodu w postaci zapłaty całości należności. W przypadku częściowej zapłaty wydatek ten jest kosztem uzyskania przychodu w proporcji uiszczony wpłaty do osiągniętego przychodu. W sytuacji, gdy spłacana jest jedynie część wierzytelności, to za koszt uzyskania przychodów danego roku podatkowego może być uznana również tylko taka część poniesionych na nabycie tej wierzytelności wydatków, jaka dotyczy przychodów uzyskanych przez podatnika w związku z wyegzekwowaną spłatą wierzytelności. Jeżeli więc, kwota wierzytelności jest spłacana przez dłużnika w różnych latach, wówczas koszty również są uznane za koszty uzyskania przychodów w takiej wysokości, jaka odpowiada spłacie wierzytelności w danym roku, czyli proporcjonalnie do uzyskanego przychodu.

Przedstawiona metodologia rozliczania podatkowego wyniku nabywanych wierzytelności została wielokrotnie potwierdzona przez sądy¹, m.in. w wyroku NSA z dnia 20.09.2011 r. sygn. akt II FSK 615/10. W orzeczeniu tym sąd wskazał, że: „...poniesione koszty można kwalifikować jako koszty uzyskania przychodu proporcjonalnie do osiągniętego przychodu z wierzytelności, w stosunku do jej faktycznej wartości, w tym przypadku wartości nominalnej. W przekonaniu Sądu zasada "proporcjonalnego" w czasie i w wysokości potrącenia kosztów uzyskania przychodów w latach, w których podatnik uzyskiwał z tego tytułu przychody, w pełni odpowiada konstrukcji podatku dochodowego, a więc konieczności powiązania kosztu z konkretnym przychodem.”

Po zmianie przepisów koszty nabycia wierzytelności bądź pakiety wierzytelności będą rozpoznawane „wprost” w kwocie odpowiadającej kwocie uzyskanego z niej przychodu, do momentu zrównania się przychodu ze spłaty wierzytelności (pakietu wierzytelności) z kwotą poniesionego na jej (jego) nabycie wydatku (tj. innymi słowy, do momentu rozliczenia całości wydatków na nabycie określonej wierzytelności bądź pakietu wierzytelności).

Przykładowe rozliczenie przychodów osiągniętych z nabytej wierzytelności przed i po zmianie przedstawia się następująco:

Zdarzenie	Stan obecny	Stan projektowany
1. Nabycie wierzytelności o wartości nominalnej 1000 zł za 200 zł	bez skutków u nabywcy	bez skutków u nabywcy
2. Odzyskanie 200 zł	przychód = 200 zł, koszt = 40 zł (1/5*200 zł); dochód = 160 zł	przychód = 200 zł, koszt = 200 zł; dochód = 0 zł
3. Odzyskanie 400 zł	przychód = 400 zł, koszt = 80 zł; dochód = 320 zł	przychód = 400 zł; koszt = 0 zł; dochód = 400 zł
4. Odsprzedaż pozostałej części wierzytelności za 10 zł	przychód = 10 zł; koszt = 80 zł; strata = 70 zł (strata nie jest kosztem)	przychód = 10 zł, koszt = 0 zł; dochód = 10 zł
Razem podstawa opodatkowania:	Przychody = 600 zł; Koszty = 120 zł Dochód = 480 zł;	Przychody = 610 zł; Koszty = 200 zł; Dochód = 410 zł

Przewiduje się, iż analogicznie rozliczane będą przychody i koszty dotyczące wierzytelności nabytych w pakiecie (co najmniej 100 wierzytelności). W obecnym stanie prawnym przedsiębiorcy są obowiązani ustalać uśredniony koszt nabycia każdej wierzytelności wchodzącej w skład większej liczby nabytych jednorazowo wierzytelności (pakiety

¹ zob. także m.in.: wyrok NSA z dnia 23 marca 2016 r., II FSK 229/14, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 lutego 2018 r., I SA/Po 1118/17 (niepr.), wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3169/15 (niepr.); w orzecznictwie można jednak spotkać pogląd odmienny, zgodny z projektowanymi przepisami; tak np: wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 lipca 2017 r., I SA /Gd 404/17 (niepr.), wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 kwietnia 2017 r., I SA/Wr 1030/16.

wierzytelności). Jak wyjaśniono powyżej, po wejściu w życie projektowanej zmiany, faktyczne spłaty z każdej wierzytelności nabytej w ramach „pakietu” będą zaliczane na spłatę ceny nabycia całego pakietu.

5) wprowadzenie ulgi dla banków spółdzielczych dokonujących wpłat na System Ochrony Instytucjonalnej (IPS)

W związku z przysługującym bankom spółdzielczym uprawnieniem dotyczącym przynależności do Systemu Ochrony Instytucjonalnej (IPS) i wnioskowanym przez to środowisko zaliczeniem do kosztów podatkowych wpłat dokonywanych przez te banki na IPS, w projekcie przewiduje się wprowadzenie kompleksowego rozwiązania kwestii przynależności banków spółdzielczych do IPS. Projekt przewiduje, aby środki przekazywane przez banki spółdzielcze na system IPS nie stanowiły kosztów uzyskania przychodów, przy jednoczesnym nieuznaniu za przychód podatkowy kwot stanowiących równowartość umorzonych zobowiązań, jeżeli umorzenie związane będzie z pomocą otrzymywaną przez banki spółdzielcze z funduszu pomocowego (IPS).

Ponadto zwolnione przedmiotowo od podatku zostaną środki finansowe otrzymane przez banki spółdzielcze, bank zrzeczający, jednostkę zarządzającą, będących uczestnikami IPS, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów wymienionych w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów wymienionych w tej ustawie, w tym bezzwrotne wpłaty na fundusz zasobowy, fundusz (kapitał) zapasowy lub fundusz (kapitał) rezerwowy w przypadku, gdy jednostką zarządzającą będzie spółka akcyjna. Wydatki i koszty bezpośrednio sfinansowane z tych dochodów podlegać będą wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów.

Projekt przewiduje ponadto, iż bankom spółdzielczym będzie przysługiwało prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania o 25% kwoty wniesionej na IPS, jeżeli w roku podatkowym kapitały własne banku zostaną zasilone wartością kwot odpowiadającym wpłatom na IPS. Banki spółdzielcze, które nabędą prawo do tego odliczenia i które poniosą za ten rok podatkowy stratę albo wielkość osiągniętego dochodu w tym roku podatkowym będzie niższa od kwoty przysługującego odliczenia, będą mogły pomniejszyć podstawę opodatkowania do opodatkowania (do czasu wyczerpania), jednakże przez okres nie dłuższy niż trzy kolejno po sobie następujące lata podatkowe.

6) wprowadzenie alternatywnego sposobu opodatkowania emisji euroobligacji

Docelowo projekt przewiduje zwolnienie od podatku odsetek i dyskonta, uzyskanych przez nierezydentów (zarówno podatników PIT i CIT) z obligacji emitowanych i dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok.

Rozwiązanie to ma jednak obowiązywać do emisji obligacji dokonanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

W odniesieniu do emisji obligacji dokonanych przed 1 stycznia 2019 przewiduje się rozwiązanie polegające na możliwości wyboru przez emitentów obligacji alternatywnego sposobu opodatkowania dochodów z ww. tytułów.

Propozycja opiera się na możliwości wyboru przez podatnika, będącego emitentem obligacji, klasycznej (dotychczasowej) formy opodatkowania tych dochodów (tj. podatkiem pobieranym u źródła od obligatariusza) albo proponowanej w projekcie – formy opodatkowania, której założeniem jest przejęcie obowiązku podatkowego w tym zakresie przez podatnika będącego emitentem.

Przesunięcie opodatkowania na emitenta, w alternatywnej formule, dotyczy tylko dochodów uzyskanych przez nierezydentów, gdyż praktyka realizacji obowiązków płatnika wobec tej grupy podatników wykazała dużą nieefektywność poboru podatku, a także stosowania zwolnienia podatkowego określonego dla dochodów z odsetek i dyskonta od listów zastawnych.

Wybór alternatywnego opodatkowania przychodów z odsetek i dyskonta przewidzianych pozostaje w gestii decyzji samego podatnika. Wybór ten ogranicza się jedynie do określonej serii emisji, co oznacza, że tylko emisje obligacji zgłoszone do urzędu skarbowego, na zasadach określonych w projekcie, będą mogły podlegać pod proponowane zasady opodatkowania. Identyfikacji emisji podatnik dokonywać będzie zarówno w zawiadomieniu składanym przed emisją obligacji jak i w deklaracji podatkowej składanej w celu rozliczenia zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodu z emisji obligacji.

Wybór proponowanych zasad opodatkowania przychodów z emisji obligacji oznaczać będzie zwolnienie emitenta i innych podmiotów (podmioty prowadzące rachunki zbiorcze papierów wartościowych) z obowiązków płatnika, w tym z obowiązków składania informacji podatkowych o wysokości uzyskanych dochodów (informacji IFT-1 i IFT-2).

Przesunięcie opodatkowania odsetek i dyskonta na podatnika będącego emitentem powoduje, że zasadne jest zwolnienie z opodatkowania nabywców obligacji będących nierezydentami, z tytułu dochodów z obligacji (w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tych samych dochodów). Opodatkowanie odsetek i dyskonta realizowane będzie bowiem przez emitenta.

Emitent zobligowany będzie do zapłaty podatku od sumy dokonanych w roku podatkowym wypłat, w terminach przewidzianych obecnie dla tzw. rozliczenia rocznego, tj. do końca trzeciego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego podatnika.

Projekt skierowany jest również do banków hipotecznych, w zakresie dokonywanych przez te banki emisji listów zastawnych, zgodnie z ustawą o listach zastawnych i bankach hipotecznych. W odniesieniu do listów zastawnych projekt nie wprowadza ograniczeń co do warunków emisji, które uprawniać będą do wyboru alternatywnego sposobu opodatkowania.

Projekt przewiduje również prawo do wyboru opodatkowania według powyżej opisanych zasad przychodów otrzymanych przez podatników przed dniem wejście w projektowanej ustawy, jeśli na dzień jej wejścia nie doszło jeszcze do wykupu wyemitowanych obligacji. Propozycja ta ma na celu zrównanie praw podatników dokonujących emisji przed i po dniu wejścia w życie ustawy.

Proponowane rozwiązania dotyczyć również mogą podatników niemających siedziby ani zarządu na terytorium Polski, jeśli emisja obligacji związana będzie z działalnością zakładu zagranicznego w Polsce takiego podatnika oraz należności i zobowiązania z tytułu obligacji stanowiąc będą przypisany dla celów podatkowych majątek zakładu zagranicznego.

Projekt przewiduje także możliwość opodatkowania finansowania pochodzącego z emisji obligacji dokonanych przez polskich podatników, za pośrednictwem zagranicznych spółek celowych.

7) wprowadzenie odrębnych regulacji regulujących zasady opodatkowania dochodów z walut wirtualnych

W ostatnich latach można zaobserwować dynamiczny rozwój rynku walut wirtualnych. Obowiązujące przepisy, które regulują opodatkowanie dochodów osób fizycznych oraz osób prawnych, nie uwzględniają specyfiki transakcji z użyciem tych walut. Powoduje to, szczególnie w zakresie podatku PIT, wiele wątpliwości interpretacyjnych przy opodatkowaniu dochodów z obrotu kryptowalutami.

Projekt ustawy wprowadza zmiany do ustawy PIT oraz ustawy CIT, które kompleksowo regulują kwestie opodatkowania dochodów uzyskanych z obrotu walutami wirtualnymi.

Nowe regulacje obejmować będą obrót walutami wirtualnymi zdefiniowanymi w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Według tej ustawy waluta wirtualna, to cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest:

- a) prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej,
- b) międzynarodową jednostką rozrachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące,
- c) pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych,
- d) instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi,
- e) wekslem lub czekiem

- oraz jest wymienialne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego.

Definicja ta obejmuje zarówno tzw. kryptowaluty, jak i scentralizowane waluty wirtualne. Użyte pojęcie jest dosłownym tłumaczeniem pojęcia „*virtual currencies*” stosowanego przez FATF (Financial Action Task Force) dla określenia walut niebędących prawnymi środkami płatniczymi i obejmującego zarówno kryptowaluty (takie jak np. Bitcoin, Monero, Litecoin itp.), jak również dla określenia scentralizowanych walut wirtualnych (takie jak np. WebMoney czy PerfectMoney). Scentralizowana waluta wirtualna posiada jednego centralnego administratora, który zarządza ich wydawaniem i dystrybucją, a także prowadzi

centralny rejestr płatności i posiada uprawnienie do wykupu jednostek danej waluty wirtualnej.

Zakwalifikowanie przychodów z obrotu walutami wirtualnymi do źródła - kapitały pieniężne

Przychody z obrotu walutami wirtualnymi kwalifikowane będą odpowiednio do przychodów z kapitałów pieniężnych (art. 17 ustawy PIT) lub zysków kapitałowych (art. 7b ustawy CIT). Dla przychodów z tego tytułu określone zostaną szczególne zasady opodatkowania. Przychody te nie będą łączone z innymi przychodami z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych). Kwalifikacja do źródła przychodów – kapitały pieniężne dokonana zostanie nawet wtedy, gdy podatnik będzie osiągał przychody z obrotu walutami wirtualnymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W konsekwencji przyjęcia powyższych zasad, poniesiona strata z obrotu walutami wirtualnymi, nie będzie mogła być odliczona od innych dochodów podatnika, np. ze sprzedaży akcji, czy też z prowadzonej działalności gospodarczej.

Do źródła przychodów z obrotu walutami wirtualnymi nie będą natomiast zaliczane przychody podmiotów prowadzących działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług w zakresie:

- a) wymiany walut wirtualnych i środków płatniczych,
- b) wymiany walut wirtualnych na inne waluty wirtualne,
- c) pośrednictwa w wymianie, o której mowa w lit. a) lub b),
- d) prowadzenia rachunków, czyli prowadzonych w formie elektronicznej zbiorów danych identyfikacyjnych zapewniających osobom uprawnionym możliwość korzystania z jednostek walut wirtualnych, w tym przeprowadzania transakcji ich wymiany.

Przykładem są tu m.in. podmioty prowadzące giełdy walut wirtualnych, kantory walut wirtualnych.

Przychody z obrotu walutami wirtualnymi

Do przychodów zaliczane będą przychody ze sprzedaży walut wirtualnych na giełdzie, w kantorze oraz na wolnym rynku, czyli przychody z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy.

Na równi ze sprzedażą walut wirtualnych traktowana będzie zapłata takimi walutami za towar, usługę lub prawo majątkowe niebędące walutą wirtualną oraz regulowanie innych zobowiązań walutą wirtualną. W tym przypadku, przychód z kapitałów pieniężnych będzie odpowiadał cenie zakupionego towaru lub usługi.

Wymiana pomiędzy walutami wirtualnymi, niezależnie od tego czy dokonywana na giełdzie, czy też jednostkowo pozostanie obojętna w podatku dochodowym.

Koszty uzyskania przychodów

Opodatkowaniu podlegał będzie dochód podatnika, czyli będzie możliwe uwzględnienie wydatków związanych z obrotem walutą wirtualną.

Międzyokresowe rozliczanie kosztów uzyskania przychodów

Przy tej metodzie nie będzie konieczne identyfikowanie konkretnych wydatków z konkretnymi przychodami.

Wszystkie koszty jakie podatnik poniesie w danym roku podatkowym, będzie obowiązany wykazać w zeznaniu rocznym, niezależnie od tego, czy w tym samym roku uzyska przychód, czy też nie.

Koszty danego roku podatkowego, które przewyższą uzyskane w tym roku przychody, zwiększą koszty podatkowe następnego roku podatkowego.

Określenie kosztów uzyskania przychodów

Kosztami podatkowymi będą udokumentowane wydatki na nabycie walut wirtualnych, poniesione w danym roku podatkowym, ale wyłącznie bezpośrednio związane z nabyciem i sprzedażą walut wirtualnych. Kosztami uzyskania przychodów nie będą więc w szczególności koszty finansowania zakupu walut wirtualnych (koszty pożyczek, kredytów itp.).

Pobór podatku

Projekt zakłada przyjęcie zasady samoobliczenia podatku, bez pośrednictwa płatnika. Podatek rozliczany będzie w zeznaniu rocznym. W trakcie roku podatnicy nie będą zobowiązani wpłacać zaliczek na podatek (w przypadku innych przychodów z kapitałów pieniężnych, podatnicy PIT nie wpłacają w ciągu roku zaliczek na podatek).

Biorąc pod uwagę, że obrót walutami wirtualnymi możliwy jest na różnych płaszczyznach (giełda polska, giełda zagraniczna, kantor, obrót prywatny), projekt nie przewiduje wprowadzania przepisów obligujących określone podmioty do sporządzania informacji dla podatników oraz urzędów skarbowych o dokonanych w danym roku podatkowym transakcjach sprzedaży walut wirtualnych. W większości takich transakcji, dane nabywcy, zbywcy waluty wirtualnej nie są bowiem weryfikowane.

„Wykopywanie” walut wirtualnych przez kopaczy

W zależności od tego, na czyj rachunek dany podmiot będzie „kopał” uzyskane przychody kwalifikowane będą do poszczególnych źródeł.

Jeżeli „kopacz” będzie to robił na własny rachunek i sam sprzedawał waluty wirtualne (płacił nimi za towar/usługę), przychód z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych) powstanie u niego w momencie sprzedaży (zapłaty).

W przypadku, gdy „kopacz” będzie to robił na cudze zlecenie (umowa zlecenia, umowa o pracę itp.), wartość otrzymanych walut wirtualnych w ramach wynagrodzenia opodatkowana będzie jak wynagrodzenie za pracę (z tytułu umowy zlecenia), niezależnie od tego czy wynagrodzenie będzie wypłacone w walutach wirtualnych w całości czy w części. Natomiast w momencie sprzedaży przez „kopacza” tak pozyskanych walut (zapłaty nimi), powstały przychód kwalifikowany będzie do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych).

Sprzedaż towarów/usług rozliczana walutami wirtualnymi

Przyjęcie płatności przez przedsiębiorcę za towar/usługę w postaci waluty wirtualnej, traktowane będzie jak dwie umowy. Każda ze stron zawartej umowy będzie zarówno sprzedawcą, jak i nabywcą. Przychodem przedsiębiorcy ze sprzedaży np. towaru, będzie cena (wartość) tego towaru.

Natomiast w momencie sprzedaży przez przedsiębiorcę tak pozyskanych walut (zapłaty nimi), powstały przychód kwalifikowany będzie do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych).

II. W odniesieniu do już funkcjonujących regulacji przewidziane projektem modyfikacje polegają na:

1) uchyleniu w ustawie o PIT przepisu warunkującego uprawnienie do preferencyjnego opodatkowania rozliczenia dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci od terminowego złożenia zeznania podatkowego

Obecnie art. 6 ust. 10 ustawy o PIT określa, iż *sposób opodatkowania, o którym mowa w ust. 2 i 4, nie ma zastosowania do podatników, którzy wniosek, wyrażony w zeznaniu podatkowym, określony w ust. 2 i 4, złożą po terminie, o którym mowa w art. 45 ust. 1.*

Powyższe oznacza, iż w przypadku gdy podatnik nie złoży wniosku o preferencyjne opodatkowania dochodów w zeznaniu złożonym do 30 kwietnia roku podatkowego to nie może skorzystać z tej preferencji.

Proponuje się zatem złagodzenie tego warunku i niezależnienie sposobu opodatkowania od terminu złożenia wniosku. W życiu zdarzają się bowiem sytuacje losowe, które uniemożliwiają podatnikowi terminowe złożenie wniosku, np. choroba czy wyjazd zagraniczny. Skoro podatnik spełnia warunki do łącznego opodatkowania dochodów to bez znaczenia powinien być fakt czy wniosek o preferencyjne opodatkowanie zostanie zawarty w zeznaniu złożonym w terminie określonym ustawą czy np. w korekcie tego zeznania.

2) wprowadzeniu zmian odnoszących się do spadkobierców zbywających nieruchomości lub określone prawa majątkowe nabyte w spadku ukierunkowanych na pełniejszą realizację na gruncie podatku PIT sukcesji praw spadkodawcy związanych z odziedziczoną nieruchomością

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o PIT, przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub określonych praw majątkowych powstaje wtedy, gdy zbycie następuje przed upływem 5 lat liczonych od końca roku, w którym miało miejsce nabycie.

Projektowany przepis art. 10 ust. 5 ustawy o PIT zakłada, że w przypadku zbycia nieruchomości lub określonych praw majątkowych nabytych w drodze spadku, 5-letni okres liczony będzie od daty nabycia przez spadkodawcę.

Ponadto projekt przewiduje umożliwienie zaliczenia do kosztów podatkowych odpłatnego zbycia nieruchomości lub określonych praw majątkowych, nabytych w drodze spadku:

- kosztów nabycia (wytworzenia) tej nieruchomości lub określonego prawa majątkowego poniesionych przez spadkodawcę oraz
- długów i ciężarów spadkowych.

Obecnie określony w tym przepisie katalog kosztów podatkowych uwzględnianych przy zbyciu nieruchomości lub określonych praw majątkowych nabytych tytułem darmym ma charakter zamknięty. Mianowicie za takie koszty uważa się tylko udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość nieruchomości (prawa majątkowego), poczynione w czasie jej posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn.

Przy czym, podatnik będzie mógł uwzględnić w kosztach podatkowych długi i ciężary spadkowe poniesione zarówno przed, jak i po uzyskaniu przychodu, a także po złożeniu zeznania PIT-39.

3) złagodzeniu warunków korzystania z tzw. ulgi mieszkaniowej poprzez m.in. wydłużenie z 2 do 3 lat okresu, w jakim można skorzystać z tej ulgi

Zmiana w omawianym zakresie umożliwi skorzystanie z tzw. ulgi mieszkaniowej większej grupie podatników, którzy środki uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych wydatkują na własne cele mieszkaniowe. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT zwalnia z opodatkowania dochód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jeżeli podatnik wydatkuje przychód na własne cele mieszkaniowe, nie później niż w okresie dwóch lat liczonych od końca roku, w którym nastąpiło zbycie. Zmiana polega na wydłużeniu obowiązującego „dwuletniego” okresu do lat trzech.

Ponadto projekt doprecyzowuje, że w ustawowym terminie powinno dojść do nabycia prawa własności lub określonego prawa majątkowego, by ponoszone wydatki na własne cele mieszkaniowe zostały uwzględnione w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej.

Kolejnym rozwiązaniem w tym zakresie jest umożliwienie zaliczania do wydatków na własne cele mieszkaniowe również wydatków na przebudowę, remont lokalu, poniesione jeszcze zanim podatnik stanie się jego właścicielem. Warunkiem będzie jednak, by podatnik stał się właścicielem tego lokalu przed upływem terminu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT (3 lata wg niniejszego projektu).

4) zmianach dotyczących samochodów osobowych wykorzystywanych w prowadzonej działalności polegających na:

- **podwyższeniu do 150.000 zł kwoty limitu wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest pełne odliczanie odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia samochodu osobowego, jak również odpowiedniemu podwyższeniu kwoty odnoszącej się do wartości samochodu przyjętej dla celów obliczenia składki z tytułu ubezpieczenia samochodu osobowego, jaka może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.**

Obecnie limit ten wynosi 20.000 euro dla samochodów innych niż elektryczne oraz 30.000 euro dla samochodów elektrycznych^[1].

Z uwagi na to, że według obecnego kursu euro kwota 150.000 zł znacznie przekracza kwotę stanowiącą równowartość 30.000 euro przewidzianą w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z

^[1] przy czym znajdzie on zastosowanie od momentu wydania pozytywnej decyzji KE o zgodności tej formy pomocy z zasadami udzielania pomocy publicznej.

dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. poz. 317) w projekcie powrócono do stosowania jednego limitu dla wszystkich typów samochodów. Zmiana ta uczyni bezprzedmiotowym notyfikowany środek pomocowy w zakresie wprowadzonego ww. ustawą zróżnicowania w zakresie samochodów osobowych.

Projekt podwyższa zatem oba ww. limity do kwoty 150.000 zł. Podwyższenie to odnosi się zarówno do wartości początkowej samochodu osobowego, jak i wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia umożliwiającej zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów składek na ubezpieczenie samochodu.

- **określeniu zasad rozliczania kosztów używania samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno dla celów działalności gospodarczej, jak i dla innych celów (niezwiązanych z prowadzoną działalnością)**

W 2014 r. w ustawie o podatku od towarów i usług w znaczący sposób zmodyfikowano zasady odliczania VAT od pojazdu samochodowego w rozumieniu przepisów tej ustawy (co do zasady, samochód osobowy w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych). Wprowadzona wówczas regulacja dotycząca tej materii zasadniczo powiązała wysokość przysługującego podatnikowi odliczenia naliczonego podatku VAT związanego z nabyciem (w tym w formie najmu, leasingu itp. umów) lub używaniem pojazdu samochodowego od tego, czy pojazd ten wykorzystywany jest wyłącznie na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, czy też jest on wykorzystywany również do celów nie związanych – w jakimkolwiek stopniu - z tą działalnością (do celów prywatnych). W pierwszym przypadku przyjęto, iż podatnik ma prawo odliczyć całą kwotę podatku VAT. W przypadku zaś używania pojazdu samochodowego częściowo również do celów prywatnych prawo do takiego odliczenia przysługuje wyłącznie w odniesieniu do połowy kwoty podatku VAT wynikającego z faktury (innego dokumentu).

Dla celów podatku dochodowego, brak jest regulacji, które określałyby zasady rozliczania kosztów ponoszonych w związku z samochodem osobowym wykorzystywanym zarówno dla celów prowadzonej przez podatnika działalności, jak też dla innych celów. Taki stan rzeczy rodzi wątpliwości co do zasad zaliczania do kosztów uzyskania przychodów, kosztów używania takich samochodów. Jest to szczególnie widoczne w kontekście wskazanych powyżej rozwiązań obowiązujących na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

Należy zauważyć, iż przyjęcie dla celów jednego podatku (od towarów i usług), odpowiednich skutków związanych z wykorzystywaniem samochodu osobowego zarówno w działalności gospodarczej, jak i w innej działalności, powinno wiązać się z odpowiednimi skutkami również w innych podatkach, w których fakt używania takiego samochodu wpływa na rozliczenie podatkowe. Fakt wykorzystywania samochodu służbowego do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością ma charakter obiektywny i przyjęcie – dla celów podatku VAT – że samochód jest wykorzystywany nie tylko do działalności gospodarczej dopuszcza przyjęcie takiego rozwiązania (domniemania) również na gruncie innych ustaw podatkowych.

W obecnym stanie prawnym z uwagi na brak w podatkach dochodowych stosownych regulacji, określających sposób uwzględnienia tej okoliczności w rozliczeniu podatków dochodowych, ocena taka musi być w każdym przypadku poprzedzona szczegółową analizą działalności podatnika. Z uwagi na niedookreśloność przepisów o podatkach dochodowych w tym zakresie badanie faktycznego zakresu korzystania z „firmowego” samochodu osobowego do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością stanowi pole potencjalnych sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi (kontrola skarbowej). Sytuacja taka stanowi źródło niepewności po stronie podatników, co do możliwości zakwestionowania danego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu i pociąga za sobą konieczność gromadzenia szczegółowej dokumentacji potwierdzającej „biznesowy” charakter danego wydatku związanego z używaniem samochodu osobowego. Powyższe generuje dodatkowe koszty po stronie przedsiębiorców.

Proponowana regulacja zmierza do przyjęcia - w omawianym zakresie – w ustawach o podatku dochodowym rozwiązań podobnych do funkcjonujących obecnie w podatku od towarów i usług. Zakłada się zatem wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą wszelkie wydatki związane z korzystaniem z samochodu osobowego służącego podatnikowi także do innych celów niż działalność gospodarcza podlegać będą zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 50% tych wydatków.

Możliwość zaliczenia do kosztów 100% takich wydatków dotyczyć będzie tylko wykorzystywania samochodu osobowego wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej, przy czym podatnik będzie musiał prowadzić ewidencję potwierdzającą wykorzystywanie samochodu osobowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (wykorzystywana będzie w tym zakresie ewidencja stosowana dla celów VAT).

W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji dla celów podatku VAT, również dla celów podatku dochodowego przyjmować się będzie, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika, chyba że podatnik nie jest na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług zobowiązany do prowadzenia takiej ewidencji. Jednocześnie, w przypadku ustalenia, iż podatnik niezgodnie ze stanem faktycznym nie stosował ograniczenia kosztów uzyskania przychodów, wówczas ograniczenie to znajdzie zastosowanie od daty rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.

Dodatkowo w ustawie o PIT zakłada się zmianę zasad zaliczania w koszty podatkowe wydatków związanych z używaniem przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą dla potrzeb tej działalności prywatnego samochodu. Obecnie sytuacja taka, tj. wykorzystywanie samochodu prywatnego dla celów prowadzonej działalności niejako z założenia predysponuje do pełnego rozliczania w kosztach uzyskania przychodów kosztów używania takiego samochodu, które obejmuje także używanie dla celów prywatnych. Stąd też uzasadnione jest wprowadzenie odpowiednich regulacji, które dostosują przepisy podatkowe do zasad funkcjonujących w obrocie gospodarczym.

- **ujednoceniu zasad podatkowego rozliczania przez podatników wykorzystywania w prowadzonej działalności samochodów osobowych, niezależnie od rodzaju umowy na jakiej podatnik korzysta z takiego samochodu**

W projekcie zakłada się wprowadzenie limitu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów opłat z tytułu używania samochodu osobowego na podstawie umowy leasingu, najmu, dzierżawy oraz innej umowy o podobnym charakterze. Obecnie korzystanie przez podatników z tych form wykorzystywania samochodów osobowych stanowi preferencję w stosunku do zakupu samochodu osobowego. Preferencja ta ma charakter wielopłaszczyznowy. Nie ogranicza się on bowiem jedynie do szybszego rozliczenia kosztu „nabycia” samochodu przez przedsiębiorcę. Korzyść ta związana jest również z możliwością pełnego podatkowego rozliczenia takich kosztów. Po stronie leasingobiorcy/najemcy nie obowiązuje bowiem w tym zakresie limit odnoszący się do wartości samochodu osobowego. Sytuacja taka prowadzi do tego, iż jako samochody „firmowe” powszechnie wykorzystywane są samochody luksusowe, których charakterystyka niejednokrotnie przekracza faktyczne potrzeby przedsiębiorcy związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Charakterystyka ta predysponuje taki pojazd do wykorzystywania zasadniczo również do celów prywatnych.

W tym zakresie projekt przewiduje odpowiednie rozciągnięcie ograniczenia stosowanego obecnie do odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia samochodu osobowego na inne formy korzystania z samochodu osobowego. Z uwagi na „techniczne” różnice między tymi formami korzystania z samochodu osobowego w przypadku umów leasingu operacyjnego, najmu i dzierżawy projekt przewiduje, iż ograniczenie w zaliczaniu opłat z tytułu tych umów do kosztów podatkowych ustalone zostanie proporcją wartości leasingowanego (najmowanego) samochodu do kwoty 150.000 zł.

5) uchyleniu obowiązków informacyjnych i ewidencyjnych w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z tytułu najmu, podnajmu itp. tj.:

- **likwidacja obowiązku składania oświadczenia o wyborze opodatkowania z tytułu najmu, podnajmu itp. w formie ryczałtu**

Obecnie wybór zryczałtowanej formy opodatkowania następuje poprzez złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego stosownego oświadczenia. Oświadczenie to składa się w terminie do 20 stycznia roku podatkowego, a w przypadku rozpoczęcia osiągania przychodów w trakcie roku, nie później niż do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym osiągnął pierwszy przychód z tego tytułu, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód osiągnął w grudniu roku podatkowego.

Zmiana upraszcza zasady wyboru opodatkowania przychodów z najmu prywatnego. O sposobie opodatkowania przychodów z najmu prywatnego (według skali podatkowej lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych) podatnik zdecyduje dokonując pierwszej wpłaty na podatek dochodowy.

Zmieniony art. 9 ust. 4 ustawy ryczałtowej wprost uznaje za równoznaczne z dokonaniem wyboru opodatkowania przychodów, osiągniętych z tytułu najmu prywatnego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na dany rok podatkowy, pierwszą w roku podatkowym wpłatę na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych z tego tytułu. Jeżeli pierwszy taki przychód podatnik osiągnie w grudniu roku podatkowego, to złożenie zeznania PIT-28 będzie równoznaczne z dokonaniem wyboru.

- **likwidacja obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów przez podatników osiągających przychody z najmu prywatnego i korzystających z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w przypadku, gdy wysokość przychodów nie wynika z umowy najmu zawartej w formie pisemnej**

Obecnie w przypadku braku umowy pisemnej wymagane jest prowadzenie ewidencji przychodów. W innych przypadkach prowadzenia takiej ewidencji nie jest wymagane. Po zmianie wysokość przychodów ustalana będzie na podstawie dowodów potwierdzających ich otrzymanie, np. przelewu na rachunek wynajmującego.

6) określeniu wysokości kosztów uzyskania przychodów wykazywanych w związku z konwersją długu na kapitał

Przepisy ustawy o CIT oraz ustawy o PIT stanowią, iż w przypadku wniesienia przez podatnika wkładu niepieniężnego do spółki lub do spółdzielni, w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, podatnik jest obowiązany wykazać z tego tytułu przychód (z pewnymi wyjątkami) odpowiadający wartości wkładu określonej w umowie spółki, w statucie lub w innym stosownym dokumencie.

Przepisy tych ustaw – poza przypadkiem odnoszącym się do wniesienia wierzytelności z tytułu pożyczki do podmiotu prowadzącego działalność typu *venture capital*² - nie regulują wprost sposobu określania przez podatników podatku dochodowego wysokości kosztów uzyskania przychodów w szczególnych przypadkach, tj. kiedy przedmiotem wkładu jest wierzytelność przysługująca podmiotowi wnoszącemu wkład wobec spółki (spółdzielni), do której wkład taki jest wnoszony.

Jednocześnie, w orzecznictwie organów podatkowych oraz sądów administracyjnych spotkać można rozbieżne oceny, czy w takim przypadku – na podstawie obowiązujących przepisów – można przyznać podatnikowi prawo do rozpoznania takich kosztów.

Proponowane przepisy mają na celu usunięcie takich wątpliwości, poprzez bezpośrednie określenie, że podatnik może w takim przypadku wykazać poniesione koszty poprzez wskazanie wysokości takich kosztów.

W przypadkach kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność przysługująca wnoszącemu wkład niepieniężny z tytułu pożyczki uprzednio udzielonej przez ten podmiot spółce (spółdzielni), podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie udzielonej uprzednio

² podmiot, o którym mowa w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz. U. poz. 1767, z 2016 r. poz. 1311 i 1933 oraz z 2017 r. poz. 2201)

pożyczki, nie wyższej jednak niż przyjęta przez strony (wnoszącego i przez spółkę) wartość takiej wierzytelności, określona na dzień jej wniesienia.

Z kolei w przypadku, kiedy przedmiotem wkładu niepieniężnego będzie wierzytelność własna uprzednio zaliczona przez wnoszącego wkład do przychodów należnych, podatnik wnoszący taki wkład będzie mógł zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wartość odpowiadającą kwocie przychodu należnego wykazanego przez tego podatnika z tytułu wykonania tego świadczenia (zbycia towaru).

W przypadku osób fizycznych, regulacje te będą dotyczyły tylko przypadków, gdy będące przedmiotem wkładu wierzytelności dotyczą prowadzonej przez takie podmioty pozarolniczej działalności gospodarczej oraz działów specjalnych produkcji rolnej i dochód z takiego aportu określa się na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 7ca ustawy o PIT.

7) uchyleniu obowiązku ogłaszania w Monitorze Sądowym i Gospodarczym informacji o zarejestrowaniu i wykreśleniu podatkowej grupy kapitałowej

Umowa o rejestracji podatkowej grupy kapitałowej jest zatwierdzana (zarejestrowana) w formie decyzji przez Naczelnika Urzędu Skarbowego. Ten sam organ wydaje decyzję o utracie statusu PGK (poza przypadkiem upływu terminu na jaki grupa została zawiązana). Informacja o tym czy dany podmiot gospodarzy wchodzi w skład podatkowej grupy kapitałowej nie ma praktycznego znaczenia dla jego niepowiązanych kontrahentów. Nie wpływa to w żaden sposób na zakres ich obowiązków podatkowych.

Ponadto, zgodnie z obowiązującymi od dnia 1 stycznia 2018 r. przepisami, Minister Finansów publikuje na swojej stronie internetowej dane podatkowe wszystkich podatników będących PGK.

Obowiązek publikowania ogłoszeń w MSiG rodzi zatem niepotrzebne koszty po stronie spółek tworzących podatkową grupę kapitałową,

8) poszerzeniu zakresu zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ustawy o CIT

Regulacja zawarta obecnie w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ma na celu wyłączenie ze zwolnienia przedmiotowego dochodów (przychodów) funduszu z tytułu m.in. odsetek od pożyczek udzielonych spółkom niemającym osobowości prawnej, które zgodnie z przepisami państwa ich siedziby nie są traktowane jak osoby prawne i nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu.

Proponowana w projekcie zmiana tego przepisu ogranicza zakres wyjątków od zwolnienia przedmiotowego (a tym samym poszerza to zwolnienie) na odsetki od pożyczek udzielonych przez - podlegające nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowych – banki, w tym banki spółdzielcze lub SKOKi. Udzielanie pożyczek przez te podmioty, co do zasady nie zmierza do optymalizacji, której art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ustawy o CIT ma zapobiegać. Na mocy proponowanego art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ustawy o CIT, wyeliminowane zostaną także wątpliwości co do niewykluczenia z uprawnień podatkowych transakcji, do których odnoszą się regulacje art. 12 ust. 4 pkt 15 lit. c oraz w art. 15 ust. 1h pkt 2-4 ustawy o CIT w przypadku umów sekurytyzacji i umów o subpartycypację zawartych przez banki z funduszem sekurytyzacyjnym albo z towarzystwem funduszy inwestycyjnych

tworzącym fundusz sekrytyzacyjny. Wykluczenie ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b nie obejmuje bowiem wierzytelności banków z tytułu kredytów (pożyczek), niezależnie od tego, jaki jest status prawny kredytobiorcy (pożyczkobiorcy), np. status spółki osobowej.

9) modyfikacji przepisu dotyczącego właściwości Naczelnika US w przypadku obowiązku wpłaty podatku przez płatnika przy przekazywania zysku na kapitał zakładowy

Projekt zawiera propozycję zmiany przepisów dotyczących właściwości naczelnika urzędu skarbowego, w przypadku dochodów powstałych w związku z przekazaniem na kapitał zakładowy kwot z innych kapitałów. Jako, że w niektórych sytuacjach płatnik podatku nie jest w stanie obiektywnie ustalić kto jest posiadaczem jego akcji na moment opodatkowania dochodów (np. w przypadku spółek notowanych na giełdzie), proponuje się, aby w takich sytuacjach wpłata następowała do Naczelnika Urzędu Skarbowego właściwego dla płatnika. Właściwość taka już funkcjonuje w ustawie o PIT.

10) wprowadzeniu zwolnienia podmiotowego dla jednostek dozoru technicznego

Zakres i sposób funkcjonowania jednostek dozoru technicznego, do których zalicza się Urząd Dozoru Technicznego, Transportowy Dozór Techniczny i Wojskowy Dozór Techniczny, reguluje ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o dozorcze technicznym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1040). Ustawa ta zastąpiła ustawę z dnia 19 listopada 1987 r. o dozorcze technicznym (Dz.U. Nr 36 poz. 202 z późn. zm.), przejmując rozwiązanie, które polegało na obciążeniu wyniku finansowego UDT 30% wpłatą do budżetu. Wpłata ta miała charakter quasi-podatku dochodowego, którego UDT, z racji charakteru wykonywanych czynności administracyjno-technicznych, faktycznie nie ponosiła. Celem proponowanej zmiany jest usunięcie ewentualnych wątpliwości, jakie mogą się pojawić w związku z poszerzonym zakresem działalności jednostek dozoru technicznego, która jest jednak na tyle jednorodna, że nie uzasadnia jej wyodrębnienia w podziale na obszary podlegające opodatkowaniu i od niego zwolnione. Takie rozwiązanie jest możliwe i uzasadnione przy zachowaniu dotychczasowej prostej formuły obciążenia daninowego, która zostaje utrzymana.

11) podwyższeniu kwot limitów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów składek na rzecz organizacji zrzeszających pracodawców i przedsiębiorców o charakterze nieobowiązkowym

Regulacje w obecnym brzmieniu obowiązują od 2003 r. i od tamtej pory nie były zmieniane. Oznacza to, iż od 15 lat limit wysokości składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców pozostaje na niezmiennym poziomie (w zakresie limitu określonego kwotowo). Z uwagi na to oraz uwzględniając fakt, iż organizacje takie realizują coraz więcej zadań i celów oraz angażują się w różnego rodzaju projekty, zasadne jest dokonanie odpowiednich modyfikacji w tym zakresie. Mając to na względzie w projekcie proponuje się prawie dwukrotnie (z 0,15 do 0,25 funduszu płac) – a w przypadku limitu kwotowego w ustawie o PIT – dwukrotne podwyższenie dopuszczalnych obecnie przepisami ustawy o podatku dochodowym limitów, do których składki na rzecz ww. organizacji zaliczane mogą być do kosztów podatkowych.

12) poszerzeniu zakresu zwolnienia od podatku PIT i CIT dotyczącego sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego

Projekt ustawy zakresem zwolnienia od podatku dochodowego obejmuje również przychody uzyskane z tytułu odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Dotychczas ze zwolnienia korzystały przychody ze sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. W orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje stanowisko, że zwolnienia od podatku dochodowego nie mogą być interpretowane rozszerzająco. Z tego względu w orzecznictwie przeważa stanowisko, że zakresem przedmiotowego zwolnienia nie jest objęta sprzedaż udziału w nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego. Skoro ze zwolnienia korzysta przychód ze zbycia części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, to nie ma uzasadnienia, żeby ze zwolnienia nie korzystały przychody ze zbycia udziału w takiej nieruchomości.

13) umożliwieniu – pod określonymi warunkami - posługiwania się kopiami certyfikatów rezydencji

Projekt zawiera propozycję zmiany przepisów ustawy o PIT i CIT umożliwiającą uwzględnienie przez płatnika kopii certyfikatu rezydencji w sytuacji poboru podatku u źródła od dochodów uzyskiwanych przez osoby nie mające miejsca siedziby na terytorium RP z tytułu usług, o których mowa w art. 29 ust.1 pkt 5 ustawy o PIT oraz art. 21 ust.1 pkt 2a ustawy o CIT. Możliwość uwzględnienia kopii certyfikatu rezydencji została ograniczona do kwoty należności wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu nie przekraczającej 10 000 zł rocznie i sytuacji, w których informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

14) uregulowaniu zasad rozliczania pożyczek papierów wartościowych

Projektowane przepisy wyraźnie wskazują, że pożyczka papierów wartościowych (definiowana w słowniczku ustawy) jest rozliczana wynikowo tj. przychód dla „pożyczkodawcy” stanowi wyłącznie „element odsetkowy” rozumiany jako różnica między ceną odkupu papieru wartościowego a ceną za jaki został on przekazany w ramach takiej transakcji.

15) zwolnienia od podatku określonych rodzajów dochodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń uzyskiwanych w związku z realizacją umów offsetowych

Zmiana ta ma na celu przeniesienie na poziom ustawowy regulacji wynikającej obecnie z rozporządzeń Ministra Finansów. Jest to o tyle uzasadnione, iż minister właściwy ds. finansów publicznych wydał już kilkanaście rozporządzeń o zaniechaniu poboru podatku od ww. dochodów.

❖ Uszczelnienia systemu podatków dochodowych

I. Wprowadzenie opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. exit tax)

Celem projektowanej nowelizacji ustawy o PIT oraz ustawy o CIT jest również dostosowanie polskich przepisów podatkowych do wprowadzonych w 2016 r. zmian w prawie Unii

Europejskiej (dalej: UE) w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

Istotą przepisów o exit tax jest opodatkowanie nierealizowanych jeszcze zysków kapitałowych, w związku z przeniesieniem przez podatnika, do innego państwa aktywów, w tym wchodzących w skład zagranicznego zakładu lub ze zmianą rezydencji podatkowej. Chodzi zatem o przypadki utraty przez dotychczasowe państwo siedziby podatnika bądź miejsca prowadzenia działalności (Polskę) prawa do opodatkowania dochodów, które zostały faktycznie wypracowane w okresie, w którym dany podatnik (składnik aktywów) podlegał jurysdykcji podatkowej tego państwa. Podatek z od niezrealizowanych zysków ze swej istoty nie dotyczy zatem każdego przeniesienia aktywów, a jedynie takiego, z którym wiąże się utrata przez dane państwo prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wygenerowanego przed przeniesieniem.

Niniejszy projekt zawiera regulacje odpowiadające przepisom przewidzianym 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* (Dz. U. UE L 193 z 19.7.2016 str. 1) – tzw. dyrektywy ATAD, w zakresie art. 5 regulującego opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

Dyrektywa ATAD została opublikowana w dniu 12 lipca 2016 r. i weszła w życie w dniu 8 sierpnia 2016 r. Ma ona na celu zwiększenie skuteczności krajowych systemów podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie przeciwdziałania erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Cel ten ma zostać osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE do swoich przepisów krajowych, określonych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej, w tym regulacji przewidującej opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*).

Termin transpozycji art. 5 dyrektywy ATAD upływa 31 grudnia 2019 r.

Jak wskazano w motywie 10 preambuły do dyrektywy, podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych mają na celu zapewnienie, aby w przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa, państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej.

Dyrektywa ATAD znajduje zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatki od osób prawnych w państwie członkowskim (będących rezydentami do celów podatkowych w państwie członkowskim lub utworzonych na podstawie prawa państwa członkowskiego), jak również do położonych w co najmniej jednym państwie członkowskim stałych zakładów podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w państwie trzecim.

Przepisy dyrektywy ATAD mają charakter regulacji *de minimis*. Wyznaczają one zatem jedynie ogólny, minimalny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Z uwagi na funkcjonowanie w ramach UE 28 odrębnych porządków

prawnych i specyfikę regulowanej materii uznano, iż państwa członkowskie będą w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych.

Konsekwencją powyższego podejścia jest możliwość przyjęcia na gruncie krajowym surowszych warunków, czy też bardziej restrykcyjnych kryteriów przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, niż przewidziano w jej treści. Charakter dyrektywy jako regulacji *de minimis* zwiększa zakres swobody państw członkowskich w doborze sposobu wdrożenia poszczególnych instytucji prawnych nią przewidzianych.

Niemniej, z uwagi na ryzyko niewłaściwej implementacji dyrektywy, należy podejść do tej możliwości z dużą ostrożnością. Zwłaszcza kształt regulacji dotyczącej *exit tax* został w dyrektywie zdeterminowany potrzebą uwzględnienia wniosków płynących z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tym obszarze. Dlatego wybierając podejście bardziej restrykcyjne, państwa członkowskie muszą brać pod uwagę ewentualne ryzyko stwierdzenia niezgodności takich przepisów z prawem UE. Z uwagi na powyższe, punktem wyjścia przy implementacji powinno być przyjęcie rozwiązania jak najbardziej zbieżnego z rozwiązaniem przewidzianym w dyrektywie.

Należy podkreślić, iż opodatkowanie niezrealizowanych zysków w związku ze zmianą rezydencji podatkowej było rozwiązaniem znanym i stosowanym jeszcze przed wejściem w życie dyrektywy ATAD.

Tzw. podatek od wyjścia (*exit tax*) został wprowadzony w wielu krajach w celu ochrony ich suwerenności podatkowej w dobie postępującej globalizacji rynków międzynarodowych. Firmy i osoby prywatne dysponują szerokimi możliwościami zmiany rezydencji podatkowej w celu wyboru otoczenia regulacyjnego optymalnego dla swoich potrzeb ekonomicznych. Dla wielu państw utrata jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do zysków osiągniętych na ich terytorium stanowi wyzwanie gospodarcze i budżetowe. Podatek od wyjścia stosowany jest m.in. w Niemczech, Holandii, Danii, Francji, Hiszpanii, Irlandii, Luksemburgu, Portugalii, Szwecji i we Włoszech.

Ograniczony zakres harmonizacji w obszarze podatków bezpośrednich powoduje, iż państwa członkowskie UE mogą stosować różne rozwiązania krajowe dopasowane do własnych potrzeb, z uwzględnieniem jednak orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Cechą charakterystyczną konstrukcji podatku od wyjścia jest element transgraniczności – podatek występuje w sytuacji przeniesienia siedziby lub miejsca zamieszkania do innego państwa. Podatek od wyjścia najczęściej obejmuje niezrealizowane zyski kapitałowe, ale przedmiotem opodatkowania mogą być też udzielone zwolnienia podatkowe, zawieszona płatność podatku, przenoszenie środków trwałych pomiędzy podatnikiem a jego zakładem w innym państwie oraz tzw. ciche rezerwy.

Zakres podmiotowy może być ukształtowany różnie – niektóre państwa członkowskie stosują podatek wyłącznie do osób fizycznych albo osób prawnych, a niektóre do obydwu tych kategorii. Poszczególne państwa do obu ww. kategorii podatników stosują odrębne warunki opodatkowania podatkiem od wyjścia, łagodniej traktując osoby fizyczne. W przypadku tej grupy podatników niektóre jurysdykcje stosują progi odnoszące się do wartości przenoszonego majątku bądź warunek odnoszący się do minimalnego okresu, w jakim podatnik musiał być rezydentem danego państwa przed zmianą rezydencji. Podatek taki w

odniesieniu do osób fizycznych jest stosowany – w różnym zakresie i pod różnymi warunkami – m.in. we Francji, Danii, Portugalii, Hiszpanii, Belgii, Holandii.

Stosowane są dwie formy opodatkowania podatkiem od wyjścia. Pierwsza przewiduje opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych (tzw. *immediate exit tax*) z ewentualnym rozłożeniem płatności na raty. W drugiej następuje opodatkowanie zrealizowanych zysków byłego rezydenta (tzw. *extended tax liability*), czyli ma miejsce odroczenie podatku do czasu realizacji zysku.

Stosowanie podatku od wyjścia wiąże się z ryzykiem wystąpienia podwójnego opodatkowania. W przypadku opodatkowania zrealizowanych zysków byłego rezydenta (tzw. *extended tax liability*), gdy ma miejsce odroczenie podatku do czasu realizacji zysku w konsekwencji zmiany rezydencji przez podatnika, pojawiają się dwie jurysdykcje zainteresowane opodatkowaniem tego samego zysku. Niektóre państwa zdecydowały się na uregulowanie kwestii odnoszącej się odroczonego podatku od zrealizowanych zysków do czasu realizacji zysku, w zawieranych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. OECD w ramach inicjatywy dotyczącej przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków³ w ramach Działania 6 obejmującego zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych stwierdza, iż umowy podatkowe nie powinny uniemożliwiać stosowania podatków od wyjścia w sytuacji zmiany rezydencji podatkowej, ale sugeruje wykorzystywanie procedury wzajemnego porozumiewania jako potencjalnego rozwiązania kwestii podwójnego opodatkowania, która może pojawić się w takich sytuacjach.

Swoboda państw członkowskich w kreowaniu swoich systemów podatkowych ograniczona jest koniecznością respektowania fundamentalnych swobód traktatowych przewidzianych prawem unijnym. Przepisy w zakresie opodatkowania exit tax, jako rodzące konsekwencje podatkowe w momencie przeniesienia się podatnika do innego kraju, były przedmiotem analizy TS UE głównie w kontekście swobody przedsiębiorczości.

Swoboda przedsiębiorczości umożliwia obywatelom państw członkowskich zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, jak również podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, na terytorium innego państwa członkowskiego na warunkach określonych przez to państwo dla własnych obywateli.

Orzecznictwo TS UE uzasadnia dopuszczalność opodatkowania niezrealizowanych zysków w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, względami dotyczącymi zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej obejmującą czynnik czasowy, tj. rezydencję podatkową podatnika na terytorium kraju w ciągu okresu, w którym pojawiły się zyski (wyrok ws. *National Grid Indus BV*, C-371/10).

Jednocześnie Trybunał stwierdził, iż swobodę przedsiębiorczości naruszają przepisy przewidujące natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, już w chwili tego przeniesienia – jako rozwiązanie nieproporcjonalne. W ocenie Trybunału państwa członkowskie powinny określić alternatywne dla podatnika warianty opodatkowania obejmujące płatność natychmiastową, odroczenie płatności lub rozłożenie jej na raty. W sytuacji odroczenia płatności podatku

³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports.

państwa członkowskie mogą określić odsetki lub wymagać gwarancji bankowych, co powinno jednak następować z uwzględnieniem okoliczności sprawy obejmujących rzeczywiste ryzyko niepobrania podatku (wyrok w sprawie *DMC MBH*, C-164/12).

Podobnie z orzeczeń wydanych w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków osób fizycznych (wyroki ws. *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02 i ws. *N*, C-470/04) można wywnioskować, iż zasadniczo stanowi ono ograniczenie swobody przedsiębiorczości, które może być jednak uzasadnione względami związanymi z zachowaniem integralności bazy podatkowej. Przyjęte rozwiązania muszą być jednak proporcjonalne.

W związku z orzecznictwem TS UE państwa członkowskie zmodyfikowały swoje przepisy przewidujące opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, wprowadzając opcje rozłożenia płatności na raty lub odroczenia jej do momentu realizacji zysków. Np. w Holandii w przypadku emigracji, przeniesienia siedziby czy fuzji transgranicznej, które powodują naliczenie podatku od wyjścia, podatnik podatku dochodowego od osób prawnych ma do wyboru dobrowolną natychmiastową zapłatę podatku od wyjścia, płatność w momencie realizacji zysku kapitałowego lub zapłatę w dziesięciu ratach rocznych, niezależnie od momentu realizacji zysku.

Obecnie państwa członkowskie będą obowiązane do dostosowania swoich regulacji w zakresie opodatkowania *exit tax*, stosowanej w odniesieniu do osób prawnych, do zakresu przewidzianego dyrektywą ATAD.

Systematyka przepisów prawa dotyczących zasad opodatkowania podatkiem dochodowym, wynikająca z konstytucyjnej równości podmiotów w prawie nakazuje stosowanie analogicznych rozwiązań dotyczących osób prawnych oraz fizycznych, z uwzględnieniem jednak specyfiki wynikającej z odrębności podmiotowej osób fizycznych i osób prawnych oraz faktu, że w zakresie osób fizycznych państwo może wprowadzić inne regulacje, niż przewiduje Dyrektywa ATAD.

Uwzględniając powyższe, również w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono zmiany, które umożliwią także opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych osiąganych przez osoby fizyczne zarówno prowadzące działalność gospodarczą, jak i nie prowadzące działalności gospodarczej, w przypadku przeniesienia poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku lub zmiany rezydencji podatkowej. Jednakże w przypadku osób fizycznych przewiduje się wprowadzenie progu kwotowego w wysokości 2 mln zł dla wartości aktywów objętych podatkiem od niezrealizowanych zysków. Próg ten będzie miał zastosowanie do wszystkich osób fizycznych (zarówno nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i prowadzących taką działalność). Należy zaznaczyć, iż wprowadzenie takiego progu dla osób prawnych nie jest dopuszczalne dyrektywą ATAD. Ponadto w przypadku tzw. majątku osobistego opodatkowanie *exit tax* zakłada się dodatkowe ograniczone działania omawianej regulacji do określonych kategorii składników majątku tj. wyłącznie do ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziałów w spółce, akcji i innych papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych

Konkretyzacja zdarzeń z którymi wiązać się będzie konieczność wykazania niezrealizowanych zysków jest zawarta w Dyrektywie i znajduje swoje odzwierciedlenie w przygotowywanym projekcie. Zdarzeniami tymi są:

- 1) przeniesienie przez polskiego rezydenta do swojego zagranicznego zakładu składnika majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przeniesienie przez nierezydenta do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnika majątku dotychczas związanego z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;
- 3) przeniesienie przez nierezydenta do innego państwa całości lub części działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.
- 4) zmiana rezydencji podatkowej przez polskiego rezydenta w wyniku której Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu do innego państwa.

Z powyższego wynika, iż opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków zasadniczo dotyczy ma przypadków transgranicznego przeniesienia składników majątku „w ramach tego samego podatnika”.

Zgodnie z projektem dla podatników podatku PIT obowiązywać mają 2 stawki - 3% podstawy opodatkowania (gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku) i stawka 19% w pozostałych sytuacjach. W przypadku podatników CIT stawka podatku wynosić ma 19% podstawy opodatkowania.

Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowić ma suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. Z kolei dochód z niezrealizowanych zysków stanowić ma nadwyżka wartości rynkowej przeniesionego składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji podatkowej, ustalonej na dzień jego przeniesienia ponad jego wartość podatkową.

Przewiduje się, że omawiane przepisy wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

II. Zmiany w zakresie klauzuli ogólnej w związku z ATAD

Projekt ustawy w tej części wprowadza zmiany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm., dalej: *Ordynacja podatkowa* lub *Op*), ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. *o postępowaniu egzekucyjnym w administracji* (Dz. U. z 2017 r. poz. 1201, 1475, 1954 i 2491), ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego* (Dz. U. z 2017 r., poz. 1453) oraz ustawie o KAS.

Główne zmiany objęte projektem w tym zakresie dotyczą:

- a) częściowej implementacji dyrektywy Rady 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* (ATAD)

- b) wprowadzenia rozwiązań, które mogą wpłynąć na zwiększenie efektu prewencyjnego przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania oraz doprecyzowujących niektóre ich elementy,
- c) wprowadzenia zmian wpływających na poprawę ekonomiki postępowań przeciwko unikaniu opodatkowania,
- d) doprecyzowania roli Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „Szef KAS”), jako organu podatkowego, w zakresie wykonywania zadań dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania,
- e) dodania do słowniczka pojęć nowej definicji dot. środków ograniczających umowne korzyści. Środki ograniczające umowne korzyści to przepisy lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z międzynarodowych umów, których stroną jest Rzeczpospolita Polska dotyczących problematyki unikania podwójnego opodatkowania.

Zmiany objęte projektem zmierzają do pełniejszej realizacji wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz mają na celu dalsze ograniczanie zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej. Stanowią one także element ewolucji rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 13 maja 2016 r. *o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. z 2016 r., poz. 846, z późn. zm., dalej: ustawa zmieniająca z 2016 r.), która przywróciła do polskiego systemu prawnego tzw. generalną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

W zakresie zmian dostosowawczych do przepisów prawa UE, projekt stanowi także odzwierciedlenie woli ustawodawcy unijnego, wskazującego w preambule do dyrektywy ATAD na konieczność przywrócenia zaufania do systemów podatkowych, w kontekście umożliwienia państwom członkowskim utrzymania suwerenności podatkowej. W tym celu, dyrektywa ATAD ustanawia minimalny poziom ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych, w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w UE.

Implementacja przepisów dyrektywy 2016/1164/UE w zakresie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Celem dyrektywy ATAD jest zwiększenie skuteczności krajowych systemów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w zakresie przeciwdziałania erozji bazy podatkowej na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza jego obszar. Cel ten ma zostać osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE najbardziej podstawowych rozwiązań (instytucji) prawnych, obliczonych na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej.

Charakter przepisów zawartych w dyrektywie ATAD stanowi wyraz politycznego dążenia do zapewnienia, aby podatki były płacone w jurysdykcji, w której generowane są zyski podatników i wytwarzana jest wartość ekonomiczna. Dyrektywa stanowi emanację prac Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w ramach inicjatywy dotyczącej przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS – base erosion and profit shifting). Realizuje ona część zaleceń OECD, sformułowanych w raportach końcowych BEPS, wpisując je w kontekst prawny funkcjonujący w państwach członkowskich.

Polska, jako członek OECD także zobowiązana jest do wdrożenia wniosków płynących ze sprawozdań końcowych OECD, dotyczących piętnastu działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków. Należy przy tym zauważyć, iż w konkluzjach Rady UE z 8 grudnia 2015 r. stwierdzono m.in., że dyrektywy UE powinny być preferowanym narzędziem wdrażania na szczeblu UE wyników prac OECD dotyczących BEPS. Forma prawna dyrektywy pozwala bowiem na wdrażanie przez państwa członkowskie UE wniosków BEPS w jednolity i skoordynowany sposób, co ma znaczenie dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Jak zauważono w preambule do dyrektywy ATAD, w przypadku rynku, który tworzą ściśle powiązane ze sobą gospodarki, konieczne jest przyjęcie wspólnego podejścia strategicznego i skoordynowanie działań, aby poprawić funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zmaksymalizować pozytywne efekty inicjatywy przeciwdziałającej erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków.

Przepisy dyrektywy ATAD mają charakter regulacji de minimis. Wyznaczają one zatem jedynie ogólny, minimalny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Z uwagi na funkcjonowanie w ramach UE 28 odrębnych porządków prawnych i specyfikę regulowanej materii uznano, iż państwa członkowskie będą w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych. Konsekwencją tego jest możliwość przyjęcia na gruncie krajowym bardziej restrykcyjnych kryteriów przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, niż przewidziane w treści dyrektywy ATAD. Charakter dyrektywy jako regulacji de minimis zwiększa zatem zakres swobody państw członkowskich w doborze sposobu wdrożenia poszczególnych instytucji prawnych przez nią przewidzianych.

Definicje środków ograniczających umowne korzyści oraz korzyści podatkowej, a także właściwość rzeczowa Szefa KAS

W projektowanych przepisach proponuje się wprowadzenie wspólnej w obrębie Ordynacji podatkowej definicji „korzyści podatkowej”. Zgodnie z brzmieniem projektowanego art. 3 pkt 16 Ordynacji podatkowej, będzie nią korzyść wynikająca z uzgodnienia, polegająca na:

- a) niepowstaniu zobowiązania podatkowego, odsunięciu w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżeniu jego wysokości,
- b) powstaniu lub zawyżeniu straty podatkowej,
- c) powstaniu nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższeniu kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- d) braku obowiązku pobrania przez płatnika podatku, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

Pojęcie „korzyść podatkowa” było wcześniej zdefiniowane w art. 119e Ordynacji podatkowej na potrzeby Rozdziału 1 Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania Działu IIIA Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Projekt przewiduje uchylenie art. 119e Ordynacji podatkowej. Za korzyść podatkową, zgodnie w tym przepisem, uznaje się dotychczas:

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości lub powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,

- 2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Zastosowanie wspólnej definicji „korzyści podatkowej” w projekcie ustawy jest uzasadnione z uwagi na cel projektowanych przepisów.

Działania podatników, zmierzające do minimalizowania obciążeń podatkowych przez wykorzystanie różnic w opodatkowaniu zachodzących na styku krajowych i międzynarodowych jurysdykcji podatkowych stanowi niebezpieczne zjawisko, które w efekcie może prowadzić do nadużywania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i do nabywania korzyści umownych w sytuacjach, które – z perspektywy państw zawierających te umowy – nie powinny prowadzić do takich podatkowo korzystnych rezultatów. W konsekwencji, zawierane przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania obejmują coraz większą liczbę klauzul, które nakierowane są na przeciwdziałanie nadużyciom i których zastosowanie prowadzi do ograniczenia korzyści, które wynikać mogą z tych umów. Zjawisko to w szczególności dotyczy korzyści powstałych w związku z utworzeniem struktur o sztucznym charakterze lub nadużyciem pozostałych przepisów umowy. Przykładami takich klauzul są przepisy art. 24 Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku⁴ lub art. 29 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga⁵ w zakresie podatków od dochodu i majątku.

Jednocześnie, Rzeczpospolita Polska podpisała i ratyfikowała Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzoną w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., podpisaną w Paryżu dnia 7 czerwca 2017 r.⁶ Konwencja ta zakłada wprowadzenie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul ograniczających możliwość korzystania z przywilejów danej umowy w sytuacji, gdy głównym celem lub jednym z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia danej struktury było uzyskanie takich korzyści, a ich uzyskanie byłoby sprzeczne z przedmiotem lub celem odpowiednich postanowień umownych (art. 7 ust. 1 Konwencji). Obecnie zakładane jest, że taka regulacja zostanie wprowadzona do ponad pięćdziesięciu zawartych przez Polskę umów (a docelowo nawet do 78 umów).

Wprowadzenie do ustawy pojęcia środków ograniczających umowne korzyści uzasadnione jest uproszczeniem przepisów Ordynacji podatkowej, tj. chęcią ograniczenia konieczności wielokrotnego powtarzania w zmieniających przepisach opisowego charakteru tych środków. Stosowanie tych środków wymaga odpowiedniego otoczenia procesowego. Z tego względu proponuje się przede wszystkim ich zdefiniowanie w art. 3 Ordynacji podatkowej.

⁴ Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r., Dz. U. z 1996 r. Nr. 30 poz. 131).

⁵ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r., Dz. U. z 1996 r. nr 110 poz. 527.

⁶ „*Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting*”.

Wprowadzana definicja zostaje użyta w kilkunastu przepisach ustaw wprowadzanych lub zmienianych omawianą nowelizacją. Jednym z celów takiego działania jest to, aby stosowanie art. 119a oraz środków ograniczających umowne korzyści odbywało się w zbliżonej procedurze, gdyż są to regulacje o podobnym charakterze i celu działania (vide np. art. 119m, art. 200 § 3, art. 210 § 2b, art. 239d § 2)

Przez środki ograniczające umowne korzyści należy szeroko rozumieć postanowienia (przepisy) umów podatkowych. Pojęcie to należy również traktować jako odwołanie do innych środków ograniczających umowne korzyści.

W tym zakresie zwrócić uwagę należy, że z zasad wykładni umów międzynarodowych w szczególności z obowiązku stosowania umowy w dobrej wierze wyprowadzana jest ogólna reguła przewagi treści nad formą czynności prawnych, która uniemożliwiać ma nadużywanie postanowień umów podatkowych. Koncepcja ta nawiązuje do stanowiska Klaus Vogla, będącego wielkim autorytetem w dziedzinie międzynarodowego opodatkowania, a w szczególności w zakresie traktatów podatkowych.⁷ Klaus Vogel dostrzegał problem w stosowaniu krajowych środków prawnych do tych przypadków unikania opodatkowania, które związane były ściśle z niewłaściwym korzystaniem z postanowień umów podatkowych. Celem projektodawcy jest w tym przypadku objęcie zakresem pojęcia środków ograniczających umowne korzyści do środków przeciwdziałających nadużyciu tych umów.

W zakresie przedmiotowym omawianych zmian proponuje się usunięcie art. 119b § 2 Ordynacji podatkowej. Umieszczenie i treść tego przepisu wskazuje bowiem wyraźnie, że do środków ograniczających umowne korzyści stosować należy odpowiednio również przepisy o charakterze materialnym, które umieszczone zostały w rozdziale 1 działu IIIa Ordynacji podatkowej. Porównanie dotychczasowych środków ograniczających umowne korzyści z krajową generalną klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania, zdefiniowaną w tym rozdziale, wskazuje, że są to instytucje o zauważalnie odmiennych warunkach i przesłankach stosowania. Zastosowanie środków ograniczających umowne korzyści powinno być zapewnione, jak dotychczas, w ramach istniejącej procedury opisanej w rozdziale 2 działu IIIa Ordynacji podatkowej, co określa proponowany art. 119g § 8 Ordynacji podatkowej.

Zmiany w art. 13 § 2 Ordynacji podatkowej – właściwość Szefa KAS w zakresie przeciwdziałaniu unikania opodatkowania

W projekcie ustawy (art. 13 § 2 Ordynacji podatkowej) proponuje się regulację, że Szef KAS jest właściwym organem podatkowym w sprawach, w których może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, jest organem odwoławczym od decyzji wydanych w sprawach, stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia, a także w sprawach postępowań podatkowych w przypadku unikania opodatkowania.

⁷ K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition, 1997 [pełen tytuł publikacji: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition, A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice].

Opisane zmiany uzasadniają uzupełnienie zadań Szefa KAS w ustawie o KAS o przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Konsekwencją wprowadzenia ustawy zmieniającej było utworzenie w Ministerstwie Finansów komórki dedykowanej stosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Proponowany przepis stanowiłby wyraźną podstawę do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przez Szefa KAS również w inny sposób, niż prowadzenie postępowań podatkowych, o których mowa w art. 119g Op, i koncentracji wykwalifikowanych w tym zakresie pracowników w strukturze KAS.

W projektowanym art. 119gd Ordynacji podatkowej uregulowano właściwość rzeczową organu uprawnionego do wydania decyzji o zabezpieczeniu w postępowaniu, w którym ma zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Przyjęto, że organem właściwym do wydania tej decyzji będzie organ podatkowy określony w art. 13 § 1 Op. Rozwiązanie to ma na celu pozostawienie we właściwości naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych kompetencji związanych z zabezpieczeniem przedwymiarowym, po wszczęciu lub przejęciu w całości lub w części postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno – skarbowej przez Szefa KAS, na mocy art. 119g. Jednocześnie projektowana regulacja przesądza o charakterze kompetencji Szefa KAS na mocy art. 119g, które związane są ściśle z zastosowaniem art. 119a. Odciążenie Szefa KAS, w ramach prowadzonego postępowania podatkowego, z obowiązku wydania decyzji o zabezpieczeniu, jest związane z faktem, iż właściwe organy podatkowe posiadają większą wiedzę o podatniku i jego sytuacji majątkowej. W tym kontekście jest zasadne pozostawienie tym organom uprawnień do zabezpieczenia należności pieniężnej przed wymiarem, co minimalizuje ryzyko wierzyciela co do niewykonania lub nienależytego wykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego. Jednocześnie uznano, że wydanie decyzji o zabezpieczeniu, w toku postępowania podatkowego albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3, następuje po zasięgnięciu opinii Szefa KAS (art. 119gd § 2).

Ograniczenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania

Katalog przepisów uwzględnionych w art. 14b § 2a lit. a-c Ordynacji podatkowej ma charakter otwarty oraz obejmuje przykładowe sytuacje, gdy przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego:

- 1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych;
- 2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, odnosząc się do transakcji lub innej czynności poprzez ocenę jej uzasadnienia ekonomicznego, lub dokonania jej w warunkach sztuczności lub w celu nadużycia prawa, w tym w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, np. art. 4a pkt 23, art. 12 ust 13 i 14, art. 22c updog.
- 3) dotyczące środków ograniczających umowne korzyści.

Obowiązującej od 15 lipca 2016 r. generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania towarzyszy instytucja wydawania tzw. opinii zabezpieczających. Polega ona na możliwości uzyskania stanowiska Szefa KAS, w którym organ ten ocenia, czy w danym stanie

faktycznym opisanym przez podatnika klauzula mogłaby mieć zastosowanie. Opinie zabezpieczające stanowią więc instrument, z którego podatnik powinien korzystać, jeżeli poszukuje zabezpieczenia swojej sytuacji prawnej z perspektywy uniknięcia zarzutu prowadzenia agresywnej optymalizacji podatkowej.

Jednakże, pomimo wprowadzenia instytucji opinii zabezpieczającej, nie ma przepisu w Ordynacji podatkowej, który wyłączałby *explicite* możliwość zadawania przez podatników pytań w formule indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczących zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (choć wyłączenie takie można wywieść z wykładni systemowej przepisów regulujących te instytucje). Brak jest również przepisów wyłączających możliwość wnioskowania o wydanie interpretacji indywidualnej w stosunku do przepisów klauzul szczególnych lub środków ograniczających umowne korzyści, mimo iż materialne prawo podatkowe zawiera przepisy podobne w swoim charakterze do generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Są to środki ograniczające umowne korzyści, tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania oraz klauzula nadużycia prawa (np. art. 5 ust. 5 upu).

W orzecznictwie sądów administracyjnych potwierdzona została, wynikająca z art. 14 § 5b Op, możliwość nie wydawania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że pytania wnioskodawcy dotyczą zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 228/17). Z tych powodów, w ocenie projektodawcy zasadnym jest wprowadzenie przepisów, które będą ograniczały możliwość uzyskiwania interpretacji indywidualnych w zakresie możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jak również tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, które wprowadzone zostały do poszczególnych ustaw podatkowych, np. art. 12 ust. 12 – 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁸ oraz środków ograniczających umowne korzyści.

Należy zwrócić uwagę, że postępowanie w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie jest obliczone w swoich założeniach na dokonywanie oceny złożonych zagadnień, mogących pojawić się w toku postępowania podatkowego, w którym może zostać wydana decyzja z zastosowaniem przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania. Z tychże względów, zaproponowano uzupełnienie art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej o negatywne przesłanki wszczęcia postępowania w zakresie wydania interpretacji indywidualnej, które będą odnosić się do przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, takich jak zawarte w rozdziale 1 działu IIIa (generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania), środki ograniczające umowne korzyści, klauzuli nadużycia prawa zawartej w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania oraz zagranicznej spółce kontrolowanej.

Forma rozstrzygnięcia wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w przypadku spełnienia przesłanek zawartych w art. 14b § 5b Op; uprawnienia nadzorcze Szefa KAS

Zgodnie z projektowanym art. 14b § 5b Op odmawia się w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

- stanowić czynność lub element czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (określonej w art. 119a § 1 Op),
- być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub
- stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 upu.

Wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w zakresie wydania interpretacji indywidualnej (na podstawie art. 165a § 1 w zw. z art. 14h Ordynacji podatkowej), z uwagi na wystąpienie przesłanek, o których mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, w ocenie projektodawcy nie stanowi wystarczającej regulacji, w sytuacji, gdy w zakresie elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić unikanie opodatkowania. Stąd celowym w ocenie projektodawcy jest wprowadzenie powyższej regulacji.

W przypadku otrzymania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej organ interpretacyjny powinien występować do Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii, o której mowa w art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej już po sprawdzeniu braków formalnych wniosków i po wykluczeniu innych przeszkód uniemożliwiających wszczęcie postępowania i rozpatrzenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Postanowienie oparte o przesłanki wskazane w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej jest w istocie wydawane po przeprowadzeniu postępowania oraz po merytorycznym rozpoznaniu wniosku zainteresowanego podmiotu. Stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) jest oceniany bowiem także w kontekście przepisów, o które pyta wnioskodawca. Z tego względu zasadna jest zmiana, zgodnie z którą art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej stanowiłby samodzielną podstawę do wydania postanowienia w przedmiocie odmowy wydania interpretacji, na które będzie służyć zażalenie. Organ interpretacyjny, w myśl projektu, na tych samych zasadach odmówi wydania interpretacji indywidualnej także w przypadku, w którym zaistnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Z uwagi na fakt, że schematy unikania opodatkowania stanowią zazwyczaj szereg skomplikowanych czynności, ich poszczególne fragmenty mogą być przedmiotem odrębnych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. Taka fragmentaryzacja schematów unikania opodatkowania może stanowić formę wykluczenia lub utrudnienia możliwości zastosowania art. 14b § 5b Op, co nie jest zgodne z *ratio legis* przepisu. Proponuje się zatem doprecyzować w nowododawanym art. 14b § 5d Op, że organ interpretacyjny może, dla celów stosowania omawianej regulacji, łączyć elementy stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) zawarte w więcej niż jednym wniosku złożonym przez wnioskodawcę lub wnioskodawców mogących uczestniczyć w tej samej czynności. Organ interpretacyjny będzie mógł zastosować art. 14b § 5b wobec kilku wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, jeżeli wobec elementów

stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) wynikających z tych wniosków zaistnieje uzasadnione przypuszczenie spełnienia przesłanki z art. 119a Op, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 5 ust. 4 i 5 uptu. Opisywana zmiana ma charakter jedynie redakcyjny i uwypuklający prewencyjny charakter tej regulacji, bowiem na podstawie dotychczasowej treści art. 14b § 5b Op orzecznictwo sądów administracyjnych interpretowało omawianą normę zgodnie z jej *ratio legis*, tj. dostrzegając, że elementy schematu optymalizacyjnego mogą być dzielone na kilka wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, por. np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 676/17. Termin „uzasadnione przypuszczenie” nie został zdefiniowany w Op, co pozwala organowi podatkowemu na swobodę w zakresie wywiedzenia spełnienia tej przesłanki i korzystania z faktów i informacji znanych mu z urzędu. Wystąpienie uzasadnionego przypuszczenia może być zatem wywiedzione także z okoliczności złożenia przez wnioskodawcę lub inne powiązane podmioty innych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, które będą uzupełniać przedstawiony stan faktyczny (zdarzenie przyszłe).

Modyfikacja art. 14b § 5b Op będzie dotyczyć także przesłanek, po spełnieniu których organ interpretacyjny odmówi wydania interpretacji indywidualnej. Z uwagi na fakt, że organ interpretacyjny nie jest uprawniony do wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Op oraz nie jest uprawniony do prowadzenia postępowania dowodowego, nie jest zasadne, aby oceniał on również przesłanki zawarte w art. 119b § 1 tej ustawy. W szczególności, organ interpretacyjny nie powinien oceniać wysokości potencjalnej korzyści podatkowej lub być związany wskazaną przez wnioskodawcę wysokością korzyści podatkowej albo informacją, że wnioskodawca otrzymał lub otrzyma opinię zabezpieczającą. Z tego względu, odmowa wydania interpretacji indywidualnej nastąpi w przypadku powzięcia uzasadnionego przypuszczenia, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego spełniają definicję unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub stanowić nadużycie prawa w rozumieniu art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT .

Szef KAS uzyska ponadto nadzorcze uprawnienie do uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej z uwagi na wystąpienie przesłanki określonej w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Zmiana ta wpisuje się w uprawnienia nadzorcze Szefa KAS, które zostały określone w art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej.1.2.4. Zmiany w art. 14 n Op. – uchyłanie interpretacji indywidualnych

W obecnym stanie prawnym Szef KAS nie posiada uprawnienia pozwalającego na eliminację z systemu prawnego interpretacji indywidualnych wydanych po rozpatrzeniu wniosków spełniających kryteria zawarte w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Przyznanie takiego uprawnienia Szefowi KAS przyczyni się do uszczelnienia systemu interpretacji indywidualnych. W niektórych, pojedynczych, przypadkach organ interpretacyjny może nie dostrzec dostatecznie wcześniej nowego schematu unikania opodatkowania (nadużycia prawa) lub nie połączyć kilku wniosków składających się na spójny stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) prowadzący do unikania opodatkowania (nadużycia prawa).

Biorąc pod uwagę, że instytucja wydawania interpretacji indywidualnych jest i będzie narażona na rozpatrywanie coraz bardziej wyrafinowanych wniosków, których zadaniem

będzie ominięcie przesłanek zawartych w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, zasadne jest przyznanie Szefowi KAS omawianego uprawnienia. Uprawnienie to stanowiłoby pewnego rodzaju wentyl bezpieczeństwa i podnosiłoby nieopłacalność działalności gospodarczej polegającej m.in. na oferowaniu klientom sprzedaży podmiotów „wyposażonych” w oczekiwaną interpretację indywidualną.

W założeniu uprawnienie to stosowane byłoby przez Szefa KAS tylko wyjątkowo, ponieważ nadal do głównych zadań Krajowej Informacji Skarbowej należałaby identyfikacja stanów faktycznych i zdarzeń przyszłych mogących prowadzić do wydania decyzji opisanych w omawianym przepisie.

Moc wiążąca uchylonej interpretacji indywidualnej będzie określana na podstawie dotychczas stosowanych przepisów..

Zgodnie z art. 14e §1 Op. Szef KAS może z urzędu:

- 1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub Trybunału Sprawiedliwości UE,
- 2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Proponuje się dodanie punktu 3 do niniejszego przepisu art. 14e §1, zgodnie z którym Szef KAS będzie mógł z urzędu uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki, wymienionej w art. 14b § 5b. i odmówić, w drodze postanowienia na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.

Zmiany w przepisach art. 14na odnoszących się do mocy ochronnej interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych w przypadku unikania opodatkowania

Zgodnie z przepisem art. 14na dotychczasową treść przepisu oznacza się jako §1 oraz dodaje się punkt 3, zgodnie z którym przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Do przepisu art. 14 na, proponuje się ponadto dodanie §2, zgodnie z którym przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1 pkt 1-3, jest skutkiem zastosowania się do wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów zawartych w objaśnieniach podatkowych.

W uzasadnieniu do ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, w zakresie art. 14na Ordynacji podatkowej, stwierdzono m.in., że „(...) *W związku z przewidzianym wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu*

opodatkowania zasadnym jest wprowadzenie rozwiązania wyłączającego ochronę prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzenia, które stanowi unikanie opodatkowania. Nie ma uzasadnienia, aby podmiot, który unika opodatkowania, korzystał z ochrony wynikającej z uzyskanej interpretacji indywidualnej oraz mógł powoływać się na nieograniczone bezpieczeństwo prawne. Z uwagi na skutki ochronne interpretacji podatkowych (zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku) brak proponowanego rozwiązania w zasadniczy sposób ograniczał będzie, a niejednokrotnie wyłączał, stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dlatego też zmiana w przedmiotowym zakresie powinna wyłączać ochronę prawną, uregulowaną w art. 14k–14n Ordynacji podatkowej. Proponuje się zatem wyłączenie ochrony w przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element (część) czynności będących przedmiotem decyzji w związku z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania”.

Podobną funkcję ochronną dla podatnika mogą sprawować instytucje takie jak utrwalona praktyka interpretacyjna, interpretacja ogólna oraz objaśnienia podatkowe. Także w tym przypadku ich skutki ochronne nie mogą wyłączać stosowania przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania oraz klauzuli nadużycia prawa w podatku od towarów i usług. Dotychczas funkcję tę realizowało odesłanie do art. 14na Op zawarte w treści art. 14n § 4 Ordynacji podatkowej. W projekcie zdecydowano się dokonać przesunięcia tej regulacji z dotychczasowego art. 14n wprost do treści art. 14na Op. Pouczenie o treści art. 14na Op będzie stanowiło obligatoryjną część interpretacji indywidualnej. Jednocześnie w celu uniknięcia wątpliwości wprowadzona została regulacja intertemporalna. Zgodnie z tym przepisem *jeżeli korzyść podatkowa uzyskana do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania tych przepisów wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego, dotyczących stosowania tych przepisów, zawartych w objaśnieniach podatkowych, do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 14n § 4 ustawy zmienianej w art. 1 w wersji obowiązującej na dzień uzyskania korzyści podatkowej.*

Powyższe unormowanie należy odczytywać łącznie z art. 29 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz. U. poz. 2255 ze zm.). Wskazaną ustawą wprowadzono § 4 w art. 14n Ordynacji podatkowej – tj. unormowanie, w którym wskazano między innymi na moc ochronną zastosowania się do objaśnień podatkowych i utrwalonej praktyki interpretacyjnej przepisem przejściowym oraz jej ograniczenie w sytuacji unikania opodatkowania. Przepis art. 29 wymienionej ustawy z 16 grudnia 2016 r. wskazuje, że przepis art. 14n § 4 Op ma zastosowanie do okresów rozliczeniowych rozpoczynających się od dnia 1 stycznia 2017 r. (tj. od dnia wejścia w życie tamtej ustawy). Łączna analiza ww. art. 29 oraz projektowanego art. 9 ust. 4 wskazuje, że projektowane rozwiązania oznaczają jedynie zmianę redakcyjną, tj. zastąpienie odesłania w treści art. 14n § 4 Ordynacji podatkowej do art. 14na tej ustawy na bezpośrednie uregulowanie w tym drugim przepisie braku ochrony w unikania opodatkowania, nadużycia

prawa w podatku od towarów i usług lub zastosowania środków ograniczających korzyści podatkowych.

Zakaz przenoszenia winy z płatnika na podatnika w przypadku istnienia powiązań lub struktur powierniczych

Zgodnie z art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej, płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony. Odpowiedzialność płatnika jest wyłączona zgodnie z § 5 ww. przepisu, między innymi, gdy podatek nie został pobrany z winy podatnika. Niemniej jednak w pewnych sytuacjach wyłączenie tego obowiązku może być nadużywane przez płatnika, co jest związane z ryzykiem unikania opodatkowania, bądź niedokładnego uregulowania zobowiązań podatkowych. Do takich sytuacji należy zaliczyć:

- 1) Występowanie kontroli między płatnikiem i podatnikiem zgodnie z przepisami art. 30f ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 24a ust 3 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – ponieważ dotyczy to relacji, które często występują w strukturach agresywnej optymalizacji podatkowej (kontrola umożliwia manipulację przepływami środków finansowych i niefinansowych bez uzasadnienie ekonomicznego poza uniknięciem podatku);
- 2) Posiadanie przez podatnika lub płatnika rezydencji podatkowej, miejsca rejestru lub lokalizacji w rajach podatkowych lub innej jurysdykcji, z którą Polska nie ma podstaw prawnych do wymiany informacji podatkowych – ponieważ ww. jurysdykcje najczęściej służą do unikania lub uchylania się od opodatkowania ze względu na obowiązujące tam bardzo niskie lub zerowe opodatkowanie dochodu oraz tajemnicę w stosunku do informacji właściwych dla stosowania przepisów podatkowych w innych państwach;
- 3) Zarządzanie lub kontrolowanie, bezpośrednio lub pośrednio, przez podatnika lub płatnika, lub przebywanie przez któregoś z nich w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel/fundator lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym – ponieważ stosunki o charakterze powierniczym, w szczególności te dotyczące zagranicznych fundacji lub trustów, ze względu na specyfikę ich funkcjonowania (duża anonimowość podmiotów funkcjonujących w ramach fundacji lub trustów oraz daleko idąca ochrona majątku w dyspozycji fundacji lub trustu oraz bardzo preferencyjne opodatkowania tych podmiotów fundacji i trustów) są często związane z unikaniem opodatkowania, w tym z próbami wyjścia poza zakres zastosowania przepisów skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania, takich, jak przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych lub ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania,
- 4) Niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnieniach, który posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale lub co najmniej 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządczych, lub co najmniej 10% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.”.

Umożliwienie dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania przez inne organy podatkowe

Prognozuje się, że postępowania podatkowe w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści będą prowadzone przede wszystkim w wyniku przejęcia takich postępowań od naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych oraz organów podatkowych będących jednostkami samorządu terytorialnego. W przypadku naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego możliwe jest także przejęcie odpowiednio kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w celu wszczęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS. W obecnym stanie prawnym, z uwagi na brzmienie art. 13 § 2 pkt 7 Ordynacji podatkowej, należy przyjąć, że organy podatkowe inne niż Szef KAS nie mogą dokonywać zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania.

Proponowane uzupełnienie art. 33 Ordynacji podatkowej umożliwi organom podatkowym dokonanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania w okolicznościach wymienionych w art. 33 § 1 i 2 Op. Brak takiej regulacji oznaczałby bowiem, że podatnicy i płatnicy, do czasu przejęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS, będą przede wszystkim mogli wyzbywać się majątku mogącego stanowić podstawę do wykonania zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania. Dodatkową zachętę do takich działań może stanowić dla podatników ryzyko ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania. W tym scenariuszu spodziewane działania mogą polegać na przesuwaniu aktywów z podmiotu zagrożonego otrzymaniem decyzji wydanej na podstawie art. 119a lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do np. powiązanego podmiotu wolnego od takiego ryzyka.

Z uwagi na fakt, że w przypadku dokonywania zabezpieczeń zobowiązań podatkowych istotne jest szybkie i efektywne działanie, wskazane jest przyznanie organom podatkowym innym niż Szef KAS stosownego uprawnienia. Podkreślić należy, że choć te organy podatkowe nie mogą stosować klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści, to przepisy Ordynacji podatkowej nie stoją na przeszkodzie prowadzeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego w kierunku stwierdzenia unikania opodatkowania i przekazania prowadzonego postępowania Szefowi KAS. Istotne jest także to, aby żmudne i kosztowne postępowania podatkowe w zakresie unikania opodatkowania nie były prowadzone wobec podatników, którzy wyzbywają lub wyzbyli się już majątku, co będzie prowadzić do bezskutecznej egzekucji administracyjnej i braku efektu fiskalnego.

Proponowana zmiana nie wpływa na regulację, zgodnie z którą decyzja organu I instancji w zakresie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie może być przedmiotem nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Podnosi jednak efektywność przepisów związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.

W przypadku przejęcia lub wszczęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS proponuje się, aby zgodnie z projektowanym art. 119gd § 1 Op organem właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej był organ pierwszej instancji uprawniony do orzekania w danym przedmiocie. Organ podatkowy

ustalony zgodnie z właściwością miejscową podatnika posiada bowiem większą wiedzę na temat dotychczasowego wypełniania przez podatnika zobowiązań podatkowych oraz dokonywanych przez niego czynności polegających na zbywaniu majątku. Organ ten jednak będzie zobligowany, w toku postępowania określonego w przepisach rozdziału 2 działu IIIa, do wystąpienia do Szefa KAS o opinię w zakresie dokonania zabezpieczenia, zaś Szef KAS będzie mógł – wyrażając pozytywną opinię – przekazać informacje określone w art. 33 § 4 Op.

Z uwagi na fakt, że postępowanie w sprawie zabezpieczenia cechuje się ograniczoną jawnością, o czym świadczą przepisy art. 165 § 5 pkt 4 oraz art. 200 § 2 pkt 2 Op, niezasadne jest aby podatnik był informowany o zasięgnięciu przez organ podatkowy opinii Szefa KAS. Z tego względu proponuje się wyłączenie stosowania art. 209 § 2 Op. Ponadto nie jest zasadne, aby formą wyrażenia opinii przez Szefa KAS, w danej sytuacji, było postanowienie (art. 209 § 5 Op).

Odsetki za zwłokę

Zgodnie z projektowanym pkt 7b do art. 54 §1 odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia złożenia wniosku o wydanie decyzji w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 119zfk §1 lub 2, od zaległości związanych z osiągnięciem korzyści podatkowej. Wobec powyższego organ podatkowy może zabezpieczyć zobowiązanie z tytułu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści jeszcze przed przekazaniem postępowania Szefowi KAS.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Jednym z założeń projektu jest wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania, zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub przepisów o cenach transferowych. Organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem tych przepisów ustalał będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe odpowiadające ułomkowi stwierdzonej w postępowaniu korzyści podatkowej.

Zasadniczym powodem wprowadzenia tych uregulowań jest niewystarczający efekt prewencyjny, jaki aktualnie wywierany jest przez przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz przepisy o cenach transferowych.

Pomimo przyjęcia przez projektodawcę założenia, że najistotniejszą funkcją klauzuli powinna być prewencja, to w ocenie projektodawcy trudno uznać, że konsekwencje zastosowania przedmiotowej klauzuli zniechęcają obecnie podatników do unikania opodatkowania.

Jak wskazuje się w doktrynie, jedną z wad obecnie obowiązującego kształtu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest jej niewielkie oddziaływanie prewencyjne „(...) gdyż zastosowanie klauzuli nie wymaga poniesienia dodatkowych konsekwencji przekraczających należne zobowiązanie podatkowe (czasami dodatkowe sankcje administracyjne są przewidziane. Występują one w takich państwach jak: Australia, Francja, Irlandia, Nowa Zelandia, Stany Zjednoczone i Węgry). Oznacza to, że unikający opodatkowania mogą być skłonni zaryzykować zastosowanie sztucznych konstrukcji, licząc na to, że konsekwencją zastosowania klauzuli będzie jedynie zapłata wyższego podatku, który byłby i tak zapłacony,

gdyby dana konstrukcja służąca unikaniu opodatkowania nie została zastosowana. Z punktu widzenia ekonomicznej analizy prawa brak kar zachęca do unikania opodatkowania, ponieważ unikanie opodatkowania nie zmniejsza użyteczności podatnika (zapłaci on podatek w prawidłowej wysokości określonej przez organy podatkowe lub podatek w niższej wysokości, jeśli zastosowane działania nie zostaną zakwestionowane)” (por. J. Kudła, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne, Analizy i Studia CASP nr 1(2)/2017).

W kontekście dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odwołać się można do teorii gier oraz problematyki analizy ryzyka w kontekście maksymalizacji korzyści podatkowych. Teoria gier jest dziedziną zajmującą się opisem sytuacji, w których uczestniczą podmioty świadomie podejmujące pewne decyzje, w wyniku których następują rozstrzygnięcia mogące zmienić ich położenie. Analogicznie do analizy ryzyka oraz podejmowania racjonalnych działań w teorii gier, planowanie podatkowe cechuje takie kształtowanie zobowiązań podatkowych, by maksymalizować korzyści podatkowe, przy jednoczesnym dążeniu do minimalizowania ryzyka. Celem projektodawcy jest, by sankcje z tytułu stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, pozwalały na zminimalizowanie ryzyka kalkulacji przez podatników, czy korzyść podatkowa, przewyższa ryzyko zakwestionowania transakcji.

W teorii ekonomicznej analizy prawa wskazuje się natomiast, że „(...) *na ogół nie uda się odstraszyć złodziei, przez wymaganie, aby wtedy, kiedy udało się ich złapać, musieli oddać, co ukradli. W celu odstraszenia złodziei prawo musi ustanowić wystarczające kary, tak by oczekiwana korzyść netto z przestępstwa była dla przestępcy ujemna” (por. R. Cooter, T. Ulen, Ekonomiczna analiza prawa, Wydanie II C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 598). Omawiając zagadnienie „przestępstwa racjonalnego” wskazuje się, że „(...) *Karanie przestępców ma charakter probabilistyczny. Sprawca może uniknąć wykrycia lub skazania, albo zostać złapany, ale nie skazany. Osoba racjonalnie podejmująca decyzje bierze pod uwagę prawdopodobieństwo wymierzenia kary, kiedy rozważa popełnienie dowolnego przestępstwa (...). Możemy powiedzieć, że racjonalni oszuści obliczają oczekiwaną wartość przestępstwa, która równa się korzyściom pomniejszonym o wysokość kary pomnożonej przez prawdopodobieństwo bycia schwytanym i skazanym. Jeśli na przykład grzywna za sprzeniewierzenie 1000 USD wynosi 2000 USD, a prawdopodobieństwo, że sprawca zostanie schwytyany i skazany wynosi 0,75, oczekiwana wartość kary wynosi $0,75 \cdot 2000 \text{ USD} = 1500 \text{ USD}$ ” (por. tamże, s. 601). Zakłada się, racjonalny przestępca będzie popełniał zakazany czyn, dopóki korzyści z niego wynikające będą przekraczały oczekiwaną karę.**

W ocenie projektodawcy, obecny kształt regulacji zawartych w dziale IIIa Ordynacji podatkowej świadczy, że unikanie opodatkowania stanowi „przestępstwo racjonalne” w rozumieniu teorii ekonomicznej analizy prawa, co może wręcz zachęcać do kontynuowania takich działań. Zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polega bowiem tylko na odebraniu nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej powiększonej, w niektórych sytuacjach, o należne odsetki z tytułu zaległości podatkowej. Podobny efekt ma zastosowanie umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Projektodawca odwołał się do konstrukcji zastosowanej w Ordynacji podatkowej w zakresie odsetek od zaległości podatkowych. Należy wyjaśnić, że konieczność zapłaty odsetek od zaległości podatkowej według podstawowej stawki nie jest elementem szczególnie odstrasającym czy penalizującym działanie podatnika. Podstawowa stawka odsetek za zwłokę wynosi od dnia 10.09.2014 r. 8%. Zastosowanie niektórych schematów unikania opodatkowania nie ma ponadto bezpośrednio na celu zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, w przypadku podatków dochodowych niektóre agresywne optymalizacje są przeprowadzane w celu powstania straty podatkowej, która w kolejnych latach będzie obniżała uzyskiwany dochód. Zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do zniwelowania nienależnie wykazanej straty podatkowej nie spowoduje konieczności zapłaty odsetek za zwłokę. Powyższe jest zasadniczym argumentem przeciw wprowadzeniu rozwiązań tego rodzaju, w myśl których zwiększona stawka odsetek od zaległości podatkowych, np. 250% stawki podstawowej, zniechęcałaby do unikania opodatkowania.

Kraje OECD stosują instytucje podobne do proponowanej w celu podniesienia prewencji działania przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Przykładowo, we Francji stawka dodatkowego podatku wynosi 40% lub 80% w zależności od wystąpienia przesłanek ustawowych. Zastosowanie brytyjskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wiąże się z zapłaceniem *penalty tax* w wysokości co najmniej 60% uzyskanej korzyści podatkowej. Australijska *Taxation Administration Act 1953* posługuje się natomiast rozbudowanym wzorem matematycznym pozwalającym wyliczyć wysokość karnego podatku w zależności od wystąpienia szeregu ustawowych przesłanek, który w niektórych sytuacjach może przekroczyć 100% korzyści podatkowej.

Podnieść należy, że projektodawca wspólnotowy w pkt 11 preambuły dyrektywy ATAD wskazuje na możliwość stosowania tego rodzaju instytucji stwierdzając, jak już wspomniano wcześniej, że „Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania kar, w przypadku gdy zastosowanie mają przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania”.

W kontekście cen transferowych warto podkreślić, że obecnie istniejące instrumenty sankcyjne przewidziane w art. 19 ust. 4 updog oraz art. 30d ust. 1 updog nie penalizują tego, co powinny tj. instrumenty te de facto sankcjonują podatników za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych, natomiast nie sankcjonują podatników za stosowanie w rozliczeniach nierynkowych mechanizmów. Innymi słowy nie istnieje obecnie w prawie podstawa do sankcjonowania podatnika, który pomimo, że posiada kompletną dokumentację cen transferowych, nie stosuje zasady ceny rynkowej i zaniża podstawę opodatkowania. Na gruncie istniejących przepisów podatnik taki od kwoty doszacowanego dochodu płaci bowiem podstawową stawkę podatku dochodowego.

Z powyższego wynika, że sprawy z zakresu cen transferowych nie są, co do zasady, obarczone żadną sankcją (jeśli podatnik przedstawi kompletną dokumentację). Co więcej, wyniki kontroli pokazują, że spraw, które skończyły się z zastosowaniem 50% sankcyjnej stawki podatku było zaledwie kilka w ciągu roku. Oznacza to, że aktualnie obowiązujące regulacje w zakresie sankcji dotyczących spraw z zakresu cen transferowych nie spełniają założenia o ich prewencyjnym efekcie oddziaływania.

Proponowana konstrukcja sankcji pozwoli na wyeliminowanie ww. problemów. Nadrzędnym celem projektowanej sankcji jest penalizowanie podatników za stosowanie nierynkowych mechanizmów prowadzących do zaniżania podstawy opodatkowania. Z kolei brak przedłożenia dokumentacji cen transferowych będzie sankcjonowane odrębnie. Ze względu bowiem na utrudnienia dla organów w badaniu rozliczeń i podniesienie kosztów kontroli, brak dokumentacji będzie okolicznością pozwalającą na podwyższenie stawki sankcyjnej w przypadku dokonania doszacowania.

W ocenie projektodawcy, zawierane przez Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie sprzeciwiają się temu, aby konsekwencją zastosowania środków ograniczających umowne korzyści było wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Umowy te nie regulują konsekwencji zastosowania tego instrumentu i pozostawiają dobór odpowiednich środków umawiającej się państwu-stronie umowy. Jeśli przyjąć, że umawiające się państwo mogłoby w przypadku zastosowania umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania domagać się również zapłaty odsetek za zwłokę, to na tej samej podstawie umawiające się państwo może ustanowić na gruncie krajowym inne środki, takie jak: dodatkowe zobowiązanie podatkowe lub odpowiedzialność karna.

Na mocy proponowanych przepisów art. 58a § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem:

- 1) art. 119a § 1 lub 7 Op,
- 2) środków ograniczających umowne korzyści,
- 3) tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c updog a także art. 24 ust. 19 i 20 updog,⁴
- 4) art. 11 updog lub art. 25 updog (tj. na podstawie przepisów o cenach transferowych) organ podatkowy ustalałby w tym samym akcie dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Do dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z zastosowaniem art. 119a § 1 lub 7 lub środków ograniczających umowne korzyści miałyby zastosowanie zasada, iż decyzji tej nie można byłoby nadać rygoru natychmiastowej wykonalności.
- 5) art. 30§ 1, gdy oświadczenie, o którym mowa w ust. 7b lub 7e pkt 2 updog lub oświadczenie, o którym mowa w ust. 13 lub 16 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika.

Zgodnie z projektowanymi przepisami ustawy w przypadkach wydania decyzji z zastosowaniem środków określonych w art. 58a § 1 Op , dodatkowe zobowiązanie wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Jeżeli wydawana jest decyzja w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podstawą opodatkowania jest dochód, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy składników wynikających z tej decyzji. Organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przyjmując, że środki określone w art. 58 § 1 Op mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako

ostatnie. Oznacza to, że w sytuacji, w której w wyniku weryfikacji rozliczeń podatkowych zidentyfikowane zostały inne nieprawidłowości (np. nieuprawnione zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów określonych wydatków), to wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego rozstrzygnięcia z zastosowaniem środków opisanych w art. 58 § 1 Op, który rzutować będzie na wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego, obliczany będzie jako ostatni. Przez składniki, decyzji, o której mowa powyżej, rozumie się stwierdzenie w zakresie, w jakim wynika ono z zastosowania przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 nienależnego:

- 1) zawyżenia straty podatkowej;
- 2) powstania straty podatkowej;
- 3) zaniżenia dochodu do opodatkowania, lub
- 4) niepowstania dochodu do opodatkowania.

W sytuacji określonej powyżej w punkcie 5. dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, od której płatnik nie pobrał podatku.

Podwojenie stawki

Zgodnie z projektowanym §4 art. 58a stawki w wysokości 40% oraz 10% opisane powyżej ulegają podwojeniu, jeżeli:

- 1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
- 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1-2 – w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanej z zastosowaniem tych środków;
- 3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych o której mowa w art. 9a updop lub art. 25a updof – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 3 i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej. Należy wskazać, że przedłożenie niekompletnej dokumentacji, a następnie jej uzupełnienie w pełnym zakresie wskazanym w wezwaniu przez organ podatkowy w określonym terminie nie będzie wywierało negatywnych skutków.

Jedną z przesłanek zastosowania podwojonej stawki, do całej wartości korzyści podatkowej, będzie uprzednie otrzymanie przez stronę postępowania ostatecznej decyzji z zastosowaniem art. 119a § 1 lub środków ograniczających umowne korzyści. Regulacja ta ma dodatkowo skłonić podatników do odstąpienia od przeprowadzania agresywnych optymalizacji podatkowych, jeżeli ich działania zostały już wcześniej zakwestionowane przez organ podatkowy. W szczególności jednak ta przesłanka skierowana jest do podatników, którzy stosują schematy optymalizacyjne dające korzyści podatkowe uzyskiwane przez wiele lat. Regulacja ta ma zachęcić podatników, którzy otrzymali już ostateczną decyzję kwestionującą działania optymalizacyjne, do samodzielnej rezygnacji z korzyści podatkowych

uzyskiwanych w ten sam sposób w kolejnych okresach rozliczeniowych – już bez przeprowadzania postępowania podatkowego na podstawie i bez określenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Kwestia schematów optymalizacyjnych dających korzyść podatkową przez wiele okresów rozliczeniowych jest kolejnym powodem wprowadzenia instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania. W obecnym stanie prawnym odwrócenie skutków takich schematów optymalizacyjnych wymaga bowiem interwencji wyspecjalizowanego organu podatkowego w każdym okresie rozliczeniowym, zaś strona postępowania, z uwagi na ograniczony efekt prewencyjny przepisów zawartych w dziale IIIa Op, nie posiada interesu ekonomicznego do samodzielnej rezygnacji z korzyści podatkowej związanej z unikaniem opodatkowania.

Projektodawca przewidział ponadto potrojenie stawki, o której mowa w art. 58b § 1, w przypadku, gdy łącznie zaistnieją przesłanki z art. 58c § 1 pkt 1 i 3, tj. podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł oraz strona nie przedłożyła organowi dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych. Potrojenie stawki jest celowe z uwagi na penalizację zachowań najbardziej ryzykownych z punktu widzenia potencjalnych strat w budżecie państwa. Zaznaczyć należy, że schematy optymalizacyjne dające znaczące korzyści podatkowe (liczone w mln zł) będą wiązać się z lepszym przygotowaniem i poniesieniem przez podatników lub płatników większych nakładów na ich implementację. Podatnicy decydujący się na wdrożenie takich schematów powinni w sposób szczególny być świadomi ryzyka ich zakwestionowania.

Należy podkreślić, że projektowane stawki sankcyjne, które będą mogły mieć zastosowanie do spraw z zakresu cen transferowych nie są wyższe niż aktualnie obowiązująca stawka sankcyjna dla takich spraw tj. 50% wartości doszacowanego dochodu. Co więcej, stawka projektowana dla nadużyć o mniej istotnym znaczeniu dla budżetu państwa będzie znacząco niższa niż stawka obecnie obowiązująca. Natomiast stawka projektowana, która będzie miała zastosowanie dla nierynkowych transakcji o dużej wartości, dla których podatnik uchylił się od przedstawienia dokumentacji cen transferowych, pozostanie na poziomie zbliżonym do obecnie obowiązującej.

Obniżenie stawki

Projektodawca przewidział obniżenie o połowę stawek wskazanych w art. 58b i art. 58c w przypadku wydania decyzji na podstawie art. 119 § 7 – odnośnie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która związana jest z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 81b § 1a. Proponuje się objęcie obniżoną stawką dodatkowego zobowiązania podatkowego tych korzyści podatkowych, które będą przedmiotem korekty deklaracji dokonanej przez stronę postępowania na podstawie art. 81b § 1a Ordynacji podatkowej. W tej sytuacji, organ podatkowy w wydanej decyzji stwierdzi zaistnienie unikania opodatkowania w wysokości określonej w przedmiotowej korekcie deklaracji, która będzie uwzględniać treść doręzonego zawiadomienia i ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe w odniesieniu do tej korzyści. Obniżenie stawek nawiązuje do rozwiązań w Ordynacji podatkowej, polegających na obniżeniu stawek odsetek za zwłokę w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji i zapłaty zaległości w całości w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty (art. 56a § 1 Ordynacji podatkowej).

W art. 68 § 3a wymienione zostały okoliczności, w których dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie powstaje. Są to sytuacje, gdy decyzja w przedmiotowym zakresie została doręczona po upływie:

- 1) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku określenia wysokości zobowiązania podatkowego, straty podatkowej, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku, lub orzeczenia o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lub zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
- 2) terminu określonego w art. 68 § 1 i 2, do którego ustawa dopuszcza powstanie zobowiązania podatkowego — w przypadku ustalenia zobowiązania podatkowego albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
- 3) terminów wskazanych w art. 118 § 1 — w przypadku orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
- 4) 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrotu podatku, lub umorzenia postępowania w tych sprawach.

Dopuszczenie możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wobec płatników

W art. 119g § 1 pkt 1-5 Ordynacji podatkowej wskazano rodzaje postępowań podatkowych, w ramach których możliwe jest zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zamknięty katalog tych postępowań nie uwzględnia postępowań w zakresie odpowiedzialności podatkowej płatnika. Konsekwencją tego stanu prawnego jest praktyczna legalizacja schematów polegająca na uniknięciu opodatkowania dochodu u źródła. Niemożliwe jest także określanie takich czynności odpowiednich, które wskazywałyby na obowiązek płatnika do obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku. Wprawdzie nadal możliwe jest prowadzenie postępowania w sprawie odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lecz w sytuacji, gdy podmiot ten ma siedzibę poza granicami kraju, skuteczność takiego postępowania jest wątpliwa.

Z tychże względów proponuje się uzupełnienie art. 119g § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej o postępowania w przedmiocie odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony.

Wynikiem tej zmiany była konieczność modyfikacji definicji korzyści podatkowej. Dotychczas definicja korzyści podatkowej uregulowana była w treści art. 119e Ordynacji podatkowej. Jednocześnie w związku z równoległe toczącymi się pracami nad projektami zmian w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczącymi wprowadzenia do polskiego porządku prawnego przepisów o obowiązku ujawniania schematów podatkowych oraz projektu zmian w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących tzw. interpretacji grupowych⁹, w których to projektach również posłużono się terminem „korzyści podatkowej”, właściwym stało się wprowadzenie jednej, możliwie ujednoczonej, definicji

⁹ Materiały dotyczące projektu zmian w przepisach Ordynacji podatkowej w zakresie interpretacji grupowych dostępne są pod adresem <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12310260/katalog/12501010#12501010>.

korzyści podatkowej. W efekcie w niniejszym projekcie zaproponowano wykreślenie odrębnej definicji korzyści podatkowej, która znajdowała się dotychczas w art. 119e Op. Jej dotychczasową treść podzielono na trzy punkty oraz biorąc pod uwagę uwzględnienia zagadnienia korzyści podatkowej w sytuacji niepobrania podatku przez płatnika zaproponowano wprowadzenie nowej definicji do słownika ustawy (**propozycja dodania punktu 16 w art. 3 Ordynacji podatkowej**). Wskazane rodzaje korzyści odnoszące się do płatnika będą również koniecznym elementem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku zasięgnięcia opinii Rady

Przyjmując należy, że postępowania podatkowe w zakresie zastosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będą dłuższe niż standardowe. Wpływ na to będzie mieć szereg czynników, takich jak prowadzenie postępowania przez dwa organy podatkowe (inicjujący oraz przejmujący), skomplikowany charakter zagadnień pojawiających się w toku postępowania, konieczność zdefiniowania czynności odpowiedniej oraz możliwość zasięgnięcia opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: Rada). Przypomnieć należy, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej obok stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w prowadzonych postępowaniach podatkowych pełni rolę także „zwykłego” organu podatkowego uprawnionego do załatwienia sprawy w całości. Decyzje Szefa KAS określają bowiem np. wysokość zobowiązania podatkowego w danym podatku za wskazany okres rozliczeniowy.

Można z dużą dozą pewności założyć, że w sprawach, w których podatnik nie uzna argumentacji prawnej Szefa KAS w zakresie unikania opodatkowania, złożone odwołanie będzie zawierać wniosek o zasięgnięcie opinii Rady, o ile taka opinia nie zostanie wydana w postępowaniu podatkowym w I instancji. Zgodnie z brzmieniem art. 119i § 5 zdanie 2 Ordynacji podatkowej, postępowanie przed Radą może trwać nawet ponad 3 miesiące. Co więcej, w przypadku uchylecia decyzji organu I instancji przez sąd administracyjny, stronie będzie przysługiwać prawo do złożenia wraz z odwołaniem wniosku o ponowne wydanie opinii przez Radę. Nie można wykluczyć również sytuacji, w której Rada z uwagi na utratę co najmniej trzech swoich członków nie będzie mogła przejściowo procedować, a tym samym wydać opinii w przewidzianym terminie. W trakcie rozpatrywania wniosku przez Radę organ podatkowy nie może prowadzić postępowania podatkowego (art. 201 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej). W obecnym stanie prawnym, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego biegnie mimo tego, że organ podatkowy nie jest opieszalszy w swoich działaniach.

Aby zapewnić efektywność stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i nie pogarszać skuteczności przedmiotowych postępowań podatkowych proponuje się zatem wyłączyć z biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego czas przeznaczony dla Rady na wydanie opinii w sprawie (art. 70 § 6 pkt 6, § 7 pkt 6). Rozwiązanie to wykluczy ponadto składanie wniosków o wydanie opinii przez Radę tylko w celu obstrukcji postępowania i, ostatecznie, przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zmiana jest

systemowo zgodna z podobnymi już regulacjami, zawartymi art. 70 § 6 pkt 2 i 3 oraz § 7 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wniosku o cofnięcie unikania (art. 3 pkt 16)

Zgodnie z dodawanym art. 70e § 1 bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1, 3 i 3a oraz w art. 70 § 1, ulega zawieszeniu w dniu następnym, w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania.

Zgodnie z §2 tego artykułu zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1, następuje z dniem złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania i trwa do dnia następującego po dniu wydania ostatecznej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub innego aktu kończącego postępowanie w sprawie, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję lub akt, do dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Korekta deklaracji w toku postępowania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania

Zgodnie z W obowiązującym stanie prawnym, stronie postępowania podatkowego prowadzonego w zakresie przepisów działu IIIa Ordynacji podatkowej przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji w ciągu 14 dni od dnia doręczenia postanowienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Zauważyć należy, że w ramach procedur przeprowadzanych przez Krajową Administrację Skarbową możliwość skorygowania deklaracji podatkowej na tak późnym etapie postępowania podatkowego jest wyjątkiem, który może w niektórych postępowaniach rodzić istotne problemy praktyczne, prawne i fiskalne.

W przypadku postępowań w sprawach przeciwdziałaniu unikania opodatkowania ocena prawna zawarta w postanowieniu w przedmiocie wyznaczenia terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego może dotyczyć nie tylko kwestii związanych z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ale także innych nieprawidłowości ujawnionych w trakcie postępowania, np. zasadności rozliczenia w danym okresie kosztów uzyskania przychodu. Nie można zatem wykluczyć, że w złożonych postępowaniach podatkowych wystąpi wiele zagadnień spornych, łącznie z tymi dotyczącymi unikania opodatkowania.

Ze złożonej korekty deklaracji podatkowej może zatem nie wynikać w sposób wyraźny dla organu podatkowego to, jakie elementy oceny prawnej strona podzieliła, a jakie nie oraz w jakiej części ta ocena prawna została przez stronę uznana za prawidłową. Utrudnione lub wręcz niemożliwe może okazać się stosowanie obecnej normy zawartej w art. 81b § 1a zdanie drugie, w myśl którego „Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania”. Korekta deklaracji

nie wskazuje bowiem wyraźnie, w jakim stopniu przewiduje cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

Zgodnie z projektowanym §1b art. 81 b korekta złożona w przypadku, o którym mowa powyżej nie wywołuje skutków unikania opodatkowania, jeżeli tylko częściowo uwzględnia ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu, o którym mowa w art. 200 § 3 lub nie uwzględnia tej oceny wcale.

W niektórych okolicznościach może ponadto dojść do konieczności ponownego zbadania dokumentacji księgowo-podatkowej strony, w celu precyzyjnego ustalenia aktualnego stanu faktycznego sprawy. Czynności te mogą rodzić konieczność wydania kolejnego postanowienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, a tym samym przyznania stronie kolejnego uprawnienia do złożenia korekty deklaracji.

Zauważenia wymaga, że obowiązujący od początku 2016 r. art. 81 § 2 Op zniósł konieczność dołączania do korekty deklaracji jej uzasadnienia, co dodatkowo utrudnia organowi podatkowemu otrzymującemu korektę deklaracji bezpośrednio przed wydaniem decyzji w toku postępowania podatkowego ustalenie przyczyny tej korekty. W tych okolicznościach stwierdzić należy, że obecna treść art. 81b § 1a Ordynacji podatkowej może utrudniać zakończenie postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Op.

Istotnym także argumentem przemawiającym za wskazaną zmianą jest konieczność wykluczenia możliwości korekty deklaracji w taki sposób, aby organ podatkowy nie mógł wydać decyzji na podstawie art. 119a. Uwagi wymaga bowiem, że zgodnie z art. 119b § 1 pkt 1 Op, *„przepisu art. 119a nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo - jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 000 zł”*. Strona postępowania ma obecnie możliwość obniżenia – poprzez złożenie korekty deklaracji – ujawnionej w toku postępowania korzyści podatkowej np. do kwoty 95 tys. złotych. Szef KAS powinien w takiej sytuacji uznać się za organ niewłaściwy i przekazać sprawę innemu organowi podatkowemu. Jest to zatem okoliczność, która może negatywnie wpływać na ekonomikę postępowania, z uwagi na konieczność przekazania sprawy właściwemu organowi podatkowemu zgodnie z art. 119k § 1 Ordynacji podatkowej, jak również może tworzyć pole do „optymalizacji” rozliczeń podatkowych w zakresie unikania opodatkowania w toku samego postępowania podatkowego, co nie powinno mieć miejsca.

Nie można również przeoczyć faktu, że tylko częściowe wycofanie się przez stronę postępowania z unikania opodatkowania, tj. niezgodne z treścią postanowienia wydanego na podstawie art. 200 § 3 Op, będzie skutkowało koniecznością wydania decyzji na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści. Zasadność istnienia instytucji „częściowego wycofania się z unikania opodatkowania” jest zatem pragmatycznie wątpliwa.

Przepisy art. 81b § 1a-1d Op skonstruowano wobec powyższego tak, aby prawo do złożenia korekty deklaracji uwzględniającej w całości ocenę prawną związaną z unikaniem

opodatkowania, a zawartą w postanowieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej, przysługiwało stronie wyłącznie jeden raz, po doręczeniu pierwszego postanowienia w przedmiocie wyznaczenia terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Strona postępowania nie będzie mieć zatem możliwości skorygowania deklaracji w przypadku ponownego wydania postanowienia w trybie art. 200 Ordynacji podatkowej. Uprawnienie to nie powstanie także w przypadku uchylenia decyzji organu I instancji przez organ II instancji lub sąd administracyjny. Zwrócić bowiem należy uwagę, że uchylenie decyzji organu pierwszej instancji np. przez sąd administracyjny nie musi realnie prowadzić do poprawy sytuacji procesowej strony. Sąd administracyjny może bowiem wskazać, że w zakresie unikania opodatkowania rozstrzygnięcie organu podatkowego jest prawidłowe, zaś uchylenie decyzji organu pierwszej instancji nastąpi z powodu innych kwestii spornych. Ze względu na potencjalny charakter uchybień organu podatkowego I instancji, sytuację procesową strony oraz możliwość ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, przyznanie stronie powtórnego prawa do korekty deklaracji również po uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji przez organy nadrzędne mogłoby stanowić pole do nadużycia przywileju skorygowania deklaracji oraz osłabić prewencyjny efekt klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji w toku postępowania podatkowego nie powstanie również w przypadku, gdy strona postępowania otrzymała w ciągu ostatnich 10 lat w innej sprawie ostateczną decyzję z zastosowaniem art. 119a § 1 lub 7 Op. lub środków ograniczających umowne korzyści. Rolą proponowanego przepisu art. 81b § 1c pkt 2 Op jest zapewnienie efektywności oddziaływania podwyższonych stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego wskazanych w rozdziale 6a działu IIIa.

Konsekwencją powyższych zmian jest modyfikacja art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej. Postanowienie na podstawie tego przepisu będzie wydawane wówczas, gdy jego doręczenie będzie rodzić prawo do złożenia korekty deklaracji w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej. W pozostałych sytuacjach zastosowanie będzie mieć art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Niezasadne bowiem wydaje się zamieszczanie w treści postanowienia oceny prawnej, skoro strona postępowania nie będzie mogła się do niego odnieść poprzez złożenie korekty deklaracji.

Implementacja przepisów dyrektywy 2016/1164/UE w zakresie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Zgodnie z art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD, „Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część”. Dyrektywa wyznaczyła ponadto termin dostosowania przepisów krajowych do tej formuły na dzień 31 grudnia 2018 r.

W punkcie 11 preambuły do dyrektywy ATAD stwierdzono, że „Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania służą zatem wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom. W Unii przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Ważne jest również zapewnienie jednolitego stosowania przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania w sytuacjach wewnątrz krajowych, w obrębie Unii i w relacjach z państwami trzecimi, tak aby ich zakres i wyniki stosowania były takie same zarówno w przypadku sytuacji wewnętrznych, jak i transgranicznych. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania kar, w przypadku gdy zastosowanie mają przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie należy uznać za nierzeczywiste, powinno być możliwe rozważenie przez państwa członkowskie wszystkich ważnych względów ekonomicznych, w tym działalności finansowej”.

Art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD ustanawia zatem ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, mającą zastosowanie do podatku dochodowego od osób prawnych. Odpowiednikiem tego rozwiązania w polskim systemie prawnym jest generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, która została wprowadzona ustawą zmieniającą z 2016 r., normatywnie ujęta w przepisie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Wobec przyjęcia w tym zakresie uregulowania wspólnotowego oraz wypełnienia obowiązku implementacyjnego należało rozważyć spełnianie przez regulację krajową wymagań stawianych przez art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD.

Zauważyć należy, że obecnie obowiązująca klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania może mieć zastosowanie – zgodnie z treścią art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej – w sytuacji, gdy „Czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (...)”. Motyw osiągnięcia korzyści podatkowej powinien być więc motywem dominującym, choć nie musi mieć charakteru wyłącznego. Z kolei klauzula generalna zawarta w art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD powinna mieć zastosowanie, gdy głównym lub jednym z głównych celów wprowadzenia uzgodnień (przeprowadzenia czynności) było osiągnięcie korzyści podatkowej.

Zestawienie obydwu kryteriów, tj. działania „przede wszystkim w celu” z motywem, w którym korzyść podatkowa jest „głównym lub jednym z głównych celów” aktywności podatnika prowadzi do wniosku, że ujęty normatywnie w dyrektywie ATAD „próg” zastosowania krajowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – mierzony poprzez odwołanie się do *spiritus movens* podatnika – jest wyższy niż dla generalnej klauzuli zawartej aktualnie w art. 119a Ordynacji podatkowej.

Proponowana przez dyrektywę klauzula mogłaby zostać powołana dla weryfikacji skutków podatkowych czynności podatnika już w sytuacji, w której czynności tej towarzyszy kilka (obiektywnie) równorzędnych celów, a perspektywa osiągnięcia korzyści podatkowej

sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej jest tylko jednym z nich. W takiej sytuacji nie mogłaby mieć zastosowania klauzula zawarta w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Wymaga ona bowiem, aby cel osiągnięcia korzyści podatkowej - sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej - był głównym i jednocześnie dominującym aspektem działania podatnika („*przede wszystkim*”).

Należy zatem ocenić, iż powyższe różnice w ujęciu motywacji podatnika, jako elementu mogącego wyzwolnić działanie przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania nie mają charakteru czysto redakcyjnego i powinny skutkować odpowiednimi zmianami w ujęciu art. 119a i art. 119d Ordynacji podatkowej. Wymagają one zatem zmiany w ten sposób, aby klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła mieć zastosowanie w sytuacji, gdy głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności będzie uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub ustawy podatkowej. Proponowana zmiana systemowo współgra także z ujęciem już obecnym w polskich ustawach podatkowych, w których wcześniej dokonano implementacji innych przepisów prawa wspólnotowego, przewidujących stosowanie specyficznych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania (np. art. 12 ust. 13 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych). Można zauważyć, że analogicznie definiowany próg działania przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania występuje m.in. w brytyjskiej generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (*Finance Act 2013*, sekcja 207(1)).

Obecnie obowiązująca klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania dla jej zastosowania wymaga ponadto, aby uzyskana korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (koniunkcja). Z kolei art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD wskazuje, że klauzula może być zastosowana, o ile korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego (alternatywa łączna). Dyrektywa ATAD nie zawęży przy tym możliwej sprzeczności tylko do pojedynczego przepisu ustawy podatkowej, lecz odnosi się do mającego zastosowanie prawa podatkowego. Proponuje się zatem, aby treść zmienianego art. 119a Ordynacji podatkowej odpowiadała ujęciu wynikającym z art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD.

Przesłanka sztuczności

Zgodnie z projektowanym art. 119c sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot rozsądnie działający i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu poprzednim, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Zgodnie z projektowanym przepisem sztuczność działania należy wiązać z ocenami spoza prawa podatkowego. Układ zdarzeń kwalifikowanych pozapodatkowo może wieść do ustalenia, czy przyjęty model działania jest obliczony na korzyści podatkowe, czy też ma charakter uzasadniony w dominującej mierze celami ekonomicznymi.

Porównując obecny oraz projektowany stan prawny, wydawać się może, że w projektowanych przepisach przesłanka sztuczności potencjalnie będzie mogła mieć

zastosowanie do większej liczby stanów faktycznych. Należy jednak podkreślić, że sztuczność stanowi tylko jedną z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Głównym kryterium oceny, czy czynność podlega pod klauzulę jest to, czy podatnik działa zgodnie z celem ustawy. Pogląd ten został również przedstawiony w literaturze: *Unikanie opodatkowania jest działaniem (czynnością), która niweczy „przedmiot i cel” legislacji podatkowej, stanowiących istotę prawa. Wobec powyższego, postępowanie to jest równoważne nadużyciu prawa podatkowego. Inne typowe kryteria unikania opodatkowania ograniczają się do działań naruszających istotę prawa (sztuczność schematu czy brak uzasadnienia ekonomicznego) lub niemających znaczenia dla istoty prawa (czynność wykonana z intencją zminimalizowania ciężaru podatkowego)*[tłumaczenie własne]¹⁰.

Dodatkowo w art. 119c Ordynacji podatkowej zmodyfikowany został obecny, otwarty katalog zdarzeń, które mogą wskazywać na sztuczny sposób działania, zmieniono przykład z punktu 5 oraz dodano nowe punkty 6-8. Projekt przewiduje, że na sztuczny sposób działania ma wskazywać w szczególności występowanie:

- a) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub
- b) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
- c) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
- d) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6 updog lub art. 25a ust. 6 updog.

Należy podkreślić, że opisany powyżej katalog jest otwarty, co oznacza, że mogą istnieć również inne okoliczności, które będą wskazywały na to, że sposób działania podatnika był sztuczny. Działanie sztuczne to – w uproszczeniu – takie działanie, które nie zostałoby zastosowane, gdyby nie towarzysząca podmiotowi chęć osiągnięcia korzyści podatkowej. Jeżeli zatem chęć osiągnięcia korzyści podatkowej ma zasadniczy wpływ na to, czy podmiot wybrał działanie w sposób sztuczny, to można z dużą dozą pewności przyjąć, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jednym z głównych celów dokonania czynności. To główne bowiem cele towarzyszące czynności mają wpływ na sposób działania.

Dodać należy, że zasada o podobnym charakterze została już uwzględniona w art. 12 ust. 14 ustawy o CIT, który stanowi implementację art. 15 ust. 1 lit. a Dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz

¹⁰ “Tax Avoidance And Rationality of Law” Hanna Filipczyk, Warszawa 2017r.

przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

Pozostałe zmiany przepisów materialnych dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Obecne brzmienie art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej może nieprawidłowo sugerować, że czynność odpowiednia polega w każdym wypadku na działaniu. W ocenie projektodawcy, podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu mógłby również – w ramach czynności odpowiedniej – nie podjąć żadnej czynności. Z tego względu proponuje się uściślić, że czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania. Choć osiągnięcie korzyści podatkowej może nie być jedynym celem działania podmiotu, to jednak ocena zachowania podmiotu rozsądnego może prowadzić do wniosku, że w danej sytuacji podmiot ten, działając rozsądnie i kierując się pozostałymi zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, nie podjąłby żadnego działania. Kolejną zmianą jest wskazanie, by czynność odpowiednio ustalana na podstawie art. 119a § 3 Op nie wypełniała jednocześnie definicji sztucznego działania w rozumieniu art. 119c § 1 Op.

W art. 119a § 6 Op proponuje się wprowadzić alternatywny rodzaj działania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłączający stosowanie przepisów dotyczących określania czynności odpowiedniej (art. 119a § 2-5 Op). Jeżeli w sprawie zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 119a § 1 Op a stwierdzona korzyść podatkowa będzie wynikać z zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to organ podatkowy określi skutki podatkowe na podstawie stanu prawnego jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej – będący podstawą uzyskania korzyści podatkowej – nie miał zastosowania. Mechanizm działania proponowanej regulacji jest podobny do norm zawartych m.in. w art. 12 ust. 13 oraz art. 22c ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Proponowana w § 6 i § 7 art. 119 a Op regulacja **ma** na celu zwiększenie ogólności klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania poprzez zniesienie we wskazanych sytuacjach konieczności kreowania czynności odpowiedniej. W przypadku korzyści podatkowych uzyskiwanych na podstawie przepisów prawa podatkowego przyznającego przywilej podatkowy (np. zwolnienie z opodatkowania) wskazywanie czynności odpowiedniej nie zawsze przynosi efekty oczekiwane przez ustawodawcę w postaci zniesienia skutków unikania opodatkowania. Wskazuje na to m.in. implementowanie tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, których działanie polega na wyłączeniu działania takiego przywileju.

W art. 119a § 7 Op zawarto odrębną podstawę do wydania decyzji w przypadku, gdy strona postępowania podatkowego w całości cofnie skutki unikania opodatkowania działając na podstawie art. 81b § 1a Op. Zgodnie z tym przepisem § 7, jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 81b § 1a, w całości

uwzględni ocenę prawną organu podatkowego związaną z unikaniem opodatkowania zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58d. W tym wypadku Szef Krajowej Administracji Skarbowej pozostanie właściwy w sprawie, a w wydanej decyzji stwierdzi wystąpienie korzyści podatkowej, która została dobrowolnie wyeliminowana przez stronę postępowania, oraz ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów rozdziału 6a działu IIIa. Jeżeli oprócz kwestii związanych z unikaniem opodatkowania, w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Op pojawiają się inne kwestie sporne, a kwestie te nie zostaną rozwiązane w wyniku złożenia korekty deklaracji na podstawie art. 81b § 1a Op – decyzja organu podatkowego będzie dotyczyła także tych elementów. W szczególności organ podatkowy w wydanej decyzji określi lub ustali wysokość zobowiązania podatkowego.

W art. 119b § 1 proponuje się uchylić pkt 5, zgodnie z którym przepisu 119a nie stosuje się jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Z powyższego przepisu wynika, że pierwszeństwo przed klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania mogą mieć tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania zawarte w przepisach prawa podatkowego

Przepis art. 119j Op kreuje uprawnienie dla podmiotów, które uczestniczyły w czynności, której skutki podatkowe określono w decyzji wydanej na podstawie art. 119a Op. Zdaniem projektodawcy, norma ogólna wyrażona obecnie w tym przepisie wymaga doprecyzowania, m.in. z tego względu, że art. 129 Ordynacji podatkowej stanowi, że postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron.

W art. 119j § 1 Op doprecyzowano zatem, że omawiane uprawnienie przysługiwać będzie, jeżeli decyzja z zastosowaniem art. 119a będzie ostateczna oraz zostanie wykonana w całości. Warunki te zapewnią, aby podmiot uczestniczący w czynności mógł skorzystać z uprawnienia w momencie, gdy decyzja z zastosowaniem art. 119a Op nie jest już przedmiotem kontroli organu podatkowego lub sądu administracyjnego. Ponadto skorzystanie z tego uprawnienia nie przyniesie ujemnego wyniku fiskalnego, który mógłby wystąpić, gdyby podmiot otrzymujący decyzję na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej nie wykonał jej w całości, zaś podmiot uczestniczący w czynności – w wyniku skorzystania z uprawnienia – np. zwiększył wysokość kosztów uzyskania przychodów. Uprawnienie nie będzie przysługiwać, jeżeli w decyzja została wydana m.in. na podstawie art. 119a § 6 Op. W tym bowiem przypadku organ podatkowy nie będzie wywodził skutków podatkowych z dokonania czynności odpowiedniej lub zaniechania działania.

Na podstawie art. 119j § 2 Op Szef KAS, po stwierdzeniu spełnienia warunków określonych w § 1, poinformuje w ciągu miesiąca podmioty uczestniczące w czynności o możliwości skorzystania z uprawnienia. Podmioty uczestniczące w czynności będą mogły – zgodnie z § 3 – złożyć korektę deklaracji lub wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku w terminie 30 dni od otrzymania zawiadomienia, zaś pouczenie w tym zakresie będzie elementem zawiadomienia. Wskazane wydaje się bowiem zakreślenie terminu, w którym skorzystanie z

uprawnienia będzie skutecznie możliwe, skoro będzie immanentnie wiązać się z treścią decyzji.

Bieg terminu na skorzystanie z ww. uprawnień proponuje się zawiesić, jeżeli skorzystanie z niego nie będzie możliwe – np. z powodu trwającej kontroli celno-skarbowej lub braku organów danego podmiotu (§ 4). Jeżeli jednak otrzymanie zawiadomienia na podstawie § 3 zbiegnie się z prowadzonym postępowaniem podatkowym, to strona postępowania będzie mogła zażądać od organu podatkowego uwzględnienia uprawnień wynikających z § 1 w toku tego postępowania, o ile będzie ono związane z przedmiotowymi uprawnieniami.

Tak jak dotychczas, omawiana regulacja będzie dostępna także w razie dobrowolnego wycofania się ze skutków unikania opodatkowania w toku postępowania podatkowego (art. 119j § 6 Op).

Zmiany w zakresie inicjowania i prowadzenia postępowania podatkowego w przedmiocie unikania opodatkowania

W zakresie inicjowania i prowadzenia postępowań podatkowych w zakresie unikania opodatkowania dostrzeżono mankament aktualnych rozwiązań polegający na tym, że Szef KAS – prowadząc postępowanie podatkowe w omawianym zakresie – jest pozbawiony możliwości samodzielnego wyjaśniania stanu faktycznego sprawy w ramach czynności kontrolnych. Po przejściu lub wszczęciu postępowania podatkowego w dyspozycji Szefa KAS pozostają tylko instrumenty zawarte w Dziale IV Ordynacji podatkowej. Instrumenty te mogą jednak okazać się niewystarczające do skutecznego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy.

Aby umożliwić wyspecjalizowanemu organowi podatkowemu wyjaśnianie stanu faktycznego sprawy za pomocą czynności kontrolnych w kierunku zagadnienia unikania opodatkowania proponuje się zmienić treść wyliczenia do art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej, aby Szef KAS był uprawniony do przejścia również kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego. Zmiany w art. 119g § 2-6 Op (**art. 13 pkt 25 lit. b**).

Następnie proponuje się ujednolicenie procedury przejmowania przez Szefa KAS do dalszego prowadzenia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, tj.:

- 1) po przeprowadzeniu założonych czynności kontrolnych naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego występowałby do Szefa KAS ze skonkretyzowanym wnioskiem o przejście kontroli, jeżeli zachodziłoby uzasadnione przypuszczenie, poparte dowodami zebranymi w aktach kontroli, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania;
- 2) po otrzymaniu akt kontroli i ich analizie Szef KAS mógłby zlecić organowi podatkowemu prowadzącemu kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przeprowadzenie dodatkowych czynności kontrolnych, ze szczególnym uwzględnieniem wyjaśnienia zagadnień dotyczących unikania opodatkowania;
- 3) w przypadku nieprzejścia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS z uwagi na niezasadność wniosku lub wystąpienie przesłanki określonej w proponowanym art. 119ga § 1 Op, odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego lub

naczelnik urzędu celno-skarbowego sporządzałby i doręczałby protokół kontroli w zwykłym trybie.

Na podstawie ww. zmian Szef KAS uzyskałby prawo do zlecania czynności kontrolnych, a zatem posiadałby pośrednio dostęp do innych instrumentów wyjaśniania stanu faktycznego sprawy, aniżeli tylko te wymienione w dziale IV Ordynacji podatkowej. Propozycje tych rozwiązań zawierają dodawany art. 290c Ordynacji podatkowej oraz art. 82 ust. 1 oraz art. 82a ust. 1-3 ustawy o KAS.

Nie kwestionując racji, że organy samorządu terytorialnego powinny mieć możliwość złożenia wniosku o zastosowanie przez Szefa KAS klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie podatków, do których ustalania lub określania uprawnione są samorządowe organy podatkowe, to podnieść należy, że procedura określona w art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej nie jest w ocenie projektodawcy efektywna. Omawiana regulacja uprawnia organy samorządu terytorialnego do złożenia wniosku o m.in. wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie podatku stanowiącego dochód JST. Oznacza to, że Szef KAS jest obecnie zobowiązany na podstawie ogólnych informacji wskazujących na wstępną zasadność zastosowania art. 119a § 1 Op do przeprowadzenia całego postępowania w zakresie podatku stanowiącego dochód JST, również w aspektach, które nie dotyczą zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W ocenie projektodawcy, taka regulacja może prowadzić do niewłaściwego wykorzystania zasobów komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów powołanej w celu przeprowadzenia postępowań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania i wypaczenia założeń ustawodawcy. W szczególności, obecna treść art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej tworzy zachętę do wykorzystywania zasobów Szefa KAS przez te organy samorządu terytorialnego, które nie posiadają zorganizowanych referatów ds. podatków, zdolnych do przeprowadzenia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego w celu ustalenia stanu faktycznego i określenia zobowiązania podatkowego.

Z powyższego względu proponuje się modyfikację art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby w przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawnieni są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, Szef KAS na wniosek właściwego organu mógł wyłącznie przejąć postępowanie podatkowe.

Przejmując kontrolę podatkową lub celno-skarbową, Szef KAS z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe. Do zawieszanej kontroli podatkowej lub celno-skarbowej przepisy art. 201 § 3 i art. 206 stosuje się odpowiednio.

W postanowieniu, o wszczęciu postępowania (o którym mowa w §1), Szef KAS wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejściem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej pozostają w mocy. Postępowanie o przejściu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie lub kontrolę.

Proponowana zmiana przyczyni się do lepszego wykorzystania zasobów wskazanej komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów oraz w racjonalny sposób podzieli zadania związane z ustalaniem stanu faktycznego sprawy i stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pomiędzy Szefa KAS a zainteresowany organ samorządu terytorialnego, tym bardziej, że liberalizacja przesłanek zastosowania przedmiotowej klauzuli, może wpłynąć na wzrost liczby przypadków jej zastosowania również w podatkach, do których określania lub ustalania są uprawnione samorządowe organy podatkowe. Zgodnie natomiast z §7 art. 119g w przypadku, gdy będąca stroną postępowania podatkowego spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w jego trakcie, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 115 § 4. Zgodnie z § 8 projektowanego art. 119g jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, art. 119a § 7 oraz przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

W myśl projektowanych przepisów 119ga-119gd, zasady przejmowania spraw przez Szefa KAS będą jednolite w każdej z procedur, tj. postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa. Szef KAS może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, zaś postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwała na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, np. tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. W takiej sytuacji, Szef KAS może umorzyć wszczęte na podstawie art. 119g § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu. W sprawie przekazania, o którym mowa powyżej wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

Zgodnie z §4 art. 119gb odmowa wszczęcia postępowania podatkowego lub odmowa przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, lub umorzenie lub przekazanie postępowania podatkowego dokonane na podstawie § 1 lub 2 nie skutkuje w danej sprawie przeniesieniem właściwości rzeczowej Szefa KAS>

W przypadku przejęcia postępowania podatkowego od samorządowego organu podatkowego, Szef KAS będzie uprawniony na podstawie art. 119gc Op do wezwania tego organu do wypowiedzenia się w wyznaczonym terminie w zakresie zebranych w postępowaniu dowodów i materiałów lub do zajęcia stanowiska w sprawie. Zmiana ta umożliwi samorządowemu organowi podatkowemu bardziej aktywne uczestnictwo w postępowaniu podatkowym związanym z jego dochodami budżetowymi.

Należy wskazać, że zgodnie z projektowanym § 2 art. 119gd wydanie decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3, następuje po zasięgnięciu opinii Szefa KAS.

W art. 119k Ordynacji podatkowej proponuje się doprecyzować kwestie związane z zakończeniem przez Szefa KAS postępowania podatkowego, w którym może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a. W § 1 proponuje się użyć alternatywy łącznej („lub”), aby organ podatkowy był władny jednocześnie umorzyć własne postępowanie podatkowe wszczęte na podstawie art. 119g § 3 Op oraz przekazać przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową właściwemu organowi podatkowemu. Obecne użycie alternatywy rozłącznej wyklucza taką możliwość. W zdaniu drugim tego przepisu proponuje się ponadto poszerzyć względem art. 233 Op kompetencję Szefa KAS jako organu odwoławczego, jeżeli dojdzie on do przekonania, że w sprawie nie będzie mieć zastosowania art. 119a Op. Organ odwoławczy będzie mógł w tym przypadku uchylić decyzję organu pierwszej instancji i jednocześnie przekazać sprawę właściwemu organowi podatkowemu, co na gruncie art. 233 Op nie byłoby możliwe.

W ocenie projektodawcy nie ma ponadto uzasadnienia, aby w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści Szef KAS zwracał kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową organowi podatkowemu. Szef KAS jako organ podatkowy stosujący przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania jest zobowiązany do załatwienia sprawy w całości, a zatem kontynuowanie ww. kontroli wydaje się zbędne. Z tego względu, art. 119k § 2 będzie wskazywał, że wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści (art. 119g § 8 w zw. z art. 119k § 2 Op) będzie stanowić jednocześnie zakończenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w przejętym zakresie.

W tych okolicznościach zasadne wydaje się uchylenie § 3 i przeniesienie określenia podstawy przekazania postępowania w I instancji do § 1. W przypadku postępowania odwoławczego, organ odwoławczy uchyli w drodze decyzji na podstawie art. 119k § 1 zdanie drugie zaskarżoną decyzję organu I instancji i jednocześnie w tej decyzji umorzy postępowanie lub postanowi o przekazaniu sprawy właściwemu organowi podatkowemu.

Wyjaśnić ponadto należy, że schematy unikania opodatkowania są niekiedy realizowane w kilku okresach rozliczeniowych, a ściślej: czynności schematu optymalizacyjnego mogą być dokonane w różnych okresach rozliczeniowych. Dopiero po zrealizowaniu wszystkich czynności na przestrzeni nawet kilkudziesięciu miesięcy podatnik może uzyskać korzyść podatkową. Na gruncie obecnych przepisów Ordynacji podatkowej możliwa jest sytuacja, w której za pierwszy z okresów rozliczeniowych zostanie wydana ostateczna decyzja wymiarowa, choć w takim postępowaniu organ podatkowy nie będzie miał jakiegokolwiek możliwości dostrzeżenia schematu unikania opodatkowania, ponieważ nie został on jeszcze całkowicie zrealizowany. W takiej sytuacji organ podatkowy może zostać pozbawiony możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Nieprzydatna będzie przy tym przesłanka zawarta w art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, ponieważ w przypadku realizacji schematu unikania opodatkowania na przestrzeni kilku okresów rozliczeniowych, dowody pozwalające na stwierdzenie obecności schematu unikania opodatkowania w momencie wydania decyzji nie będą jeszcze istniały. Biorąc powyższe pod uwagę proponuje się uzupełnienie katalogu przesłanek zezwalających na wznowienie postępowania. Konieczne także jest przyznanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej wyraźnej – wobec treści art. 244 § 1 w zw. z art. 243 § 2 Op – możliwości przejęcia

postępowania podatkowego prowadzonego w wyniku jego wznowienia, jeżeli przesłanki określone w art. 240 § 1 zostaną wypełnione. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyda decyzję w sytuacji określonej w art. 245 § 1 pkt 1 Op tylko, gdy zasadne będzie zastosowanie art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści. W innym wypadku odpowiednie zastosowanie znajdzie art. 119k § 1 Op, na podstawie którego Szef KAS zwróci postępowanie organowi podatkowemu określone w art. 244 § 1 Op.

Poprawa relacji pomiędzy klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania a innymi przepisami przeciwdziałającymi unikaniu opodatkowania

Zgodnie z art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w aktualnym brzmieniu, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stosuje się, jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Przepis ten został umieszczony w rozdziale 1 działu IIIa Ordynacji podatkowej, obok innych przepisów o fundamentalnym charakterze.

Zaznaczyć należy, że system prawa podatkowego obok generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawiera również inne instytucje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania. Wskazać w tym miejscu należy m.in. tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania zawarte w art. 12 ust. 13 i 14 i art. 22c ustawy o CIT. Nie można również pominąć pewnych prób przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przeprowadzanych za pośrednictwem art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, szczególnie do okresów rozliczeniowych, w których klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jeszcze nie obowiązywała.

Analiza schematów unikania opodatkowania wskazuje, że w związku z treścią art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej nierzadko powstają wątpliwości, czy skutki unikania opodatkowania mogą zostać zniwelowane za pośrednictwem innych niż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego, a jeśli tak, to czy w takim samym stopniu. Wątpliwości takie powstają m.in. na tle zespołów czynności prowadzących do unikania opodatkowania, w których jeden z etapów czynności podlega wyraźnie jednej z małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Polem działania dla podatników w zakresie wywodzenia zarzutów na podstawie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, jest również dotychczasowy dorobek orzecznicy związany ze stosowaniem art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej.

Projektodawca wprowadzając art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej założył, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie narzędziem ostatniej szansy fiskusa przed działaniami prowadzącymi do unikania opodatkowania. W ocenie projektodawcy, powyższe założenie jest słuszne. Nie ma powodów, aby wyspecjalizowany organ podatkowy jakim jest Szef KAS, prowadził postępowania podatkowe w zakresie takich przypadków unikania opodatkowania, które mogą być niwelowane tak samo skutecznie za pomocą innych przepisów materialnego prawa podatkowego przez terenowe organy podatkowe. Zgodne to jest z koncepcją zasady efektywnego zwalczania unikania opodatkowania – tj. art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej oznaczała brak możliwości stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jeśli szczególny środek byłby wystarczający do wyeliminowania skutku w postaci unikania opodatkowania.

W ocenie projektodawcy, sposób redakcji ww. normy w przepisie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej jest jednak niewłaściwy i szkodliwy dla skuteczności działania Krajowej Administracji Skarbowej. Tworzy on dodatkowe, choć z aksjologicznego punktu widzenia całkowicie zbędne, pole do kwestionowania działań organu podatkowego stosującego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie można wykluczyć, że w niektórych sprawach sedno sporu nie będzie dotyczyć oceny tego, czy dana czynność stanowiła unikanie opodatkowania, lecz tego, czy przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania nie mogło zostać przeprowadzone za pośrednictwem innych przepisów – co z punktu widzenia strony postępowania, w kontekście biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może być wystarczającym celem działania.

Pobocznym, choć także niekorzystnym efektem działania art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej jest to, że musi być on uwzględniany w procedurze określonej w art. 14b § 5b tej ustawy. Osłabia on zatem cel tego przepisu, który polega na ograniczeniu wydawania interpretacji podatkowych w stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych, w których występuje unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zobligowany jest do wydania interpretacji indywidualnej w stanach faktycznych (zdarzeniach przyszłych), w których mogłaby mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, jeżeli przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania byłoby możliwe także za pomocą innych przepisów prawa podatkowego.

Z powyższych względów proponuje się uchylenie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej zawierającego materialnoprawną przeszkodę stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Omawianą intencję projektodawcy będzie realizować proponowany art. 119ga Ordynacji podatkowej. Na mocy ww. przepisu, Szef KAS będzie mógł odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia postępowania podatkowego, kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a lub umowna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego pozwoli na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Postępowanie zaś wszczęte lub przejęte Szef KAS będzie mógł przekazać innemu organowi podatkowemu, który zastosuje inne przepisy niwelujące skutki unikania opodatkowania. Omawiana regulacja nie będzie mogła być podstawą zarzutu w przypadku wystąpienia ewentualnej kolizji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub umownych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania z innymi przepisami prawa materialnego.

Podkreślić wyraźnie należy, że celem proponowanej regulacji nie jest poszerzenie kompetencji Szefa KAS w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, lecz implementacja postulatu projektodawcy zawartego dotychczas w art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w taki sposób, który nie będzie powodował nieuzasadnionych przeszkód przy stosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w skomplikowanych stanach faktycznych.

Regulacja zawarta w art. 119ga § 2 wymaga przyznania organom podatkowym odpowiedniego prawa do podjęcia zawieszanej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, co uwzględnia nowododawany art. 290c § 4 Ordynacji podatkowej oraz modyfikowany art. 87 ust. 3 ustawy o KAS

Zmiany w zakresie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

W ocenie projektodawcy potrzebna jest korekta przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, dalej: Rada, oraz jej współpracy z organem prowadzącym postępowanie podatkowe

W efekcie wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania, organ podatkowy będzie uprawniony do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie w obniżonej wysokości, jeżeli strona w toku postępowania samodzielnie dokona cofnięcia skutków unikania opodatkowania w zakresie wynikającym z oceny prawnej doręczonej przez organ podatkowy (*vide* proponowany art. 119a § 7 oraz przepisy rozdziału 6a działu IIIa Ordynacji podatkowej). W takiej sytuacji proponuje się, aby w wyniku złożenia ewentualnego odwołania od tej decyzji stronie nie przysługiwało już prawo do zasięgnięcia opinii Rady (proponowany art. 119h § 4 Ordynacji podatkowej), skoro zarzut unikania opodatkowania został przez stronę uznany.

W art. 119i § 3 Op proponuje się wykluczyć możliwe dotychczas rozwiązanie, w którym Rada może zaprosić na swoje posiedzenie stronę oraz jednocześnie nie zaprosić przedstawiciela organu podatkowego. Zaproszenie przedstawiciela Szefa KAS albo strony do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także odpowiednio do strony albo przedstawiciela Szefa KAS.

W obecnym stanie prawnym możliwa jest sytuacja, w której organ podatkowy i Rada będą oceniać nieco inny stan faktyczny wynikający ze zgromadzonych w aktach sprawy dokumentów. Wynika to bowiem z regulacji zawartej w art. 119i § 2 Ordynacji podatkowej, w myśl której strona może przedstawić Radzie nieznaną dotąd organowi podatkowemu dokumentację. Żaden jednak przepis nie wskazuje, że otrzymana przez Radę od strony postępowania dokumentacja włączana jest do akt sprawy. Z tego względu w art. 119i § 8 Ordynacji podatkowej proponuje się wskazać, że otrzymane przez Radę od strony, na podstawie art. 119i § 2 Ordynacji podatkowej, dodatkowe dokumenty i informacje włącza się do akt sprawy zwracanych organowi podatkowemu. W przepisie doprecyzowano również, że Rada jest zobowiązana do zwrotu akt sprawy również po bezskutecznym upływie terminu na wydanie przez nią opinii, co może nastąpić w wypadku zasięgnięcia opinii Rady na wniosek strony postępowania.

W przypadku, gdy wolę zasięgnięcia opinii Rady wyraził organ podatkowy, ustawodawca przyjął w art. 119i § 9 zdanie pierwsze Ordynacji podatkowej fikcję, iż niewydanie przez Radę opinii w przepisany terminie równoznaczne jest z opinią Rady o zasadności zastosowania art. 119a przedmiotowej ustawy. Z tego względu przepis art. 119i § 9 zdanie drugie tej ustawy należy uznać za zbędne powtórzenie normy zawartej już w poprzednim artykule.

Obecna treść art. 119i § 10 Ordynacji podatkowej może sugerować, że Rada nie jest zobligowana do zwrotu akt sprawy, jeżeli termin przepisany na wydanie opinii upłynął, a zasięgnięcie opinii Rady wynikało z autonomicznej decyzji organu podatkowej. Regulacja taka nie jest w ocenie projektodawcy trafna. Z tego względu proponuje się uchylenie § 10. W treści § 9 uwzględniono natomiast dotychczasową regulację, iż opisana fikcja prawna następuje jedynie w przypadku, gdy o opinię Rady wystąpił autonomicznie organ podatkowy.

W art. 119m oraz art. 119s § 1 pkt 3 i § 2 Ordynacji podatkowej proponuje się wyraźnie wskazać, że do kompetencji Rady należy również opiniowanie zasadności zastosowania środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach. Opinie te, tak jak opinie odnoszące się do zasadności zastosowania art. 119a przedmiotowej ustawy, nie byłyby wiążące dla organu podatkowego. Ponadto w nowododawanym art. 119m § 2 proponuje się przyznać Radzie kompetencję do opiniowania projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego innych aktów normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.

Zasadne wydaje się, aby wzorem m.in. doradców podatkowych lub radców prawnych, członkiem Rady mogła zostać osoba, która jest nieskazitelnego charakteru (art. 119o § 2 pkt 6 Op), co może przyczynić się do zwiększenia autorytetu Rady i jej rozstrzygnięć. Ocenę, czy kandydat na członka Rady wypełnia omawiany przymiot będzie należeć co do zasady do podmiotu zgłaszającego (art. 119o § 3 Op). W trakcie kadencji Rady minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie mógł odwołać członka Rady z uwagi na utratę przymiotu nieskazitelnego charakteru (art. 119p § 1 Op). Aby jednak minister właściwy do spraw finansów publicznych nie dysponował w tej kwestii zbyt dużym zakresem dowolności proponuje się, aby Rada w ciągu 30 dni od powzięcia informacji o wygaśnięciu członkostwa w Radzie z uwagi na utratę przymiotu nieskazitelnego charakteru mogła wyrazić sprzeciw. Sprzeciw niweczący decyzję ministra będzie mógł zostać wyrażony poprzez uchwałę podjętą w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy członków Rady, z wyłączeniem zainteresowanego (art. 119p § 1a Op).

Zmiana w art. 119s § 5 Ordynacji podatkowej polega natomiast na przyznaniu ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych swobody w powoływaniu i odwoływaniu w każdym czasie sekretarza Rady spośród pracowników urzędu obsługującego tego ministra. Sekretarz Rady nie jest bowiem członkiem Rady i jego funkcja nie jest związana z jej kadencją.

W wyniku wejścia w życie reformy KAS – organ podatkowy stosujący przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania utracił swoje miejsce w Radzie i głos z tym związany. W obecnym stanie prawnym miejsce w Radzie posiada przedstawiciel Krajowej Rady Doradców Podatkowych, co może tworzyć pewną dysproporcję głosów. Choć minister właściwy do spraw finansów publicznych koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS (por. art. 12 ustawy o KAS), to jednak nie posiada on bieżących i bezpośrednich informacji w zakresie stosowania przepisów będących w zainteresowaniu Rady i nie jest – na gruncie Ordynacji podatkowej – organem podatkowym prowadzącym postępowania podatkowe.

Zmiany w zakresie właściwości przepisów mających zastosowanie w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej

W wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1947, z późn. zm.), organem właściwym do prowadzenia postępowania podatkowego w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania stał się Szef KAS, będący jednym z organów KAS. Wskazana ustawa przyznała organom KAS ogólne uprawnienia (dział IV), które mogą być stosowane także w toku postępowania podatkowego.

Zgodnie z obecną treścią art. 119l Ordynacji podatkowej, Szef KAS prowadząc postępowanie podatkowe w zakresie unikania opodatkowania może korzystać z instytucji zawartych wyłącznie w dziale IV Ordynacji podatkowej. Organ ten nie może korzystać z uprawnień, które mogą mu przyznawać przepisy innych ustaw, w tym ww. ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Konieczne jest zatem, zdaniem projektodawcy, zrównanie pozycji Szefa KAS prowadzącego postępowanie podatkowe określone w rozdziale 2 działu IIIA Ordynacji podatkowej z innymi organami KAS. Proponuje się zatem zmianę art. 119l Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby przepis ten pozwalał także na zastosowanie w toku postępowania podatkowego przepisów działu IV ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej

Zmiany w zakresie postępowania w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej

Aktualna treść art. 119w § 2 Ordynacji podatkowej wskazuje, że z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej mogą wystąpić zainteresowani dokonujący niezależnych, ale analogicznych czynności. Treść przepisu nie wymaga, że zainteresowani powinni być powiązani przedstawianą do oceny czynnością. W ocenie projektodawcy taka regulacja stanowi lukę prawną. Należy zatem doprecyzować, że zainteresowani powinni być powiązani tą samą czynnością, która zostaje poddana pod ocenę organu podatkowego. Podobne rozwiązanie, w przypadku postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, zastosowano już w art. 14r § 1 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z zawartym w art. 119x § 1 Ordynacji podatkowej wprowadzeniem do wyliczenia, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych ocenianej czynności. Zdaniem projektodawcy, tak zakreślony obszar informacji nie do końca odpowiada ani informacjom najbardziej oczekiwanym i przydatnym do oceny, czy dana czynność stanowi unikanie opodatkowania, ani zawartościom punktów znajdujących się w treści tego paragrafu. Proponuje się zatem uzupełnienie wstępu do wyliczenia o dane istotne z punktu przesłanek zastosowania art. 119a.

W myśl przepisów art. 11 updog i art. 25 updog, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r., przez podmioty powiązane należy rozumieć m.in. te, które bezpośrednio lub pośrednio posiadają w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%. Ustawodawca zwiększył z tym dniem z 5% do 25% próg, od którego dane podmioty są uważane za powiązane i mają do nich zastosowanie regulacje dotyczące cen transferowych.

Do ww. przepisów ustawodawca odwołuje się w art. 119x § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, czyniąc informacje o podmiotach powiązanych w rozumieniu regulacji właściwych dla cen transferowych jedną z przesłanek wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Omawiana zmiana w ustawach o podatkach dochodowych, która zaszła z dniem 1 stycznia 2017 r.

zawęziła zakres informacji wymaganych do złożenia wniosku, co jest sytuacją niekorzystną, gdyż:

- klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest dedykowana wyłącznie podatkowi dochodowym;
- zastosowanie regulacji w przedmiocie cen transferowych, jeżeli przeciwdziałają one unikaniu opodatkowania co najmniej w takim samym stopniu jak klauzula generalna, powinno co do zasady wyłączyć zastosowanie tej klauzuli;
- powiązania wymykające się wskazanym obecnie w art. 119x § 1 pkt 3 Op warunkom mogą mieć znaczenie dla oceny, czy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania może mieć zastosowanie.

Z powyższych względów proponuje się zmodyfikować art. 119x § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby jego treść odpowiadała zakresowi informacji przedkładanych przed dniem 1 stycznia 2017 r., a więc gdy udział w kapitale innego podmiotu był nie mniejszy niż 5%.

W art. 119x § 1 pkt 6a i 6b Op proponuje się uzupełnić zakres informacji przedstawianych we wniosku o wskazanie innych niż ocena korzyści podatkowych, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności oraz o wskazanie innych czynności dokonanych, rozpoczętych lub planowanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowej do których zastosowania będzie mieć opinia zabezpieczająca oraz wymienione w pkt 6a. Rozszerzenie zakresu przedstawianych informacji pozwoli organowi podatkowemu ocenić działania podatnika w szerszym kontekście oraz wykluczy celowość wąskiego przedstawiania przez zainteresowanego kwestii dotyczących uzyskiwanej korzyści podatkowej. Jest to szczególnie istotne ze względu na treść art. 119f § 1 Op, w myśl którego czynność to także zespół czynności. Ewentualne pominięcie przez zainteresowanych podania informacji wymaganych przez art. 119x § 1 pkt 6a i 6b powinno prowadzić do ograniczenia ochrony płynącej z uzyskanej opinii zabezpieczającej, o ile informacje te miałyby wpływ na ocenę możliwości zastosowania art. 119a § 1 Op do korzyści podatkowej.

Zgodnie z projektowanym §4 art. 119x Szef KAS wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej do usunięcia braków, o których mowa w §3, w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania.

Dotychczasowe doświadczenia Szefa KAS związane z rozpatrywaniem wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej wskazują, że część wniosków jest przygotowywana samodzielnie przez podatników, tj. bez pośrednictwa fachowych pełnomocników. Stwierdzono, że takie wnioski są nierzadko obarczone brakami formalnymi lub zawierają nieprecyzyjne sformułowania w kluczowych aspektach. Zasadne jest zatem zawarcie w art. 119x § 5 Ordynacji podatkowej upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym określi on wzór wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Zdaniem projektodawcy, wzór taki ułatwi podatnikom, szczególnie tym działającym bez pośrednictwa fachowego pełnomocnika, prawidłowe sporządzenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, zmniejszy częstotliwość występowania przez organ podatkowy z wezwaniem do usunięcia braków formalnych wniosku, usystematyzuje

informacje, które zostaną zawarte we wniosku oraz pozytywnie wpłynie na liczbę merytorycznych rozstrzygnięć tych wniosków.

W aktualnej treści art. 119y § 2 Ordynacji podatkowej dostrzec należy sprzeczność pomiędzy treścią pierwszego i drugiego zdania. Zgodnie z pierwszym zdaniem tego przepisu „*Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności ma zastosowanie art. 119a.*” Stosownie do drugiego zdania, „*Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a*”. Wskazany przepis jest zatem wewnątrznie sprzeczny w kontekście treści przesłanki odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Sprzeczności tej nie wyjaśnia także treść uzasadnienia do projektu ustawy ustanawiającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zdaniem projektodawcy, omawiany przepis należy skorygować w ten sposób, aby pierwsze i drugie zdanie posługiwało się jednolicie tą samą przesłanką odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Ostateczny kształt relacji art. 119y § 1 i 2 Ordynacji podatkowej powinien wskazywać, że Szef KAS:

- wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli w oparciu o przedstawiony wniosek poweźmie pewność, iż do ocenianej czynności nie będzie mieć zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej;
- odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli okoliczności wynikające z wniosku wskazują, że do ocenianej czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej.

Podkreślenia wymaga, że postępowanie w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej jest w niektórych aspektach zbliżone do postępowania w zakresie wydania interpretacji indywidualnej. Organ podatkowy rozpatrujący wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej pozbawiony jest bowiem możliwości gromadzenia dowodów i wyjaśniania stanu faktycznego sprawy. W tej sytuacji, to do obowiązku wnioskodawcy powinno należeć wszechstronne przekonanie organu podatkowego, że do ocenianej czynności nie będzie mieć zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej.

Ujmując niniejsze zagadnienie na skali wyjaśnić należy, że pomiędzy przekonaniem, że do czynności nie będzie mieć zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (*vide* art. 119y § 1 tej ustawy) a przekonaniem, że do czynności będzie mieć zastosowanie art. 119a przedmiotowej ustawy (*vide* art. 119y § 2 zdanie pierwsze tej ustawy) istnieje szereg pośrednich ocen wskazujących na prawdopodobieństwo zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Można przyjąć, że z uwagi na ograniczoną możliwość wyjaśniania stanu faktycznego sprawy, ocena podjęta przez organ podatkowy będzie niekiedy plasować się w granicach prawdopodobieństwa zastosowania art. 119a do ocenianej czynności. Podjęcie takiej oceny, przy istnieniu stosownych argumentów wskazujących na jej racjonalność, powinno być warunkiem wystarczającym odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Przyjęcie odmiennego poglądu, prowadziłoby do sytuacji, w których organ podatkowy, pomimo uznania, że do ocenianej czynności może mieć zastosowanie art. 119a, zobligowany byłby do wydania opinii zabezpieczającej, choć pogłębiona ocena tej czynności powzięta w ramach

postępowania podatkowego uzasadniałaby wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a ustawy procesowej.

Dodać także należy, że przyjęcie, że organ podatkowy uprawniony byłby do odmowy wydania opinii zabezpieczającej wyłącznie w przypadku powzięcia przekonania, iż do czynności ma zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej prowadziłoby do wniosku, że odmowa wydania opinii zabezpieczającej zastępuje w istocie, w przypadku czynności dokonanej, wynik postępowania podatkowego. Nie taka jest jednak rola tej instytucji.

Zdaniem projektodawcy, zasadne jest także ograniczenie przesłanki negatywnej odmowy wydania opinii zabezpieczającej wyłącznie do możliwości zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, a nie całego artykułu. Uzasadnienie odmowy wydania opinii zabezpieczającej nie powinno wymagać od organu podatkowej przedstawienia kontrfaktycznej czynności odpowiedniej, która byłaby zastosowana w wyniku przeprowadzenia postępowania podatkowego, ponieważ nie pozwala na to zasadniczo zakres informacji zawartych we wniosku (*vide* art. 119x § 1 Ordynacji podatkowej). Informacje, na podstawie których organ podatkowy mógłby wskazać czynność odpowiednią dostępne byłyby do uzyskania w toku postępowania podatkowego. Różnorodność i bogactwo takich informacji umożliwiających wskazanie czynności odpowiedniej nie pozwala na precyzyjne ujęcie ich jako kolejnej informacji-przesłanki mającej zostać zawartej we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.

Jak ponadto wskazano w uzasadnieniu ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania: „(...) *Opinie [zabezpieczające – dop. projektodawca] będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. (...) Opinię taką na wniosek zainteresowanego minister wyda w razie stwierdzenia, że planowane lub dokonane przez zainteresowanego czynności, przedstawione przez niego we wniosku, nie stanowią unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a. (...) Przedmiotem tej opinii nie będzie ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli*”. Wyjaśnić w tym miejscu należy, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania oraz definicja unikania opodatkowania zawarta jest w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Jeżeli zgodnie z założeniem ustawodawcy, celem opinii zabezpieczającej powinna być ocena, czy przedstawiana czynność stanowi unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, to opinia taka powinna zostać zawężona do oceny możliwości zastosowania ww. przepisu. Proponowana zmiana ma zatem właściwe odzwierciedlenie intencji ustawodawcy.

Przepisy art. 119y § 1 i 2 oraz art. 119za pkt 2 wymagają także w ocenie projektodawcy zmiany w zakresie uściślenia zakresu ochrony wynikającej z opinii zabezpieczającej. W treści art. 119a § 1 Op wymieniona jest konkretna czynność, której dokonanie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej. Przepisy art. 119y § 1 i 2 oraz art. 119za pkt 2 Op koncentrują się natomiast jedynie na czynności. Oznacza to, że uzyskanie opinii zabezpieczającej wyłącza zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wobec wszystkich korzyści podatkowej z niej wynikających, nawet jeśli korzyści te nie zostały

wskazane we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, a organ podatkowy nie mógł ocenić np. ich sprzeczności z celem i przedmiotem przepisy ustawy podatkowej. Proponowane zmiany mają na celu wyraźne powiązanie ocenianej czynności oraz konkretnej korzyści podatkowej z niej wynikającej, którą zainteresowany powinien wskazać we wniosku.

Zgodnie z art. 119zb § 1 Ordynacji podatkowej, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa KAS. Przepisy rozdziału 4 działu IIIa Op nie zawierają podstawy prawnej do wydłużenia tego terminu. Takiej podstawy nie stanowi art. 119zf w związku z art. 140 Ordynacji podatkowej, gdyż termin wskazany w art. 119zb § 1 Op jest terminem o charakterze materialnym. Ponieważ w toku wydania opinii zabezpieczającej dopuszczalne jest zasięgnięcie opinii biegłego, to z uwagi na czasochłonność tej procedury w art. 119zb Op proponuje się dodać § 3, który stanowiłby wyraźną podstawę do wydłużenia materialnego terminu rozpatrzenia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Inną podstawą do przedłużenia terminu, o którym mowa w art. 119zb § 1 Op będzie złożoność sprawy, w szczególności w razie zasięgnięcia opinii biegłego, sześciomiesięczny termin, może być przedłużany nie dłużej jednak niż o 9 miesięcy łącznie, co zapewni zainteresowanym gwarancję, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej zostanie załatwiony w oznaczonym czasie, tj. maksymalnie w terminie 15 miesięcy od otrzymania wniosku przez Szefa KAS.

Zgodnie z projektowanym §4 Szef KAS wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej do usunięcia braków, o których mowa powyżej, w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania. Termin ten wynosi 14 dni z uwagi na skomplikowanie spraw objętych wnioskami o opinie zabezpieczające.

W art. 119zc § 1 Ordynacji podatkowej proponuje się podniesienie opłaty za rozpatrzenie wspólnego wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Opłata podstawowa będzie wzrastać o 5 000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego wnioskodawcy. Wzrost tej opłaty uzasadniony jest większym skomplikowaniem wniosków składanych przez grupy zainteresowanych podmiotów, większym nakładem środków koniecznych do rozpoznania takich wniosków, jak również – co do zasady – istotnie większą wysokością korzyści podatkowej, którą hipotetyczna opinia ma zabezpieczać. Zauważyć także należy, że gradacja opłat od rozpatrzenia wniosku uzależniona jego potencjalnym skomplikowaniem występuje już w przypadku procedury uprzednich porozumień cenowych (*vide* art. 20m § 2 Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana nie powinna mieć wpływu na sytuację typowych podatników, którzy nie przeprowadzają czynności gospodarczych w większych grupach. Poza zakresem proponowanej zmiany zostaną także wnioskodawcy wspólnie ubiegający się o wydanie opinii zabezpieczającej, jeżeli ich liczba nie przekracza czterech.

W aktualnym stanie prawnym, treść opinii zabezpieczających oraz odmów wydania opinii zabezpieczających, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty, publikowana jest w Biuletynie Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Choć ze zrozumieniem należy podejść do potrzeby informowania opinii publicznej o wynikach postępowań w zakresie wydawania opinii zabezpieczających i powodach podjętych rozstrzygnięć, to jednak obowiązek

publikowania treści rozstrzygnięć organu podatkowego wymaga zdaniem projektodawcy korekty.

Jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, procedura wydawania opinii zabezpieczającej obejmuje cechy procedury zawierania porozumień w zakresie stosowania cen transferowych określonej w dziale IIa Ordynacji podatkowej. To, co łączy te procedury to przede wszystkim fakt, że dotyczą one oceny czynności, które dopiero są planowane (w przypadku opinii zabezpieczających to jeden z wariantów czynności), zakres informacji przekazywanych organowi podatkowemu jest dość szeroki, przekazywane informacje mogą być dla zainteresowanego podmiotu istotne z biznesowego punktu widzenia, zaś w interesie zainteresowanego podmiotu może być zachowanie niektórych lub wszystkich informacji w tajemnicy przed konkurentami rynkowymi. Można też przyjąć, że zasadniczo w obu procedurach korzystniejsze dla zainteresowanego podmiotu jest udzielenie organowi podatkowemu wszelkich wyjaśnień w zakresie procedowanego wniosku.

Procedura zawierania uprzednich porozumień cenowych w szczególny sposób chroni informacje przekazywane przez zainteresowany porozumieniem podmiot. Decyzje w zakresie stosowania cen transferowych nie podlegają publikacji. W stosunku do informacji uzyskanych przez organ podatkowy w toku postępowania określonego w dziale IIa Ordynacji podatkowej pogłębione zostają rygory związane z zachowaniem tajemnicy skarbowej (*vide* art. 295a, art. 296 § 1 pkt 3 oraz art. 297b Ordynacji podatkowej). Celem omawianych przepisów jest zachęcenie, poprzez zapewnienie podwyższonych standardów tajemnicy skarbowej, podmiotów do występowania z wnioskami o zawarcie porozumienia w zakresie stosowania cen transakcyjnych.

W tym miejscu uznać należy, że regulacja zobowiązująca Szefa KAS do publikowania treści opinii zabezpieczających lub odmów wydania opinii zabezpieczających po usunięciu jedynie danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty może zniechęcać potencjalnych zainteresowanych do występowania z wnioskami o wydanie opinii zabezpieczającej. W treści tych wniosków, a w konsekwencji w treści aktów wydanych przez Szefa KAS mogą znajdować się bowiem informacje niekorzystne dla zainteresowanych podmiotów, dotyczące planowanych działań lub z innego powodu utrzymywane w tajemnicy przed konkurencyjnymi podmiotami. Usunięcie natomiast danych identyfikacyjnych może natomiast nie stanowić dla konkurencyjnych podmiotów lub ekspertów biznesowych istotnej bariery chroniącej wnioskodawców przed identyfikacją. Przedmiotowa regulacja wymaga zatem zdaniem projektodawcy zmiany, ponieważ utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej oraz zwiększenie przewidywalności działania Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze, który jest przecież temu zadaniu dedykowany.

Z powyższych względów po art. 119zd proponuje się dodanie art. 119zda, na podstawie którego w Biuletynie Informacji Publicznej zamieszczane byłyby informacje odnoszące się do wydania opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Informacje te zawierałyby zwięzły opis poddanej pod opinię Szefa KAS czynności oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacje nie mogłyby natomiast zawierać danych identyfikujących lub mogących zidentyfikować wnioskodawcę lub inne podmioty

wymienione w treści aktu. Informacja nie zawierałaby także danych potencjalnie wrażliwych dla zainteresowanych podmiotów, np. wymienionych w art. 119x § 1 pkt 4 i 5 Ordynacji podatkowej. Dodatkowo proponuje się objęcie akt postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej tajemnicą skarbową.

W myśl art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Przepis ten uprawnia organ podatkowy do umorzenia postępowania w przypadku wystąpienia jakiegokolwiek przyczyn powodującej bezprzedmiotowość postępowania. Przyczyny te nie były *a priori* znane ustawodawcy, który nie wymienił ich enumeratywnie, gdyż – jak można sądzić – ich katalog jest otwarty. W ocenie projektodawcy, art. 119ze Ordynacji podatkowej niezasadnie zawężył możliwość zastosowania art. 208 tej ustawy wyłącznie do przypadku wycofania wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Regulacja taka nie uwzględnia takich sytuacji jak śmierć wnioskodawcy, rozwiązanie osoby prawnej będącej wnioskodawcą czy też uchylenie przepisów, na podstawie których wnioskodawca planował uzyskać korzyść podatkową. Z tego względu proponuje się zmianę art. 119ze w ten sposób, aby organ podatkowy miał możliwość umorzenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej w każdej sytuacji, w której postępowanie to stało się bezprzedmiotowe. Dodatkowo należy jednak doprecyzować, że jedną z sytuacji skutkujących bezprzedmiotowością postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej jest wcześniejsze wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii. Ustawodawca w art. 119z Ordynacji podatkowej przyjął bowiem, że złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może skutkować równoległym prowadzeniem kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

W art. 119zf Ordynacji podatkowej proponuję się przeprowadzenie następujących zmian:

- 1) usunięcie odesłania do art. 14i § 3 – zmiana jest wynikiem wprowadzenia art. 119zda;
- 2) dodaniu odesłania do art. 14r § 2 i 3 – zmiana umożliwi sprawniejszą obsługę wspólnych wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej;
- 3) usunięciu odesłania do art. 123 – zasada wyrażona w tym przepisie nie ma, w ocenie projektodawcy, zastosowania w przypadku tego postępowania;
- 4) dodaniu odesłania do art. 187 § 3 – w ocenie projektodawcy zasadne jest, aby organ podatkowy mógł oprzeć swoją ocenę również na faktach powszechnie znanych lub znanych z urzędu.

Postępowanie w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania

W myśl przepisów art. 119a-119f Ordynacji podatkowej, jedynie organ podatkowy jest władny, w drodze decyzji, zastosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (*vide m.in.* wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 31.05.2017 r., sygn.. akt I SA/Sz 216/17). Od tej zasady ustawodawca wprowadził dwa wyjątki polegające na możliwości korekty deklaracji przez stronę postępowania prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej lub przez podmiot uczestniczący w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119j Op). Wyjątki te są jednak ściśle powiązane

z działaniami organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej i są pochodną treści postanowienia wydanego na podstawie art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej lub decyzji, w której zastosowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Choć podatnicy mają teoretyczne prawo do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji, w której uwzględnia taki stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby nie przeprowadzono czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, to jednak działanie takie może zostać uznane za niewłaściwe z systemowego punktu widzenia i które nie powinno być akceptowane przez organy podatkowe. Z wyłączeniem przypadków, o których mowa w poprzednim akapicie, treść deklaracji podatkowych odzwierciedla bowiem skutki podatkowe wynikające z rzeczywistego stanu rzeczy, a nie z hipotetycznego stanu, który zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej, krytycznej czynności nie dokonano lub przepis prawa nie miał zastosowania (art. 119a § 2-6 Op). Przyjęcie innego poglądu prowadziło do stanu, w którym organ podatkowy, inny niż Szef KAS, zobligowany byłby do weryfikowania deklaracji podatkowej nieodpowiadającej rzeczywistym zdarzeniom przy braku informacji na temat przyjętej przez podatnika czynności odpowiedniej. Co więcej, w przypadku wykazania przez podatnika podatku dochodowego wyższych przychodów wynikających z dokonania hipotetycznej czynności odpowiedniej, organ podatkowy zobligowany jest w obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, do określenia – w drodze postępowania podatkowego – wysokości przychodów, a w konsekwencji wysokości zobowiązania podatkowego (straty podatkowej) w rzeczywistej wysokości.

Zauważenia także wymaga, że ustawodawca przyznał prawo do korekty deklaracji podmiotowi, o którym mowa w art. 119j Ordynacji podatkowej, w przypadku określenia czynności odpowiedniej w toku postępowania podatkowego. *A contrario* należy przyjąć, że analogiczne prawo dla tego podmiotu nie powstaje, jeżeli korekta skutków unikania opodatkowania następowałaby poza dedykowanym postępowaniem podatkowym.

W ocenie projektodawcy, podatnicy i płatnicy powinni mieć zagwarantowaną możliwość wycofania się ze skutków unikania opodatkowania, a w szczególności możliwość wycofania się ze schematów unikania opodatkowania dających korzyści podatkowe przez wiele lat. Zaletą tej drogi korygowania rozliczeń podatkowych będzie ograniczenie negatywnych skutków unikania opodatkowania, które zaistniałyby w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (odsetki od zaległości podatkowych, wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego). Zdaniem projektodawcy, obecny kształt przepisów, według których, cofnięcie skutków unikania opodatkowania może nastąpić wyłącznie w wyniku przeprowadzenia postępowania podatkowego może godzić w prawa konstytucyjne podatników.

Uwzględniając, że zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga określenia skutków podatkowych na podstawie takiego stanu rzeczy, który zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej albo stanu prawnego jaki zaistniałby gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania oraz że złożona deklaracja lub korekta deklaracji powinna – w razie potrzeby i stosownie do okoliczności – uprawniać do złożenia korekty deklaracji przez inne podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania

opodatkowania, proponuje się wprowadzenie odrębnej procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania poza postępowaniem podatkowym.

Procedura cofnięcia skutków unikania opodatkowania, zawarta w proponowanym rozdziale 5 działu IIIa, będzie dwustopniowa i polegać będzie na:

- 1) przeprowadzeniu postępowania, w ramach którego Szef KAS oraz podmioty zainteresowane cofnięciem skutków unikania opodatkowania uzgodnią wysokość uzyskanej w wyniku unikania opodatkowania korzyści podatkowej, czynność odpowiednią oraz skutki przyjętej czynności odpowiedniej (względnie: osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem podjęcia czynności skutkującej unikaniem opodatkowania i skutki podatkowe takiego stanu rzeczy) lub skutki stanu prawnego, jaki zaistniałby gdyby uzgodniony przepis prawa nie miał zastosowania, co znajdzie odzwierciedlenie w decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania, zwaną dalej w tym punkcie „decyzją”,
- 2) złożeniu przez podmioty zainteresowane korekty deklaracji na podstawie treści decyzji wydanej w postępowaniu określonym w pkt 1.

Podkreślenia wymaga, że rolą tej procedury nie będzie ustalenie, czy przedstawiona we wniosku czynność, w wyniku której uzyskano korzyść podatkową, stanowi unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Taka ocena może być dokonana w toku postępowania o wydanie opinii zabezpieczającej.

Złożenie wniosku będzie równać się przyznaniu przez zainteresowanego dla potrzeb prowadzonego postępowania, że dokonał czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119zfe § 2) i wyrażeniu woli cofnięcia jej skutków związanych z unikaniem opodatkowania. Przyznanie takie może w szczególności nastąpić po przeprowadzeniu badania sprawozdania finansowego lub audytu, lub też po publikacji ostrzeżeń w zakresie możliwego zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub Szefa KAS. Z uwagi na doniosłość wniosku proponuje się, aby jego skuteczne złożenie obarczone było tzw. przymusem adwokacko-radcowskim (art. 119zfd § 3).

Stronami postępowania określonego w rozdziale 5 działu IIIa będą podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119zfa § 2 Op). Wniosek o wszczęcie postępowania w przedmiocie określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania będzie mógł dotyczyć już uzyskanej korzyści podatkowej (§ 3). Postępowanie to nie będzie mogło jednak zostać wszczęte, jeżeli określona we wniosku korzyść podatkowa będzie w momencie jego złożenia przedmiotem kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, gdy stanowisko zainteresowanego będzie wskazywać na konieczność wydania decyzji na podstawie art. 119zn, lub gdy stanowisko zawarte we wniosku wskazuje na zasadność wydania decyzji na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 (art. 119zfb). Celem rozwiązania zawartego w art. 119zfb pkt 2 jest wyłączenie z rozpatrywania takich wniosków, w których zainteresowani mogliby dowodzić, że mimo wypełnienia przesłanki z art. 119a § 1 Op nie doszło do unikania opodatkowania lub gdy unikanie opodatkowania może zostać cofnięte poprzez właściwe zastosowanie innych

przepisów prawa podatkowego. Projektowane postępowanie nie powinno być traktowane jako szczególna forma uzyskania opinii zabezpieczającej, zaś regulacja zawarta w art. 119zfb pkt 2 ma zapobiegać ewentualnym nadużyciom.

Mimo pewnych odmienności pomiędzy przepisami przeciwdziałającym unikaniu opodatkowania, proponowana procedura powinna mieć odpowiednie zastosowanie również do skutków unikania opodatkowania wynikających z opodatkowania środków ograniczających umowne korzyści (art. 119zfa § 5).

Na wzór procedury zawierania porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, zainteresowane wydaniem decyzji podmioty będą mogły zwrócić się do organu podatkowego o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydawania decyzji w indywidualnej sprawie, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania (art. 119zfc § 1 Op). Wątpliwości te mogą dotyczyć zarówno przebiegu procedury wydawania decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania, jak i szans na uzyskanie satysfakcjonującego wnioskodawcę wyniku tej procedury. Regulacja ta jest przejawem nasilenia cech koncyliacyjnych tej szczególnej procedury. Ma też zapobiegać występowaniu przez zainteresowanych z wnioskiem o konsultację, gdy w sposób oczywisty wniosek ten nie może doprowadzić do pożądanego przezeń rezultatu.

W art. 119zfc § 2 ustanowiono zakaz dowodowy, dotyczący wykorzystania informacji uzyskanych w ramach tzw. spotkań wstępnych, o których mowa w § 1. Pogłębienie zaufania pomiędzy zainteresowanym podmiotem a organem podatkowym jest szczególnie istotne, gdyż złożenie przez zainteresowanego wniosku o wydanie decyzji będzie stanowić jednocześnie – jak już wskazano wyżej – przyznanie się przez niego do tego, że określona we wniosku czynność stanowiła unikanie opodatkowania i zastępować będzie rozstrzygnięcie organu podatkowego w zakresie *stricto* art. 119a § 1 Op. Organ podatkowy będzie jednak mógł korzystać z tych dokumentów i informacji, jeśli uzyska je poprzez inne czynności podjęte w ramach odrębnych procedur, w tym w toku postępowania o wydanie decyzji.

W art. 119zfd § 1 Op określono zakres informacji, które należy zawrzeć we wniosku o wydanie decyzji. Składają się na niego:

- 3) stan faktyczny składający się z:
 - a) wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania;
 - b) wskazania podmiotów biorących udział czynności określonej w lit. a wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami związków, o których mowa w art. 11 updog i art. 25 updof z zastrzeżeniem, że posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5%;
 - c) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w lit. a, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1, wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków;

- 4) w zależności od okoliczności:
 - a) wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 119a § 3,
 - b) oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,
 - c) wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 119a § 6, który nie powinien mieć zastosowania;
- 5) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania;
- 6) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia:
 - a) jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej,
 - b) stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana,
 - c) stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.

Zgodnie z art. 119zfd § 2 Op, wniosek będzie mógł zostać uzupełniony o dokumentację dotyczącą czynności prowadzącej do unikania opodatkowania oraz potwierdzającą stanowisko zainteresowanego co do zasadności wyboru czynności odpowiedniej.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie mógł w drodze rozporządzenia określić wzór wniosku o wydanie decyzji, co powinno przyczynić się do ich ujednoczenia oraz zmniejszyć ryzyko wystąpienia braków formalnych wniosku (art. 119zfd § 5 Op).

Złożenie wniosku o wydanie decyzji nie będzie miało wpływu na możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego (art. 119zfe § 1). Skorygowanie deklaracji w wyniku wydania decyzji wykluczy jednak w zakresie ocenianej czynności możliwość wszczęcia lub przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 Op, a w konsekwencji wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a Op. Organ podatkowy prowadzący kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe uwzględni skutki wynikające ze złożonej korekty deklaracji mającej na celu cofnięcie skutków unikania opodatkowania (art. 119zfl § 1 Op), jeżeli:

- 1) korekta deklaracji będzie odpowiadać treści decyzji (art. 119zfk § 3 Op);
- 2) organ podatkowy na podstawie zgromadzonych dowodów nie dojdzie do przekonania, że zainteresowany nierzetelnie przedstawił stan faktyczny (art. 119zfl § 2 Op).

W art. 119zff § 1 Ordynacji podatkowej proponuje się ustalenie zasad kalkulacji opłaty od wniosku o wydanie decyzji. Uzależnienie rozpatrzenia wniosku o wydanie decyzji od

uiszczenia opłaty będzie dodatkowo wpływać prewencyjnie na podmioty unikające lub chcące unikać opodatkowania. Opłata będzie odpowiadać co do zasady:

- 1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119 zfd § 1 pkt 1 lit. c – odnośnie korzyści podatkowej lub jej części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- 2) 1% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119 zfd § 1 pkt 1 lit c – w pozostałych przypadkach

Opłata wspomniana powyżej nie będzie wynosić jednak mniej niż 1000 zł i nie więcej niż 15 000 zł.

Od zasady zawartej w § 1 proponuje się wprowadzenie kilku wyjątków. Pierwszy z nich będzie umożliwiał obniżenie opłaty, jeżeli czynność zawarta we wniosku była wcześniej oceniona przez Szefa KAS w odmowie wydania opinii zabezpieczającej, a zatem część jej oceny została już dokonana przez administrację skarbową. Opłata podstawowa zostanie w takim wypadku obniżona o opłatę uiszczoną w związku z postępowaniem o wydanie opinii zabezpieczającej, zaś opłatę wynikową obliczoną na podstawie § 3 będzie stanowił 75% tak określonego wyniku pośredniego. Taka konstrukcja wyliczenia opłaty wskazuje, że naturalną konsekwencją otrzymania przez zainteresowanego odmowy wydania opinii zabezpieczającej może być złożenie wniosku o wydanie decyzji.

Zgodnie z §4 opłata podlega zwrotowi w przypadku:

- 1) wycofania wniosku
- 2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

Opłatę należy uiścić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania decyzji.

W § 6 omawianego artykułu zawarto uprawnienie dla Szefa KAS do wydania postanowienia w przedmiocie ustalenia opłaty uzupełniającej od wniosku, jeżeli w ocenie organu podatkowego zainteresowany nieprawidłowo obliczył, a w konsekwencji zaniżył we wniosku o wydanie decyzji wartość uzyskanej korzyści podatkowej z tytułu czynności. Proponuje się, aby postanowienie w tym zakresie nie było zaskarżalne, ponieważ zakres postanowienia immanentnie związany jest z rozstrzygnięciem zawartym w decyzji. Istotne jest jednak to, że organ podatkowy zwróci na podstawie § 4 pkt 2 omawianego artykułu tę część opłaty, która w wyniku zawyżenia przez zainteresowanego korzyści podatkowej, została uiszczona nienależnie.

W przypadku przyjęcia przez organ podatkowy w decyzji, że korzyść podatkowa wynika z zastosowania przepisu prawa podatkowego, o którym mowa w art. 119a § 6 Op, zwrócone zostanie 60% uiszczonej opłaty jeżeli zainteresowany złoży korektę deklaracji lub informację zastępczą odpowiadającą treści otrzymanej decyzji oraz wpłaci na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę. W tej bowiem sytuacji rysuje się wyraźna przestrzeń do ulgowego traktowania zainteresowanych faktycznie wykorzystujących uprawnienia

wynikające z decyzji, zwłaszcza gdy w toku postępowanie nie było konieczności określania czynności odpowiedniej.

Odnosnie zainteresowanych, którzy w wyniku dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania będą cyklicznie uzyskiwać korzyść podatkową w kolejnych okresach rozliczeniowych na podstawie jednej lub cyklicznie dokonywanej czynności, Szef KAS będzie mógł w drodze zaskarżalnego postanowienia obniżyć opłatę od wniosku o wydanie decyzji (§ 9). Nie należy bowiem pobierać opłaty podstawowej od wniosku o wydanie decyzji, jeżeli analogiczny wniosek został już rozpatrzony przez organ podatkowy. Regulacja ta ma zachęcić podatników i płatników do wycofywania się ze schematów unikania opodatkowania, które przynoszą wieloletnie korzyści podatkowe. Stopień obniżenia opłaty należy będzie do uznania organu podatkowego.

W art. 119zfg Op zawarto „miękkie” uprawnienia organu podatkowego prowadzącego postępowania w zakresie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Wskazują one, że w postępowaniu tym strony powinny dążyć do porozumienia w zakresie jego istotnych punktów.

Jeżeli w toku postępowania organ podatkowy uzna, że zainteresowany nieprawidłowo przedstawił we wniosku elementy wniosku, o których mowa w art. 119zfd § 1 pkt 2-4 Op, tj. m.in. nieprawidłowo przyjął czynność odpowiednią lub wskazał, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, lub nieprawidłowo określił skutki podatkowe jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej lub stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, Szef KAS w drodze postanowienia zawiadomi o tym zainteresowanego. Zawiadomienie będzie zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne (art. 119zfh § 1 Op). W wyniku otrzymania tego zawiadomienia, zainteresowany będzie mógł w terminie 14 dni przedstawić dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty lub, niezależnie od tego, złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady co do kwestii spornych uwzględnionych w treści zawiadomienia (art. 119zfh § 2 Op). Możliwość udziału w postępowaniu organu eksperckiego, takiego jak Rada, powinien przyczynić się do zwiększenia pewności zainteresowanego do rzetelności warunków zawartych w decyzji i pozytywnie wpłynąć na ich uznanie.

Szef KAS uwzględni wniosek zainteresowanego i zwróci się o opinię Rady jedynie wtedy, jeżeli w wyniku otrzymania dodatkowych informacji i dokumentów kwestie określone w treści zawiadomienia nadal pozostaną sporne (art. 119zfh § 3 Op).

Zgodnie z treścią proponowanego art. 119zfh § 4 Op, Rada powinna w pierwszej kolejności ocenić zasadność przedstawionych jej stanowisk zainteresowanego oraz Szefa KAS. W przypadku odrzucenia każdego z tych stanowisk, Rada przedstawi własną ocenę kwestii poddanych pod jej opinię uwzględniając jednak szczególne zasady postępowania określone w art. 119zfe § 2. Choć opinie Rady nie będą wiążące dla organu podatkowego, to mogą one stanowić pole do zbliżenia stanowisk organu podatkowego oraz zainteresowanego, w szczególności powzięcia przez Radę własnej opinii.

W art. 119zfi § 1 Op zawarto szczególne i autonomiczne uprawnienie do wydania decyzji odmawiającej określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania z uwagi na brak korzyści podatkowej lub nieprzekroczenie progu wskazanego w art. 119b § 1 pkt 1. Regulacja ta dotyczy sytuacji, w których czynność dokonana w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem lub przedmiotem prawa podatkowego nie skutkowałą, wbrew stanowisku zainteresowanego, jej osiągnięciem w kontekście przepisów art. 119a § 2-6 Op lub zastosowanie będzie miał przepis art. 119b § 1 pkt 1 Op. Możliwość ta stanowi wyraz realizacji zasady zawartej w art. 121 § 1 Op. Rozstrzygnięcie wydane na podstawie art. 119zfi § 1 Op będzie uwzględniane przez organy podatkowe w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego, co wykluczy wydanie decyzji na podstawie art. 119a wobec czynności przedstawionej we wniosku (art. 119zfl § 1 Op).

Szef KAS będzie mógł ponadto odmówić wydania decyzji, jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, co odpowiada regulacji proponowanej w art. 119ga § 1 Op. Także w tym przypadku otrzymanie takiej decyzji wykluczy możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Op.

Przepis art. 119zff § 1 określa elementy konieczne decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, tj.:

- 1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących;
- 2) orozstrzygnięcie co do:
 - a) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w pkt 1, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1;
 - b) prawidłowości przyjęcia czynności odpowiedniej, uznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, albo wskazania określonego w art. 119a § 6 przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania;
 - c) owskazanie skutków podatkowych jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, albo stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania;
- 3) określenie, w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania, przy uwzględnieniu elementów wymienionych w pkt 2 lit. b i c.

Element przedstawiony w pkt 3 stanowi wynik końcowy postępowania w przedmiocie określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania.

Przepis art. 119zff § 2 kształtuje władcze uprawnienie Szefa KAS do samodzielnego określenia konsekwencji dokonania czynności skutkującej unikaniem opodatkowania.

Uprawnienie to powinno być stosowane w szczególności wtedy, gdy w toku postępowania nie uda się rozwikłać istniejących pomiędzy zainteresowanym a organem podatkowym kwestii spornych.

Decyzja może także kształtować prawa innych zainteresowanych podmiotów, które uczestniczyły w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, chyba że wydana decyzja dotyczy określenia skutków podatkowych jakie zaistniałyby gdyby przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania (art. 119zff § 3 Op). Relacja przepisów art. 119zff § 3 Op do art. 119zfm Op stanowi analogię relacji treści decyzji wydanej na podstawie art. 119a Op do art. 119j Op. Decyzja określająca warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania otwiera zainteresowanemu podmiotowi możliwość cofnięcia skutków unikania opodatkowania w terminie 14 dni od jej doręczenia poprzez złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej (art. 119zfk § 1 i 2 Op). Zainteresowani nie mają obowiązku skorzystania z powstałego uprawnienia. Brak cofnięcia skutków unikania opodatkowania otworzy jednak organowi podatkowemu możliwość wydania decyzji na podstawie art. 119a Op i skorzystania z informacji zgromadzonych w toku postępowania o wydanie decyzji.

W sytuacji, w której czynność prowadząca do unikania opodatkowania skutkowałą zmianą sposobu opodatkowania podmiotu, proponuje się, aby zainteresowany podmiot nie składał deklaracji dla podatku, który nie jest dla niego już właściwy. Proponowana w art. 119zfk § 2 Ordynacji podatkowej regulacja ma zapobiegać sytuacjom, w których np. osoby fizyczne będące współnikami spółki osobowej zobligowane byłyby do składania korekty deklaracji w podatku dochodowym od osób prawnych, bowiem czynność odpowiednia zakładałaby że spółka kapitałowa nie przekształciłaby się w spółkę osobową. W tej sytuacji proponuje się, aby zainteresowane cofnięciem skutków unikania opodatkowania podmioty składały informację zastępczą, której skutki odpowiadałyby złożeniu korekty deklaracji. Kwota podatku wykazana w takiej informacji zastępczej będzie równoznaczna kwocie podatku do zapłaty w rozumieniu art. 21 § 2 Op.

W art. 119zfk § 4 Op wskazano, że ponowne skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana na podstawie § 1 korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Przepis ten stanowi na gruncie omawianej procedury odpowiednik art. 81b § 1a Op zdanie drugie.

Proponowany art. 119zfm Op kreuje prawo do skorygowania deklaracji przez zainteresowane podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania. Aby regulacja ta nie była nadużywana, powstanie prawa do korekty rozliczeń u innych podmiotów uczestniczących w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania będzie obarczone dwoma warunkami, tj.:

- 1) cofnięciem skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2, oraz
- 2) wpłaceniem na rachunek właściwego organu podatkowego kwoty wynikającej ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

W innym wypadku możliwe byłoby bowiem np. podwyższenie u jednego z zainteresowanych podmiotów kosztów uzyskania przychodów, co wynikałoby z przyjętej czynności

odpowiedniej, podczas gdy podmiot, u którego doszło do unikania opodatkowania, nie korzystałby z uprawnienia wynikającego z decyzji.

Podobnie jak w przypadku procedury zawierania porozumień w przedmiocie ustalenia cen transakcyjnych do omawianego postępowania będą miały odpowiednie zastosowanie przepisy działu IV. Uzupełniająco, zgodnie ze zmianami zawartymi w art. 119l, proponuje się uwzględnienie przepisów działu IV ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (art. 119zfn Op). Zastosowanie w zakresie tego postępowania powinny też odpowiednio znaleźć art. 14b § 4, art. 14i § 2, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 119gb, art. 119i Op oraz przepisy rozdziału 3 działu IIIa z wyłączeniem art. 119t. Przepis art. 119gb umożliwi ewentualne zajęcie stanowiska w sprawie przez samorządowy organ podatkowy. Z kolei wyłączenie przepisu art. 119t Op, w wyniku którego opinia Rady wydana w omawianym postępowaniu nie zostanie opublikowana, zwiększy zaufanie pomiędzy organem podatkowym a podmiotem zainteresowanym cofnięciem skutków unikania opodatkowania. Obowiązek publikacji takiej opinii mógłby zniechęcać niektóre podmioty do składania wniosków o wydanie decyzji. Argumentacja dotycząca proponowanego w punkcie 17 art. 119zda Ordynacji podatkowej ma tutaj również zastosowanie.

W odróżnieniu od procedury zawierania porozumień w przedmiocie cen transakcyjnych (dział IIa Op), proponowana procedura dotyczyć będzie czynności dokonanych, a tym samym korzyści podatkowych, co do których w momencie złożenia wniosku o wydanie decyzji będzie już biegł termin przedawnienia. Omawiana procedura może być nadużywana w ten sposób, że wnioski wydanie decyzji będą składane jedynie dla pozorów, celem odwleczenia lub obniżenia ryzyka uruchomienia postępowania określonego w art. 119g § 1, a w ostateczności do przedawnienia zobowiązań podatkowych obarczonych unikaniem opodatkowania. Uznać bowiem należy, że Szef KAS nie będzie co do zasady równolegle prowadził i kończył postępowania określonego w art. 119g § 1 Op, w zakresie, w którym rozpatruje również wniosek o wydanie decyzji.

Z powyższych względów proponuje się, aby złożenie wniosku o wydanie decyzji stanowiło przesłankę zawieszenia biegu terminów określonych w art. 68 i art. 70 Ordynacji podatkowej. Rolą tej regulacji ma być zapewnienie, że o wydanie decyzji będą występować jedynie te podmioty, które rzeczywiście będą zainteresowane cofnięciem skutków unikania opodatkowania. Umożliwią one ponadto przeprowadzenie postępowania określonego w art. 119g § 1, jeżeli zainteresowany nie skorzysta z uprawnienia wynikającego z otrzymanej decyzji. Złożenie wniosku o wydanie decyzji będzie jednak powodować zaprzestanie naliczania odsetek związanych z zaległością podatkową wynikającą z osiągnięcia nienależnej korzyści podatkowej, o ile strona postępowania efektywnie skorzysta z wydanej decyzji poprzez cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Odstąpienie od naliczania odsetek w tym wypadku może dodatkowo zmotywować podatników do przyspieszenia działań prowadzących do cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Akta postępowania w sprawie wydania decyzji będą objęte tajemnicą skarbową.

Ograniczenie zakazu nadania rygoru natychmiastowej wykonalności w przypadku możliwego upływu biegu terminu przedawnienia

W art. 239d § 2 Ordynacji proponuje się rozszerzenie regulacji wyłączającej możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności o decyzje wydane z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Ponadto, w ocenie projektodawcy, celowe jest jednocześnie ograniczenie ww. zasady w przypadku wystąpienia okoliczności określonych w art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy pierwszej instancji miałby zatem możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom wydanym z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, jeżeli do upływu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostało mniej niż trzy miesiące.

Zdaniem projektodawcy, dotychczasowa regulacja, obejmująca również przesłankę wskazaną w art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, jest szczególnie niezasadna w sytuacji, w której postępowania podatkowe prowadzone w zakresie unikania opodatkowania będą szczególnie skomplikowane, a tym samym bardziej narażone na wpływ biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W tym przypadku, wskazane jest zbliżenie regulacji dotyczących postępowania podatkowego w zakresie unikania opodatkowania do zasad podstawowego postępowania podatkowego.

Uprawnienie do żądania w toku postępowania podatkowego informacji objętych tajemnicą bankową przez Szefa KAS

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, Szef KAS prowadzący postępowania podatkowe, w tym postępowanie podatkowe w zakresie unikania opodatkowania, nie posiada uprawnień do żądania informacji objętych tajemnicą bankową, choć uprawnienia te na mocy art. 182 Ordynacji podatkowej oraz art. 49 ustawy o KAS posiadają w toku postępowania podatkowego pozostałe organy KAS. Proponuje się zatem przyznać Szefowi KAS uprawnienie do żądania informacji określonych w art. 48 ust. 1-6 ustawy o KAS poprzez modyfikację art. 49 tej ustawy. Z uwagi na, szerszy niż w art. 182 i n. Op. zakres informacji wskazanych w art. 48 ust. 1-6 ustawy o KAS oraz możliwość dyscyplinowania podmiotów zobowiązanych do udostępnienia informacji (*vide* art. 48 ust. 11 ustawy o KAS) bardziej racjonalne, w ocenie projektodawcy, jest przyznanie tego uprawnienia w ramach treści art. 49 ustawy o KAS, a nie w ramach art. 182 Ordynacji podatkowej, przy uwzględnieniu zmiany art. 119l Ordynacji podatkowej

Zmiany zachodzące w innych ustawach w związku z projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

Zmiana ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ma na celu dostosowanie, właściwości rzeczowej, kategorii podmiotów pełniących funkcje wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 5 tej ustawy) do zmian wynikających z projektowanego art. 119g ustawy – Ordynacja podatkowa. Zakłada się bowiem, że wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej czy też postępowania podatkowego od organów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie projektowanego art. 119g § 1-3, nie skutkuje przeniesieniem na Szefa Krajowej Administracji Skarbowej uprawnień wierzyciela w rozumieniu przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zmiana art. 5 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wyłącza stosowanie ogólnego sposobu określania właściwości rzeczowej wierzyciela w stosunku do Szefa KAS, w przypadku gdy wyda on w toku wszczętego lub przejętego od organów jednostek samorządu terytorialnego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej czy też postępowania podatkowego decyzję lub postanowienie z zastosowaniem art. 119a. Nie jest zasadne bowiem aby Szef KAS, jako właściwy do orzekania organ I instancji pełnił jednocześnie rolę wierzyciela obowiązków wynikających z wydanych przez siebie decyzji czy postanowień. Przy czym uznano, że w przypadku wydania przez Szefa KAS decyzji, postanowień z zastosowaniem art. 119a ustawy - Ordynacja podatkowa nie będzie miał również zastosowania art. 5 § 1 pkt 4a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Konieczność stosowania ww. art. 5 § 1 pkt 4a skutkowałaby tym, że właściwość rzeczowa organu uprawnionego do żądania wykonania obowiązku, wynikającego z wydanych przez Szefa KAS decyzji lub postanowień, każdorazowo przypadłaby naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według siedziby Szefa KAS.

Za zasadne uznano, w sprawach w których Szef KAS wyda decyzję lub postanowienie z zastosowaniem art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa, przyjęcie szczególnej regulacji i w zmienianym art. 5 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji dodano pkt 4c. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wydania przez Szefa KAS decyzji lub postanowienia w postępowaniu podatkowym, o którym mowa w projektowanym art. 119g § 1-3 ustawy – Ordynacja podatkowa, wierzycielem tych obowiązków będzie właściwy naczelnik urzędu skarbowego. Natomiast w przypadku wydania przez Szefa KAS decyzji lub postanowienia w toku postępowania podatkowego dotyczącego podatków, do których ustalania lub określania jest uprawniony wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, podmiotem pełniącym funkcje wierzyciela będzie organ jednostki samorządu terytorialnego, na wniosek którego postępowanie podatkowe zostało przejęte.

Wykluczenie Szefa KAS z kręgu podmiotów pełniących funkcje wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji umożliwi skupienie się tego organu bezpośrednio na przedmiocie postępowania podatkowego lub kontrolnego wszczętego w związku z unikaniem opodatkowania.

III. Wprowadzenie obowiązku przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych (MDR)

Część ogólna

Potrzeba i cel wydania ustawy

Celem niniejszej ustawy jest wprowadzenie do przepisów ogólnego prawa podatkowego nowej instytucji – obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – dalej: **MDR**), m.in. poprzez częściową transpozycję Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (dalej: **Dyrektywa**).

Projekt przewiduje w szczególności:

- 1) określenie definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania,
- 2) wskazanie kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji,
- 3) określenie organu podatkowego, do którego będą kierowane informacje,
- 4) zakres raportowanych informacji,
- 5) sposób i termin raportowania,
- 6) konsekwencje karne niewypełnienia tego obowiązku przez podmioty obowiązane.

Projekt przewiduje także, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: **Szef KAS**) będzie nadawał indywidualne numery schematom podatkowym, pozyskiwanym w wyniku raportowania. Opis proponowanych zmian w prawie przedstawiono w dalszej części niniejszego uzasadnienia.

Polska administracja skarbowa potrzebuje szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Tego rodzaju informacje są niezbędne w celu zidentyfikowania zagrożeń w obrębie prawa podatkowego, jakie stwarzają schematy podatkowe i podjęcia stosownych działań. Dostęp do właściwych informacji już na etapie opracowania schematów pozwala na poprawę szybkości reagowania i podejmowania kroków legislacyjnych lub regulacyjnych, w tym na skuteczniejszą ocenę ryzyka podatkowego i lepsze wykorzystanie przez administrację skarbową zasobów w celu ochrony dochodów budżetu państwa z podatków. Administracja podatkowa musi z kolei wdrożyć skuteczne procedury dla jak najlepszego wykorzystania informacji przekazywanych przez podatników. Wydatki związane z wdrożeniem tego typu rozwiązań mogą być skompensowane przez oszczędności zasobów z zastosowania szybszej i bardziej wydajnej identyfikacji pojawiających się schematów podatkowych.

Pomijając fakt obowiązku transpozycji przepisów Dyrektywy do polskiego porządku prawnego, istotnym argumentem na rzecz wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych i nałożenia obowiązku przekazywania informacji o tych schematach na podmioty, które zawodowo zajmują się przygotowaniem, oferowaniem i wdrażaniem swoim klientom tych schematów są wnioski z analizy dotychczasowej praktyki w tym obszarze. Zauważyć bowiem należy, że schemat podatkowy może być pewnym rozwiązaniem intelektualnym, wypracowanym w oparciu o znajomość przepisów prawa podatkowego i praktykę jego stosowania. Taki schemat opracowywany jest przez promotora (np. doradcę podatkowego) bez uwzględniania informacji uzyskanych od jego klienta. Opracowanie takiego schematu podatkowego następuje przed spotkaniem z klientem i pozyskaniem od niego jakichkolwiek informacji. Mówimy więc tu raczej o schemacie podatkowym jako efekcie rozważań teoretycznych, opracowanym abstrakcyjnie, bez potrzeby pozyskania informacji od przyszłego klienta. W takiej sytuacji stworzony schemat podatkowy „oczekuje” u promotora (razem z innymi schematami) na implementację u klienta, u którego w oparciu o przedstawione przez klienta informacje, zidentyfikowany zostanie potencjał do implementacji tego konkretnego schematu. W tym modelu działalności informacje dostarczane przez klienta prowadzą doradcę do wybrania odpowiedniego dla danego klienta schematu spośród wcześniej przygotowanych abstrakcyjnych rozwiązań.

Argumentem przemawiającym za trafnością takiego rozumienia procesów tworzenia i wdrażania schematów podatkowych jest obserwacja praktyki. Przykładowo wskazać można na rozwiązanie wykorzystywane na przestrzeni kilku lat przez szereg podmiotów, a związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w formie spółek komandytowo-akcyjnych (dalej: **SKA**). Do momentu pełnego osiągnięcia skutków wynikających ze zmian w prawie podatkowym, które zaczęły obowiązywać z początkiem 2014 r., prowadzenie działalności gospodarczej w tej formie dawało wymierne korzyści podatkowe. Przykładowo opis jednego ze schematów podatkowych z wykorzystaniem SKA, pozbawionego celu gospodarczego, którego wyłącznym celem przeprowadzenia było osiągnięcie korzyści podatkowych, był przedmiotem artykułu w prasie codziennej¹¹.

O wielokrotnej implementacji wypracowanych teoretycznie schematów podatkowych z wykorzystaniem SKA świadczy gwałtowny wzrost liczby zarejestrowanych SKA na przestrzeni kilku lat. Jak wskazano w uzasadnieniu i ocenie skutków regulacji do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym z dnia 17 września 2013 r.¹² w poszczególnych latach liczba zarejestrowanych w Krajowym Rejestrze Sądowym SKA przedstawiała się następująco:

Rok	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Liczba SKA	19	27	49	123	284	570	745	1 089	1 548	2 908

Powyższe dane wskazują wyraźnie na masowość występowania w praktyce określonych schematów podatkowych. Stosowanie takich rozwiązań optymalizacyjnych prowadzi do strat finansowych budżetu państwa.

Innym przykładem potwierdzającym taki model działania (tj. teoretyczne opracowywanie schematu podatkowego, a następnie podjęcie działań w celu jego wielokrotnej implementacji u zainteresowanych klientów) jest praktyka nadużywania podatkowych grup kapitałowych (dalej: **PGK**). Jak bowiem wskazano w uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹³ w latach 2010–2016 na wniosek PGK (w tym spółek zależnych) wydanych zostało łącznie 765 indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, z czego 116 dotyczyło darowizn dokonywanych pomiędzy spółkami tworzącymi PGK. Jednocześnie liczba złożonych rocznych zeznań CIT-8A przez PGK do roku 2016 nie przekroczyła 70.

Dane te wyraźnie wskazują, że opracowano abstrakcyjny schemat podatkowy dotyczący darowizn pomiędzy podmiotami tworzącymi PGK, a następnie starano się uzyskać interpretacje indywidualne w celu zabezpieczenia pozycji podmiotów zaangażowanych w ten schemat. Dodatkowo ten przykład wskazuje również, że dotychczas reakcja na dostrzeżone nieprawidłowości następowała dopiero *post factum*.

¹¹ Zob. schemat podatkowy opisany w: K. Modrzejewska, Podniesienie wartości majątku to wyższe koszty, Rzeczpospolita z 28 listopada 2012 r.

¹² Zob. Druk nr 1725. Materiał dostępny pod adresem: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=1725>

¹³ Zob. Druk nr 1878. Materiał dostępny pod adresem <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1878>

Formą odpowiedzi na dostrzeżoną praktykę jest zastosowanie w projekcie pojęcia schematu podatkowego standaryzowanego (projektowany art. 86a § 1 pkt 10) oraz zasady raportowania tego schematu, w ramach których założono obowiązek przekazania informacji z opisem tego uzgodnienia bez podawania danych o korzystających (projektowany art. 86f § 2). Rozwiązanie powyższe stanowi odpowiedź na uwagi zgłoszone w trakcie przeprowadzonych konsultacji podatkowych¹⁴. Jest ono kompromisem pomiędzy uwagami zgłaszanymi przez przedstawicieli samorządów zawodowych dotyczącymi obowiązku poszanowania tajemnicy zawodowej oraz interesem publicznym, przejawiającym się w dbałości o stan finansów publicznych. Raportowanie zanonimizowanych standaryzowanych schematów podatkowych umożliwi poszanowanie tajemnicy zawodowej przy jednoczesnym zapewnieniu szybkiego dostępu administracji skarbowej do istotnych informacji dotyczących potencjalnego agresywnego planowania podatkowego.

Kolejnym argumentem przemawiającym za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego mechanizmu raportowania schematów podatkowych są dane opublikowane przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (ang. *The International Consortium of Investigative Journalists*). Zawarto w nich między innymi informacje o powiązaniach z podmiotami z siedzibą w jurysdykcjach określanych jako „raje podatkowe”. Weryfikacja danych pochodzących z wycieków dokumentów w ramach: *Offshore Leaks* (2013), *Panama Papers* (2016) oraz *Paradise Papers* (2017) wskazuje, że konsorcjum dziennikarzy powiązało z Polską ponad 1000 podmiotów¹⁵. Powiązania te dotyczą osób fizycznych oraz osób prawnych. Ujawnione dokumenty pokazują, że stosowane są różne często skomplikowane struktury obejmujące sieć powiązań kapitałowych lub osobowych.

Część z funkcjonujących w praktyce schematów podatkowych opisana została w opublikowanych przez Ministerstwo Finansów ostrzeżeniach o możliwości zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁶.

Za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego zasad obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych przemawia również szczególna ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. Nakładanie przez państwo podatków i ściąganie dochodów budżetowych jest czynnikiem ściśle powiązany z suwerennością państwa i z tego powodu powinno podlegać szczególnej ochronie.

Artykuł 84 Konstytucji RP określa zasadę powszechności opodatkowania, będącą wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej, wynikającej z art. 217 Konstytucji RP. Wprowadzenie MDR wypełni lukę w systemie podatkowym, która powoduje, że wartości konstytucyjne – równość i powszechność opodatkowania – nie są w pełni realizowane. Wprowadzenie zasad

¹⁴ W dniach 20 października – 15 listopada 2017 roku Ministerstwo Finansów zorganizowało konsultacje podatkowe na wstępnym etapie prac nad projektem nowelizacji w zakresie Mandatory Disclosure Rules. Raport z przeprowadzonych konsultacji podatkowych dostępny jest pod adresem: <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe>

¹⁵ <https://offshoreleaks.icij.org/search?c=POL&cat=3&e=&j=&q=&utf8=%E2%9C%93>

¹⁶Ostrzeżenia podatkowe opublikowane przez Ministerstwo Finansów dostępne są pod adresem: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>

raportowania powinno zniechęcić podatników do stosowania praktyk polegających na unikaniu opodatkowania przy użyciu schematów podatkowych.

Unikanie opodatkowania stanowi także zagrożenie dla wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych. Równowaga budżetowa stanowi samoistną wartość konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań. Konieczność jej ochrony i zachowania wynika z ogółu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji RP oraz z jej art. 1 stanowiącego, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że różnego rodzaju wartości konstytucyjne powinny być ze sobą harmonijnie godzone, z tym zastrzeżeniem, że akurat te wartości konstytucyjne, którymi są równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych, mają zdecydowanie priorytetowy charakter (zob. wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12). Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

Z kolei art. 20 Konstytucji RP wyraża zasady ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej wskazując, że jego podstawę stanowi społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych. Podstawową zasadą tego ustroju jest wolność gospodarcza, obejmująca m.in. prawo do konkurencji. Ograniczenie wolności prowadzenia działalności i konkurencji może mieć miejsce ze względu na konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej i może nastąpić jedynie w drodze ustawy.

Ustawa o Prawo przedsiębiorców¹⁷ uszczegóławia konstytucyjną zasadę wolności wykonywania działalności gospodarczej stanowiąc w art. 2, że: „podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach”. Wcześniej zasada ta ujęta była w art. 6 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej¹⁸. Wolność gospodarcza pozostaje w ścisłym związku z zasadami niedyskryminacji i ochrony konkurencji wyrażonymi też w prawie unijnym. Przysługuje ona na równych prawach z obywatelami polskimi wszystkim osobom z krajów UE i EOG, tj. obywatelom państw członkowskich oraz spółkom utworzonym zgodnie z porządkiem prawnym któregośkolwiek z państw członkowskich (lub spółce europejskiej) i mających siedzibę na terenie UE. Zasada ochrony konkurencji doznaje uszczerbku poprzez nieuczciwe zachowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, stosujących agresywne planowanie podatkowe. Podatnicy stosujący schematy podatkowe i uczestniczący w systemach podatkowych, których celem jest uzyskanie korzyści w związku z unikaniem opodatkowania, zdobywają przewagę konkurencyjną nad podmiotami niestosującymi tego typu metod. Zdobyta w nieuczciwy sposób przewaga nie może podlegać ochronie. W tym przypadku, dla zachowania konkurencji, państwo powinno podjąć działania, zmierzające do powstrzymania utrudnień w prowadzeniu przedsiębiorstw ze strony innych podmiotów i wyrównania szans.

¹⁷ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646).

¹⁸ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.).

Szczególne ochrona tych wartości konstytucyjnych wymaga więc wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych.

Należy też podkreślić istotną funkcję wprowadzanych zasad MDR jaką jest zniechęcenie podatników do korzystania ze schematów podatkowych. Wiedząc, że rezultaty i ewentualne korzyści podatkowe udziału w schematach podatkowych będą musiały zostać ujawnione i mogą być później kwestionowane przez administrację podatkową, jest mniej prawdopodobne, że podatnik podejmie ryzyko wejścia do systemu agresywnego planowania podatkowego.

Systemy obowiązkowego raportowania schematów podatkowych wymagają ujawnienia informacji nie tylko przez osoby korzystające ze schematu, ale także przez inne podmioty uczestniczące w projektowaniu i wprowadzaniu do obrotu schematu. Konieczne będzie nałożenie obowiązku raportowania schematów podatkowych na część zawodów regulowanych zbliżonych do obowiązków informacyjnych w przypadku np. prania pieniędzy. Zwiększa się zatem prawdopodobieństwo uzyskania przez administrację skarbową informacji o schematach podatkowych, co z uwagi na potencjalnie negatywne konsekwencje podatkowe, może zniechęcić zainteresowanych do skorzystania ze schematu. Korzyścią dla podatników płynącą z wprowadzenia zasad MDR może być zmniejszenie liczby kontroli podatkowych. Dzięki temu, że organy podatkowe będą dysponowały szczegółowymi informacjami o stosowanych schematach podatkowych oraz obszarach, w których występuje agresywne planowanie podatkowe, będą mogły precyzyjnie określać cele kontroli podatkowej. Będzie to skutkowało nakierowaniem organów podatkowych na kontrole dokładnie wytypowanych podatników.

Dodatkowym argumentem wskazującym na konieczność wprowadzenia projektowanych rozwiązań jest analiza tendencji w rozwoju relacji gospodarczych. Integracja gospodarek i rynków krajowych w ostatnich latach wzrosła w znacznym stopniu. Obserwowane we wszystkich rozwiniętych gospodarkach rynkowych działania podatników, noszące znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej, umożliwiają całkowite lub częściowe uniknięcie obciążeń podatkowych. Słabości krajowych systemów podatkowych tworzą możliwość erozji podstawy opodatkowania i przerzucenia zysków (ang. *Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*) i są często wykorzystywane do planowania podatkowego przez korporacje wielonarodowe. Globalizacja zjawiska całkowitego lub częściowego unikania opodatkowania zysku w kraju prowadzenia faktycznej działalności wymusza na rządach państw zwalczanie tego zjawiska. Wymaga to zdecydowanych działań w celu przywrócenia zaufania do systemów podatkowych poszczególnych państw. Międzynarodowe organizacje takie jak Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju czy Unia Europejska, wskazują na potrzebę podjęcia nowych działań i wprowadzenia instrumentów potrzebnych do rozwiązania problemu agresywnego planowania podatkowego z użyciem schematów zarówno na poziomie krajowym jak i międzynarodowym.

Projektowane przepisy dotyczące obowiązkowego raportowania schematów podatkowych to część większego procesu zmian w prawie podatkowym, który zmierza do ograniczenia nieuczciwych praktyk podatkowych. Inicjatywa dotycząca przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków podjęta została przez Organizację Współpracy

Gospodarczej i Rozwoju. OECD wraz z przedstawicielami państw Grupy G20 opublikowała w 2015 roku ostateczną wersję raportu *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report OECD*¹⁹ w którym rekomendowanym działaniem, mającym na celu przeciwdziałanie praktykom nadużyć podatkowych, jest wprowadzenie przez państwa członkowskie zasad obowiązkowego ujawniania informacji. W raporcie określono zalecenia dotyczące między innymi modelowego projektu obowiązkowego systemu raportowania, w którym wykorzystano doświadczenia państw, w których funkcjonuje system obowiązkowego ujawniania informacji podatkowych.

Zgodnie z zaleceniami OECD dotyczącymi obowiązkowego systemu ujawniania informacji, celem tego systemu jest też zdobycie informacji o międzynarodowych systemach podatkowych. OECD rekomenduje rozwiązanie, zgodnie z którym zasady obowiązkowego ujawniania informacji zostały rozszerzone i umocnione w taki sposób, by zwiększyć skuteczność walki z transgranicznymi schematami unikania opodatkowania.

Działania na forum Unii Europejskiej

Uznając, że przejrzyste ramy dla rozwijania działalności gospodarczej mogłyby przyczynić się do zahamowania zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na rynku wewnętrznym, Komisja została wezwana do podjęcia inicjatyw w sprawie obowiązkowego ujawniania informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego zgodnie z działaniem 12 projektu OECD dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (motyw preambuły 4 Dyrektywy).

W związku z powyższym, w dniu 5 czerwca 2018 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej opublikowano Dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Dyrektywa ta wpisuje się w proces zwiększania przejrzystości i wymiany informacji, uznanych za jedno z kluczowych środków mających na celu walkę z agresywnym planowaniem podatkowym i uchylaniem się od opodatkowania. Główne cele projektowanej dyrektywy, to rozwiązanie problemu unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania poprzez wprowadzenie obowiązku raportowania o transgranicznych uzgodnieniach z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego przez pośredników i podatników.

Celem Dyrektywy jest zwiększenie przejrzystości i dostępu organów podatkowych do właściwych informacji na wczesnym etapie, co powinno umożliwić organom szybszą i dokładniejszą ocenę ryzyka oraz terminowe podejmowanie świadomych decyzji w zakresie ochrony dochodów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej. Jeżeli organy podatkowe będą otrzymywać informacje o uzgodnieniach z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego przed ich wdrożeniem, powinny być w stanie monitorować uzgodnienia i reagować na stwarzane przez nie zagrożenia podatkowe poprzez podjęcie odpowiednich kroków w celu ich ograniczenia.

Dwoma kluczowymi celami MDR są:

¹⁹ <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

- szybki dostęp administracji podatkowych do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz o promotorach i użytkownikach schematów podatkowych,
- zniechęcenie podatników i ich doradców do korzystania ze schematów podatkowych.

Przepisy dyrektywy przewidują obowiązek przyjęcia i publikacji przez państwa członkowskie najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych niezbędnych do wykonania tej dyrektywy. Dyrektywa będzie miała zastosowanie od dnia 1 lipca 2020 r.

Zgodnie z ustawodawstwem unijnym, każde państwo członkowskie ma obowiązek wdrożenia dyrektywy w terminie przez nią określonym. Jednocześnie w okresie poprzedzającym termin implementacji, państwo jest zobowiązane powstrzymać się od wydawania przepisów, które mogłyby podważyć cele dyrektyw²⁰. Zatem w okresie prac nad transpozycją dyrektywy państwa członkowskie UE muszą podejmować działania na rzecz osiągnięcia rezultatu określonego w dyrektywie i powstrzymywać się od działań, które mogłyby utrudniać jej późniejszą transpozycję. Niniejszy projekt ustawy realizuje tę zasadę, w możliwie największym stopniu „transponując” jej przepisy do krajowego ustawodawstwa. Niemniej jednak, pełna transpozycja do polskiego ustawodawstwa kwestii związanych przede wszystkim z automatyczną wymianą informacji o schematach podatkowych, będzie miała miejsce w 2019 r. Niniejsza ustawa krok po kroku implementuje do polskiego systemu prawnego założenia dyrektywy, którymi są m.in. raportowanie przez pośrednika (*intermediary*) z możliwością powołania się na tajemnicę zawodową oraz raportowanie do państwa rezydencji pośrednika lub podatnika (w zależności, który podmiot zobowiązany jest do zaraportowania) są zgodne z przepisami projektowanej ustawy. Kolejnym etapem implementacji Dyrektywy będzie nowelizacja ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami²¹.

Jednocześnie należy pamiętać, iż uzgodniona dyrektywa daje państwom członkowskim pewnego rodzaju swobodę w kształtowaniu krajowych rozwiązań. Postanowienia dyrektywy stanowią bowiem minimalny standard. W konsekwencji państwa członkowskie Unii Europejskiej mogą określać dodatkowe obowiązki administracyjne, realizujące cele dyrektywy, podlegające raportowaniu do organów podatkowych. Krajowe projektowane przepisy zawierają częściowo szerszy zakres cech rozpoznawczych, w stosunku do dyrektywy, co umożliwi skuteczniejsze zwalczanie oszustw podatkowych. Wśród przyjętych rozwiązań dyrektywy warto również zwrócić uwagę na kwestię obowiązku raportowania standaryzowanych schematów podatkowych (*marketable arrangement*). Jest to rozwiązanie szczególne, które uwzględnia kwestie związane z tajemnicą zawodową.

Wprowadzając obowiązek raportowania o schematach podatkowych, warto również podkreślić, iż dotychczasowe doświadczenia Polski oraz innych krajów wskazują, że same umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak również wprowadzenie klauzuli

²⁰ Wyrok TSUE z 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 *Adeneler.*, wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-14/02 *ATRAL*, Rec. str. I-4431, pkt 58, i ww. wyrok w sprawie *Mangold*, pkt 67

²¹ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r. poz. 648 ze zm., dalej: ustawa o wymianie informacji).

przeciwko unikaniu opodatkowania czy też obowiązkowej wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, nie wystarczają do efektywnego przeciwdziałania częściowemu lub całkowitemu unikaniu opodatkowania oraz uszczelniania systemu podatkowego.

Uzyskanie wszechstronnych i istotnych informacji na temat potencjalnie agresywnego planowania podatkowego oraz strategii podatkowych stosowanych z użyciem schematów to jedno z głównych wyzwań stojących przed organami podatkowymi na całym świecie. Dostęp do takich informacji na wczesnym etapie daje możliwość szybkiego reagowania na ryzyko podatkowe poprzez dokonanie jego oceny i dokonanie koniecznej zmiany przepisów prawa w tym zakresie.

Stan prawny w dziedzinie, która ma być unormowana

W polskim systemie podatkowym nie ma obowiązku ujawniania informacji o schematach podatkowych umożliwiających administracji podatkowej pozyskiwanie informacji w oparciu o dobrowolne czy też obowiązkowe ich przekazywanie przez podmioty opracowujące czy stosujące takie schematy. Dostępność tego rodzaju informacji jest niezbędna dla szybkiego określenia przez administrację skarbową obszarów polityki podatkowej i dochodów, gdzie poprzez stosowanie schematów podatkowych podatnicy uzyskują nieuzasadnione korzyści podatkowe.

Pewnym źródłem informacji o niepożądanych działaniach w obrębie prawa podatkowego są wnioski o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Funkcjonująca na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi jednak niewystarczające źródło informacji o stosowanych schematach podatkowych. Ocena taka wynika z zauważalnej praktyki polegającej na dzieleniu złożonych, wieloetapowych schematów i operacji gospodarczych powiązanych ze sobą celowościowo i ekonomicznie na poszczególne części i występowanie z wnioskami o wydanie interpretacji podatkowych jedynie dla części wdrażanego schematu bez wykazania ich prawdziwego celu. Częściowo wynika to z istoty tej instytucji, gdyż każdy wnioskodawca (np. uczestnik schematu optymalizacyjnego) stara się uzyskać indywidualną interpretację dotyczącą jego konkretnej sytuacji. Dodatkowo zauważyć należy, że celem instytucji interpretacji indywidualnych nie jest dostarczanie organom podatkowym wiedzy o schematach podatkowych, ale umożliwienie zainteresowanym zdobycia urzędowego potwierdzenia sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego i wynikającą stąd ochroną prawną.

Nie stanowi także wystarczającej odpowiedzi na potrzebę dostarczania organom podatkowym wiedzy o schematach podatkowych a podatnikom potrzebnej ochrony, uregulowana w przepisach Ordynacji podatkowej, instytucja opinii zabezpieczającej. Dobrowolność wystąpienia z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej, brak wiedzy co do tego czy dany schemat działań jest potencjalnie niebezpieczny oraz kwestie proceduralne związane z takim wnioskiem powodują, że instytucja ta również nie umożliwia w zadowalającym stopniu zdobycia wczesnej informacji na temat schematów podatkowych, które występują w praktyce obrotu gospodarczego.

W chwili obecnej kluczowym źródłem informacji o realizowanych schematach podatkowych pozostają kontrole i postępowania podatkowe, w trakcie których w indywidualnych sprawach

określane są konsekwencje podatkowe i niekiedy karno-skarbowe tych schematów. Kontrole i postępowania podatkowe nie stanowią jednak efektywnego narzędzia do wczesnego wykrywania i reagowania na nieprawidłowości w obszarze prawa podatkowego, gdyż kontrole prowadzone są, z istoty rzeczy, dopiero po zaistnieniu stanu faktycznego.

Rozwiązania stosowane w innych państwach.

W wielu krajach członkowskich OECD wprowadzono inicjatywy dotyczące obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych czy planowaniu podatkowym oraz zgłaszanie ich użytkowników, promotorów i doradców. W każdym przypadku, celem obowiązkowego ujawnienia jest w większym lub mniejszym stopniu obowiązek lub zachęcenie podatników i ich doradców do systematycznego przekazywania organom podatkowym istotnych informacji na temat działań w sferze planowania podatkowego podatnika, które są albo bardziej szczegółowe lub aktualne w porównaniu z informacjami wykazanymi w deklaracji podatkowej.

W niektórych krajach wprowadzono system dobrowolnego przekazywania określonych informacji przez podatników np. o poszczególnych transakcjach. Jednak, w przeciwieństwie do systemu obowiązkowego informowania, dodatkowe obowiązki sprawozdawcze wypełniane dobrowolnie zazwyczaj nie dostarczają organom podatkowym bezpośrednich informacji na temat planowania podatkowego czy stosowania schematów podatkowych.

Systemy obowiązkowego ujawniania informacji mają zastosowanie do wszystkich podatków i wszystkich podatników zarówno dużych, jak i małych, mają więc szeroki zakres, co pozwala rozpoznać i zgromadzić informacje o działaniach podatników oraz typach transakcji podatkowych, które mogą nosić cechy agresywnego planowania podatkowego.

Obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych obejmuje również osoby trzecie uczestniczące w projektowaniu, promowaniu czy wdrażaniu systemów planowania podatkowego.

Te dodatkowe obowiązki sprawozdawcze umożliwiają organom podatkowym poprawę efektywności kontroli dzięki skuteczniejszemu zbieraniu i analizowaniu danych. W przypadku braku systemu obowiązkowego ujawniania informacji, organy podatkowe mogą mieć znaczne trudności w zidentyfikowaniu na podstawie dostępnych informacji schematów podatkowych, bądź przeznaczając czas na poszukiwanie i identyfikację systemów planowania podatkowego zbyt późno będą zapobiegać znacznej utracie przychodów.

Z uwagi na to, że system obowiązkowego ujawniania informacji dotyczy wielu podmiotów uczestniczących w tworzeniu, wdrażaniu i korzystaniu ze schematów podatkowych, wymaga od podatników, ich doradców czy promotorów podawania określonych informacji bezpośrednio do administracji podatkowej, jest bardziej wydajnym i skutecznym sposobem uzyskania wyczerpujących informacji na temat planowania podatkowego niż opieranie się na analizie lub badaniu informacji wynikających z zeznań podatkowych.

System obowiązkowego ujawniania informacji, dostarczając administracji podatkowej szczegółowych danych na temat użytkowników, osób odpowiedzialnych za promowanie i wdrażanie schematów podatkowych oraz numerów identyfikacyjnych schematów, umożliwi administracji podatkowej uzyskanie dokładnego obrazu sytuacji w zakresie danego

podatku i ryzyka stwarzanego przez stosowanie schematu, ułatwia też zidentyfikowanie przypadku, gdy podatnik skorzystał z systemu. Dostęp do informacji o podmiotach korzystających ze schematów otwiera możliwość bezpośredniej komunikacji z podatnikiem już na wczesnym etapie stosowania przepisów podatkowych.

Państwa członkowskie OECD i Grupy G20 które wprowadziły obowiązek raportowania o schematach podatkowych wskazują, że poprawę jakości, terminowości i skuteczność w zbieraniu informacji na temat systemów planowania podatkowego, pozwalające na bardziej skuteczne powstrzymanie agresywnego planowania podatkowego, a także odpowiedź administracji podatkowej na te zjawiska i podjęcie działań legislacyjnych czy regulacyjnych.

Wśród krajów OECD i G20 obowiązkowe zasady ujawniania zostały wprowadzony w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, RPA, Wielkiej Brytanii, Portugalii, Irlandii, Izraelu i Korei. Pierwszym państwem, które wprowadziło już w 1984 roku zasady obowiązkowego wczesnego informowania o planowaniu podatkowym były Stany Zjednoczone.

Warto zwrócić uwagę na rozwiązania stosowane w tym zakresie w Wielkiej Brytanii. Zasady obowiązkowego raportowania o schematach podatkowych uchwalono w tym państwie w 2004 roku, a w 2006 roku zmieniono je zasadniczo.

W Wielkiej Brytanii funkcjonuje system obowiązkowego ujawniania schematów unikania opodatkowania (DOTAS), który dostarcza administracji skarbowej już na wczesnym etapie informacji o schematach podatkowych. Umożliwia to rządowi brytyjskiemu wprowadzenie, w stosownych przypadkach, przepisów pozwalających „zamknąć” schemat unikając tym samym utraty wpływów z podatku. W brytyjskim rozwiązaniu przyjęto zasadę jednokrotnego zgłaszania schematu. Zgłoszenia dokonuje promotor, który przygotował schemat lub podmiot korzystający.

Doświadczenia Wielkiej Brytanii pokazują, że na początku roku następującego po wprowadzeniu zasad obowiązkowego raportowania (DOTAS), odkąd było dostępnych więcej informacji o planowaniu podatkowym, wzrosła liczba zmian legislacyjnych, których celem była likwidacja luk w przepisach i ochrona wpływów podatkowych. Nastąpił też ogólny spadek liczby schematów raportowanych, niekiedy w terminie tygodnia od ujawnienia, co również zabezpieczyło wpływy budżetowe.

Warto też podkreślić, że Wielka Brytania, wprowadzając rozwiązania z zakresu DOTAS, zdecydowanie podąża w kierunku transparentności, nakazując korporacjom publikowanie na stronach internetowych swoich strategii podatkowych zawierających opis metod zarządzania ryzykiem podatkowym czy stosunku do optymalizacji podatkowych²².

W kanadyjskim systemie raportowania schematów podatkowych wymagane jest uzyskanie przez promotora numeru identyfikacyjnego dla schematu przed jego sprzedażą. Konieczne jest też zgłoszenie wszystkich uczestników schematu i kwoty w określonym terminie tj. do końca lutego następnego roku. Informacja ta umożliwiła kanadyjskiej administracji skarbowej szybsze określenia zakresu problemów związanych z określonymi rodzajami transakcji, np. schemat wykorzystujący datki na działalność charytatywną. Ponadto, mając dane osobowe

²² <https://www.gov.uk/government/publications/tax-administration-large-businesses-transparency-strategy>

uczestników schematów znacznie skraca się czas na przeprowadzenie kontroli, ponieważ łatwiej zidentyfikować uczestników schematów.

Konstytucyjność projektowanych rozwiązań. Ochrona tajemnicy zawodowej

Projekt zawiera regulacje dotyczące raportowania o schematach podatkowych przez podmioty korzystające ze schematów oraz ich promotorów. Projekt wkracza w obszar, który stanowi materię konstytucyjną, dlatego powinien być oceniony pod względem jego zgodności z Konstytucją RP. Według projektodawcy projekt spełnia standardy konstytucyjne.

Obowiązek raportowania schematów odnosi się do sfery związanej z planowaniem podatkowym, a więc działaniami, które mogą wiązać się z tajemnicą przedsiębiorstwa, ze szczegółami współpracy z określonymi doradcami, w tym zobowiązanymi do przestrzegania tajemnicy zawodowej, czy też ze strategią rozwoju firmy, co pomaga budować przewagę nad konkurencją. Takie aspekty działalności podatnicy zwykle zachowują w poufności wobec osób trzecich, w tym w szczególności jeśli działania nie są przejrzyste i noszą znamiona agresywnego planowania.

Projektowane regulacje MDR mogą budzić obawy, że noszą cechy „samooskarżania się” podatników przed administracją skarbową. Rozwiewając te obawy należy zwrócić uwagę, że zakres informacji, które podatnik będzie przekazywał w ramach obowiązku raportowania schematów podatkowych nie będzie szerszy niż informacje czy dokumenty, których organ podatkowy mógłby wymagać w ramach prowadzonej kontroli lub postępowania podatkowego. Dodatkowo należy pamiętać, że indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową, co gwarantuje art. 293 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Podkreślić należy, że w projektowanym art. 86h § 2 Ordynacji podatkowej przewidziano mechanizm ochrony zainteresowanych zgodnie z którym informacje przekazywane w ramach raportowania nie mogą być wyłączną podstawą do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe w rozumieniu przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Przepis ten wskazuje również, że w przypadku terminowego przekazania informacji o schemacie podatkowym, którego zastosowanie może powodować powstanie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, stosuje się nadzwyczajne złagodzenie kary.

Projektowane regulacje przewidują również sytuacje, w których obowiązek raportowania spoczywa na promotorze czy wspomagającym. Przewiduje się, że promotorem może być każda osoba fizyczna, w szczególności: doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, a także każda inna osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeśli wykonuje czynności objęte regulacjami projektu.

Natomiast za wspomagającego będzie uznany m.in. biegły rewident, notariusz czy osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych spełniająca określone w ustawie przesłanki.

Oznacza to, że pojęcie „promotor” i „wspomagający” będzie obejmowało szeroki krąg doradców, w tym osób wykonujących zawody zaufania publicznego.

Istotną kwestią jest obowiązek raportowania nałożony na osoby wykonujące zawody zaufania publicznego (np. doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, notariusz czy biegły rewident). Podmioty te obowiązane są do zachowania w tajemnicy wszystkich informacji i dokumentów związanych z wykonywaniem zawodu. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej został uregulowany w art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym²³, w art. 6 ustawy – Prawo o adwokaturze²⁴, w art. 3 ustawy o radcach prawnych²⁵, w art. 18 ustawy. - Prawo o notariacie²⁶ i w art. 78 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym²⁷.

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej doznaje jednak pewnego ograniczenia. Nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów rozdziału 9 ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2018 r. poz. 723) - w zakresie określonym tymi przepisami.

Projektowane regulacje MDR nie naruszają gwarantowanego prawnie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez osoby wykonujące zawody zaufania publicznego. Reasumując, proponowane rozwiązania mają na celu jak najdalej idącą ochronę tajemnicy zawodowej, co przejawia się w:

- 1) zasadzie nieujawniania danych korzystających ze schematów podatkowych w przypadku braku zwolnienia promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,
- 2) zasadzie raportowania schematów przez korzystającego, jeśli promotor lub wspomagający nie zostaną zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,
- 3) zasadzie raportowania schematów standaryzowanych, w których nie będą ujawniane dane korzystających objęte tajemnicą zawodową, które pozwoliłyby na identyfikację korzystających.

Przyjęte w projekcie rozwiązania pozwalają na realizację celu ustawy, przy jednoczesnym respektowaniu obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez promotorów lub wspomagających.

Przewidywane skutki realizacji projektu

- 1) zapewnienie organom administracji skarbowej szybkiego dostępu do informacji o schematach podatkowych, potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz możliwości identyfikowania promotorów i użytkowników schematów podatkowych; pozwoli to na szybką reakcję na zagrożenia podatkowe, jakie stwarzają systemy planowania podatkowego,

²³ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 794 ze zm.).

²⁴ Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2016 r. poz. 1999 ze zm.).

²⁵ Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 233 ze zm.).

²⁶ Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. - Prawo o notariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 1796 ze zm.).

²⁷ Ustawa z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U., poz. 1089 z późn. zm.).

- 2) zachęcenie podatników i ich doradców do dostarczania organom podatkowym szczegółowo i terminowo istotnych informacji o planowaniu podatkowym, jeśli mieszczą się w definicji schematu podatkowego,
- 3) zidentyfikowanie obszarów, gdzie mogą występować luki w systemie podatkowym wykorzystywane w schematach podatkowych, w tym w schematach transgranicznych,
- 4) uszczelnienie systemu podatkowego, ograniczenie nadużyć podatkowych związanych z agresywnym planowaniem podatkowym; posiadanie przez organy podatkowe informacji o schematach podatkowych, ich użytkownikach i promotorach może mieć istotne znaczenie w walce z unikaniem opodatkowania, co powinno skutkować zwiększeniem wpływów budżetowych,
- 5) zniechęcenie podatników i ich doradców do podejmowania agresywnego planowania podatkowego przy użyciu schematów podatkowych.

Szczegółowe zmiany w ustawie - Ordynacja podatkowa

Wprowadzenie nowych zasad raportowania schematów podatkowych „MDR” (art. 1 pkt 3)

Określenie definicji najistotniejszych pojęć: korzystający, promotor, korzyść podatkowa, schemat podatkowy oraz przesłanki raportowania.

Projektowane przepisy, z uwagi na swoją specyfikę i odrębność zostały zawarte w nowym rozdziale 11a Ordynacji podatkowej *Informacje o schematach podatkowych*. Nowa instytucja MDR, jako instrument służący do pozyskiwania informacji podatkowych o schematach podatkowych, został umieszczony – zgodnie z systematyką ww. ustawy w Dziale III Zobowiązania podatkowe, bezpośrednio po rozdziale 11 Informacje podatkowe (art. 1 pkt 3 projektowanej ustawy).

Celem projektowanej ustawy jest przede wszystkim gromadzenie wiedzy dotyczącej działań podatników, którzy osiągają korzyści podatkowe. Efektem pozyskiwania informacji, będzie możliwość szybkiego reagowania oraz ewentualna nowelizacja przepisów.

Dodatkowo projekt ustawy na potrzeby rozdziału definiuje również „korzyść podatkową”. Zgodnie z propozycją (art. 86a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej) korzyścią podatkową, będzie również:

- podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych.

Poszerzenie definicji korzyści podatkowej dla potrzeb przepisów o raportowaniu informacji o schematach podatkowych wynika ze specyfiki tych uregulowań, która obejmuje zakresem zainteresowania szerszy zakres działań podatników niż ma to miejsce w przypadku przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. tworzenie schematów wymierzonych w obchodzenie obowiązków informacyjnych.

Dodatkowo, z uwagi na odrębne uregulowanie problematyki nadwyżek podatkowych, które zawarte jest w ustawie o podatku od towarów i usług (art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług) przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie znajdują zastosowania do nieprawidłowości na gruncie tego podatku. W tym celu za właściwe uznano poszerzenie definicji korzyści podatkowej dla potrzeb informacji o schematach podatkowych również o sytuacje odnoszące się wprost do problematyki podatku od towarów i usług – tj. sytuację podwyższenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przepisów wskazanej ustawy.

Najistotniejsze pojęcia m.in.: „**promotor**”, „korzystający”, „wspomagający”, „schemat podatkowy”, „ogólna cecha rozpoznawcza”, „szczególna cecha rozpoznawcza”, „udostępnianie schematu” czy „wdrożenie schematu” zostały zdefiniowane dla potrzeb stosowania Rozdziału 11a w słowniczku w art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej. Definicje zostały ułożone w kolejności alfabetycznej.

Pojęcie „**korzystający**” zostało zdefiniowane w pkt 1 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z projektowanym przepisem, korzystającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która gotowa jest wdrożyć uzgodnienie lub dokonała jakiegokolwiek czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Uwzględniając specyfikę zakresu podmiotowego ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w projektowanym art. 86a § 6 Ordynacji podatkowej wskazano, że w sytuacji, w której korzystającym jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych stosowane będą odpowiednio. Powyższe uregulowanie ma na celu wyraźne wskazanie, że również w sytuacji w której spółka kapitałowa (osoba prawna) wchodząca w skład PGK zaangażowana będzie w uzgodnienie wywierające skutki w ramach podatku dochodowego dla którego podatnikiem jest PGK, istnieć będzie obowiązek przekazania informacji o takim schemacie podatkowym. Przepis ten ma na celu doprecyzowanie oraz uszczelnienie regulacji, poprzez wyłączenie możliwości uchylania się od obowiązku raportowania schematów podatkowych, w sytuacji, gdy podatnikiem korzystającym ze schematu jest podatkowa grupa kapitałowa. W opisanej sytuacji obowiązek przesyłania informacji o schematach podatkowych spoczywać będzie na spółkach wchodzących w skład grupy. Dodatkowo, szczegółowa kwestia dotycząca sytuacji spółki wchodzącej w skład PGK uregulowana została w treści projektowanego art. 86j § 6 Ordynacji podatkowej.

Następny punkt art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej (tj. pkt 2) prowadzi do poszerzenia ogólnej korzyści podatkowej z art. 3 pkt 16 Ordynacji podatkowej dla potrzeb stosowania przepisów o raportowaniu informacji o schematach podatkowych. Ustawa zawiera też definicję „**instytucji finansowej**” (art. 86a § 1 pkt 3). Definicja wskazuje, że termin ten obejmować będzie instytucje finansowe w rozumieniu z art. 24 ust. 1 pkt 8 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, jak również instytucje finansowe w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. g umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych

oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA. Odwołanie do tych uregulowań związane jest z implementacją zastosowanych w Dyrektywie cech szczególnych powiązanych z automatyczną wymianą informacji (zob. cechy szczególne zawarte w lit. D załącznika do Dyrektywy).

Projekt ustawy przewiduje, że zgłaszanym schematom podatkowym będzie nadawany **numer schematu podatkowego** (dalej: **NSP**). Numer ten będzie się składał z części indywidualnej nakładanej według kolejności zgłoszeń. Część indywidualna może być jednak poprzedzona częścią typologiczną zawierającą także litery (art. 86a § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej). Projektowane przepisy przewidują obowiązek pisemnego informowania o NSP innych podmiotów, które zobowiązane mogą być do przekazania do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym (np. obowiązek promotora do pisemnego informowania korzystającego o nadanym NSP – art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej). Przepisy wskazują również na konsekwencje pisemnego poinformowania innych podmiotów o NSP (art. 86e § 1 Ordynacji podatkowej). W przepisach przewidziano również prawo każdego zainteresowanego do potwierdzenia w systemie MDR poprawności i braku unieważnienia NRS (art. 86g § 6 Ordynacji podatkowej). Wprowadzenie NSP, posługiwanie się nim oraz możliwość weryfikacji NSP ma więc istotne znaczenie gwarancyjne dla wszystkich zainteresowanych podmiotów.

Jednym z istotniejszych pojęć w projektowanej ustawie jest pojęcie „**ogólnej cechy rozpoznawczej**” (art. 86a § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej), oznacza ono właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że:

- a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
- b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
- c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano,
- d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na dokumentacji albo przyjmują formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,
- e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestanie głównej działalności takiej spółki lub wykorzystywanie strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,
- f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów), lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,

- g) czynności prowadzą do cyrkularnego obiegu środków pieniężnych, w szczególności z zaangażowaniem podmiotów pośredniczących nie pełniących istotnych funkcji gospodarczych, w tym przy braku uzasadnienia ekonomicznego takiego obiegu środków pieniężnych, lub działania takie wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy,
- h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi i w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:
 - nie nakłada się podatku dochodowego lub podatek dochodowy nakłada się według stawki zerowej lub niemal zerowej,
 - płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,
- i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,
- j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. b i c,
- k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane niniejszym rozdziałem, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane.

Ogólne cechy rozpoznawcze będą służyły ustaleniu, czy dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy podlegający raportowaniu do Szefa KAS. Obowiązek raportowania wystąpi w przypadku spełnienia przez uzgodnienie choćby jednej ze wskazanych ogólnych cech rozpoznawczych oraz kryterium głównej korzyści.

Pojęcie „**podmiot powiązany**” zdefiniowane zostało w projektowanym art. 86a § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej, rozumie się przez to podmiot powiązany z innym podmiotem poprzez jeden ze sposobów określonych poniżej:

- a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ na podmiot zarządzany;
- b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad innym podmiotem poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25 % praw głosu;
- c) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada bezpośrednio lub pośrednio udział w kapitale innego podmiotu w wysokości ponad 25% kapitału. Wysokość udziału pośredniego ustala się, mnożąc wysokość udziału na kolejnych poziomach. Uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50% praw głosu posiada 100% tych praw;

- d) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest uprawniona do co najmniej 25% zysków innego podmiotu;
- e) jeżeli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z lit. a-d, więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są uznawane za podmioty powiązane;
- f) jeżeli te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z lit. a-d, więcej niż jednego podmiotu, wszystkie takie podmioty są uznawane za podmioty powiązane;
- g) powiązania określone zgodnie z lit. a-d, stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub majątkowym pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

„**Promotorem**” w rozumieniu projektowanej ustawy (art. 86a§ 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej) jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającej klientom, która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia.

Zakłada się, że promotorem będzie osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającej klientom, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia. Należy podkreślić, że powyższy katalog nie jest zamknięty, przykładowo wyliczono zawody, które obejmują szeroko rozumiane usługi doradcze i konkretną pomoc w kształtowaniu oraz prowadzeniu strategii podatkowej korzystającego. Poza wymienioną w definicji grupą zawodów, w tym zawodów zaufania publicznego, promotorem może być także inna osoba wykonująca czynności pozostające w zakresie działania tych osób lub posiadająca podobne kwalifikacje. Oznacza to, że wykonywanie zawodu z grupy wskazanej w tym przepisie nie stanowi samo w sobie przesłanki uznania takiej osoby za promotora, o ile w ramach wykonywanych czynności nie zostanie spełniony warunek z pkt 7 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej. Szeroka definicja promotora powinna pozwolić zapobiec uchylaniu się od obowiązku raportowania Szefowi KAS schematów podatkowych, przez podmioty, które je opracowują.

Przewidziane w Projekcie definicje promotora oraz wspomagającego, w tym zwłaszcza zakres czynności podejmowanych przez te podmioty, odpowiadają definicji promotora (*intermediary*) zawartej w Dyrektywie. Zgodnie bowiem z Dyrektywą za pośrednika uważana jest osoba, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia. Dyrektywa wskazuje również, że „termin ten obejmuje również osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub

za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego”.

W tym kontekście zauważyć należy, że w pierwotnym brzmieniu Dyrektywy (patrz: Wniosek Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych 21 czerwca 2017 r.²⁸) wskazywano, że „*Pośrednicy* oznaczają również każdą osobę, która zobowiązuje się przekazać, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, z którymi jest powiązana, pomoc materialną, wsparcie lub porady dotyczące opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania lub nadzorowania wdrożenia **aspektów podatkowych**²⁹ raportowanego uzgodnienia transgranicznego”. Uznać należy, że usunięcie w procedurze legislacyjnej dot. Dyrektywy odniesienie do aspektów podatkowych w definicji podatnika miało na celu objęcie definicją tego pojęcia również podmioty wykonujące ww. czynności w odniesieniu do aspektów innych niż podatkowe.

Projektodawca definiując w art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej pojęcie „**rachunek finansowy**” odwołał się do art. 24 ust 1 pkt 38 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz do art. 1 ust. 1 lit. s umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA.

W art. 86a § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej projektodawca wyjaśnił co należy rozumieć pod pojęciem „**schemat podatkowy**”, jest to uzgodnienie, które:

- a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
- c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą;

W myśl projektowanej ustawy pod pojęciem „**schemat podatkowy standaryzowany**” należy natomiast rozumieć schemat podatkowy, w tym schemat transgraniczny możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu (pkt 10 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej).

Wyróżnienie tej kategorii schematów podatkowych wynika z argumentów powoływanych już we wstępnej części uzasadnienia – tj. obserwacji, że w praktyce funkcjonują schematy podatkowe będące rezultatem rozważań teoretycznych, które zostały opracowane abstrakcyjnie, bez potrzeby pozyskania informacji od przyszłego klienta/korzystającego. Świadczą o tym przytaczane już dane dotyczące SKA oraz PGK. Nie oznacza to jednak, że pojęcie schematu podatkowego standaryzowanego obejmuje jedynie przypadki relatywnie masowo wykorzystywanych uzgodnień. Wystarczające będzie, aby schemat podatkowy możliwy był do wdrożenia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego

²⁸

https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:638f0a5d-568f-11e7-a5ca-01aa75ed71a1.0015.02/DOC_1&format=PDF

²⁹ Podkreślenie i pogrubienie własne.

istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu. Prowadzi to do wniosku, że jeśli dany schemat podatkowy może być stosowany u podatników działających w określonej branży (np. stosowane rozwiązania instrumentów finansowych – przykładowo *credit default swap* w firmach udzielających pożyczek, lecz niebędących bankami) będzie on podlegać zaraportowaniu jako schemat podatkowy standaryzowany.

Wyróżnienie pojęcia schemat podatkowy standaryzowany stanowi próbę odpowiedzi na uwagi zgłaszane przez respondentów w ramach przeprowadzonych konsultacji podatkowych, w szczególności jest odpowiedzią na wątpliwości respondentów dotyczące naruszenia tajemnicy zawodowej. Tajemnica zawodowa jest ważnym elementem zawodów regulowanych. Należy podkreślić, że celem projektodawcy jest respektowanie tajemnicy zawodowej z uwzględnieniem jednak celów projektowanej ustawy, w tym zwłaszcza wartości i zasad konstytucyjnych. Realizacji tych wartości i zasad konstytucyjnych ma służyć wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. W świetle rozwiązania, zgodnie z którym promotorzy będą mieli obowiązek ograniczonego przedmiotowo raportowania standaryzowanych schematów podatkowych, tj. w istocie rozwiązań bazujących na znajomości przepisów, tajemnica zawodowa nie zostanie naruszona.

Raportowanie schematów podatkowych standaryzowanych ma między innymi za zadanie szybką identyfikację schematów działań, które mogą zmierzać do relatywnie rozpowszechnionego wykorzystywania nieścisłości i niedoskonałości funkcjonującego prawa podatkowego. Należy wskazać, że analogiczne rozwiązanie zaproponowało OECD³⁰, prezentując koncepcję, zgodnie z którą promotorzy mieliby obowiązek ujawniania schematów podatkowych przed pozyskaniem konkretnych podmiotów (osób), które mogłyby takie schematy zastosować. Zgodnie ze stanowiskiem OECD takie informowanie pozwoliłoby na szybką identyfikację schematów.

Pod pojęciem „**schemat podatkowy transgraniczny**” (pkt 11 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej) należy rozumieć natomiast uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz:

- a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt. 5 lit. a-h, lub
- b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

W rozumieniu projektowanych przepisów pojęcie „**szczególna cecha rozpoznawcza**”, należy traktować jako właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że (art. 86a § 1 pkt 12 Ordynacji podatkowej):

- a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz:
 - odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,

³⁰ OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>, s. 36-37, akapit 59-60.

- odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych,
- b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
- c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,
- d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,
- e) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie. Dotyczy to w szczególności uzgodnień, w których:
 - wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają definicji rachunku finansowego, lecz posiadają cechy rachunku finansowego,
 - dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych tych państw, z którymi brak jest podstawy do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku,
 - dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych,
 - dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucje finansowe, rachunki lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
 - wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
- wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy lub posiadającymi nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych,

- f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:
- które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
 - które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych,
 - jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2018 poz. 723),
- g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych przepisów związanych z badaniem rynkowego charakteru ustalonych warunków transakcji, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,
- h) dochodzi do przeniesienia praw trudnych do wyceny wartości niematerialnych,
- i) pomiędzy podmiotami powiązаныmi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia.

Szczególne cechy rozpoznawcze stanowiąc będą kryteria ustalenia, czy dane uzgodnienie powinno podlegać obowiązkowi raportowania jako schemat podatkowy.

Warto przy tym podkreślić, że „szczególna cecha rozpoznawcza” zawarta w projektowanym art. 86a § 1 pkt 12 lit. e) oraz f) Ordynacji podatkowej stanowi implementację postanowień Dyrektywy, która zawiera analogiczne do wypracowanych na arenie OECD rozwiązań w zakresie obowiązku ujawniania schematów mających na celu obejście wspólnego systemu raportowania o rachunkach finansowych. Aby zapewnić spójność stosowania we wszystkich państwach przy wdrażaniu Dyrektywy oraz interpretacji przepisów krajowych państwa członkowskie powinny korzystać z komentarzy do modelowych rozwiązań wypracowanych

przez OECD do wspólnego standardu wymiany informacji³¹ w zakresie w jakim teksty te są spójne z postanowieniami Dyrektywy, jako źródła przykładów lub interpretacji.

Kryterium określone w art. 86a § 1 pkt 12 lit. g spełnia w szczególności „bezpieczna przystań” w odniesieniu do „usług o niskiej wartości dodanej”, jako wynikająca z wytycznych OECD.

W myśl projektu poprzez określenie „**inna szczególna cecha rozpoznawcza**” (pkt 13 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej) należy rozumieć sytuację, w której:

- a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u któregośkolwiek z korzystających jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza łącznie u korzystających, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych,
- b) płatnik lub płatnicy podatku dochodowego byłiby zobowiązani do pobrania podatku przekraczającego łącznie, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,
- c) dochody (przychody), podatników o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 25 000 000 złotych,
- d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od przynajmniej jednego z korzystających nieposiadających siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznym, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 5 000 000 złotych;

Określenie „**trudne do wyceny wartości niematerialne**”, zgodnie z projektowanym pkt 14 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej, należy rozumieć jako wartości niematerialne, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązаныmi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności;

Za stosowaniem takiej definicji, przemawia fakt, iż użycie pojęcia „wartości niematerialnych i prawnych” sugeruje odniesienie do regulacji prawa bilansowego – w szczególności zaś

³¹ OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>.

ustawy o rachunkowości. Anglojęzyczna wersja Dyrektywy używa zaś w tym zakresie określenia *intangibles*. Na gruncie cen transferowych pojęcie to ma znaczenie istotnie szersze niż „wartości niematerialne i prawne”, odnosząc się również do dóbr (wartości) niematerialnych nieodzwierciedlonych w księgach, a mających ekonomiczną wartość, rozumianą najczęściej jako potencjał do generowania zysków. Przykładami tego rodzaju wartości niematerialnych mogą być baza klientów albo relacje z klientami.

Zgodnie z projektowanym pkt 15 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej pod pojęciem „**udostępniania**” rozumie się następujące czynności:

- a) oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub
- b) przekazywanie korzystającemu w jakiegokolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń.

Zgodnie z proponowaną definicją, istotą udostępnienia jest zaznajomienie podmiotu korzystającego z informacją o uzgodnieniu, choćby ten nie zdecydował się na skorzystanie z oferowanego uzgodnienia. Udostępnianiem uzgodnienia jest nie tylko koncepcja czy plan działania, który np. może być zwizualizowany w formie graficznej, ale także informacja o pojedynczej czynności lub zespole takich czynności i działań. Udostępnianie uzgodnienia obejmuje sytuacje, w których promotor przekazuje informacje w dowolnej formie. Nie jest przy tym konieczne, aby przekazywane informacje były szczegółowe, a opis uzgodnienia kompletny. Wystarczającym będzie przedstawienie założeń uzgodnienia, aby uznać, że nastąpiło jego udostępnienie.

Przekazanie informacji może nastąpić w dowolnej formie np. forma pisemna, grafika, prezentacja. Promotor może to uczynić za pomocą dowolnego środka komunikacji (np. poczta elektroniczna, bezpośrednie spotkanie, konferencja).

W projektowanym przepisie art. 86a § 1 pkt 16 Ordynacji podatkowej przywołana została **ustawa o wymianie informacji**, należy przez to rozumieć ustawę z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Projektodawca w wielokrotnie odwołuje się do powyższej ustawy, stąd zasadnym było zdefiniowanie tego pojęcia w projekcie.

„**Uzgodnieniem**” jest czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, w których co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego (pkt 17 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej).

Pojęcie „**wdrażanie**” zdefiniowano w projektowanym art. 86a § 1 pkt 18 Ordynacji podatkowej. Pod pojęciem tym rozumie się, dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:

- a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,

- b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
- c) dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia, lub
- d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy;

Pojęcie „wspomagający” należy rozumieć jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia (art. 86a § 1 pkt 19 Ordynacji podatkowej).

Projektowana ustawa definiuje pojęcie „**kryterium głównej korzyści**” (art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej). Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej takiej jak rozsądnie oczekiwana lub wynikająca w związku z wykonaniem uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia. Przykładowo więc kryterium głównej korzyści zostanie spełnione w sytuacji podmiotu, który decydując się na poszerzenie skali działalności dokonał nowej inwestycji na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Można bowiem przyjąć, że podmiot działający rozsądnie, który nie kierowałby się osiągnięciem korzyści podatkowej, mógłby zdecydować się na poszerzenie skali działalności również poza terenem strefy. Jednocześnie jednak analizowany przypadek, co do zasady, nie stanowiłby unikania opodatkowania (chyba, że w danych okolicznościach spełnione byłyby przesłanki sprzeczności korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej oraz sztucznego sposobu działania). Warto przy tym zaznaczyć, że korzyść podatkowa, o której mowa w tym przepisie nie musi być sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Unaocznia to również wskazany przykład korzyści wynikającej z dokonania inwestycji na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, która – co do zasady – powinna być zgodna z celem przepisów stanowiących o preferencji dla tego rodzaju inwestycji. Kryterium głównej korzyści należy zatem traktować jako swego rodzaju dodatkowy „filtr”, przez który muszą przejść uzgodnienia posiadające ogólne cechy rozpoznawcze, aby uznać je za schematy podatkowe. Nie jest to natomiast konstrukcja zbliżona do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Projektowana ustawa określa ponadto kryterium transgraniczne (art. 86a § 3 Ordynacji podatkowej). Kryterium to uważa się za spełnione jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii

Europejskiej i państwa trzeciego oraz uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa;
- 2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa;
- 3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu;
- 4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiada zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa;
- 5) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy o wymianie informacji lub na wskazanie beneficjanta rzeczywistego.

W § 4 art. 86a projektowanej ustawy, zdefiniowane zostało pojęcie **kryterium kwalifikowanego korzystającego**, uważa się je za spełnione, jeżeli przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 20 000 000 zł lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 20 000 000 zł lub jeżeli jest podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11 updog lub art. 25 updog z takim podmiotem. W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych lub ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych w odpowiednich latach podatkowych, zaś wartość aktywów zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych.

Wobec powyższego, obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego. Regulacja ta ma charakter progu *de minimis*, który wyłącza zastosowanie obowiązków raportowania w odniesieniu do korzystających (podatników) o mniejszej skali działalności. Z uwagi jednak, że Dyrektywa nie przewiduje możliwości wprowadzenia takiego progu przez państwa członkowskie, projekt przewiduje, że ma on zastosowanie jedynie do schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne (tj. do schematów, których obowiązek raportowania nie wynika z Dyrektywy).

Zgodnie z projektowanym przepisem § 6 art. 86a w sytuacji, w której korzystającym jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przepisy rozdziału 11a „Informacje o schematach podatkowych”, należy stosować odpowiednio. Oznacza to, że do spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej analogiczne będą zasady raportowania schematów, jak w

odniesieniu do pozostałych korzystających, pomimo że w przypadku podatkowej grupy kapitałowej podatnikiem jest sama grupa kapitałowa.

Termin raportowania i organ właściwy.

Projekt zakłada, że – co do zasady – informacje o schemacie podatkowym będą przekazywane Szefowi KAS **przez promotora**. **Korzystający** będzie zobowiązany do przekazywania informacji o schemacie podatkowym w określonych sytuacjach (np. brak promotora lub niezwołnienie promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej). Wyjątkowo obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym może zostać obciążony wspomagający (art. 86d Ordynacji podatkowej). Podkreślenia wymaga, że zakres raportowania obejmuje schematy podatkowe krajowe oraz transgraniczne.

Generalnie schemat podatkowy podlega raportowaniu przez promotora w terminie 30 dni od udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego lub od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej (art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej). Wyjątek dotyczy będzie schematu podatkowego transgranicznego, w przypadku, gdy promotor nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub nie posiada zakładu zagranicznego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za pośrednictwem którego świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia (art. 86b § 8 Ordynacji podatkowej).

Wyjątek stanowi sytuacja, gdy promotor jest zobowiązany do przekazania informacji Szefowi KAS o schemacie podatkowym **innym niż schemat standaryzowany** jeżeli dany promotor **nie został zwolniony**³² **z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej** w tym zakresie. W takiej sytuacji promotor jest zobowiązany poinformować pisemnie korzystającego, że zastosowany schemat podatkowy objęty jest obowiązkiem raportowania Szefowi KAS. W sytuacji opisanej powyżej promotor jest obowiązany przekazać korzystającemu informacje o schemacie podatkowym wymagane przez przepisy art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej, tj. dane będące w dyspozycji promotora, które umożliwić będą korzystającemu przekazanie Szefowi KAS pełnej informacji o schemacie podatkowym. Rozwiązanie, zgodnie z którym promotor jest obowiązany do przekazania korzystającemu tych danych w celu przesłania Szefowi KAS, usprawni proces raportowania oraz zminimalizuje ewentualne błędy wynikające z samodzielnego zaangażowania korzystającego w proces przygotowywania materiałów do zaraportowania. Innymi słowy przygotowanie przez promotorów, którzy co do zasady są podmiotami profesjonalnymi, danych do przekazania do Szefa KAS pozwoli na uniknięcie błędów, obniżenie kosztów administracyjnych oraz przyspieszy procedurę raportowania. Promotor obowiązany jest wykonać te czynności w terminie 30 dni. W sytuacji opisanej powyżej, zgodnie z art. 86b § 5 Ordynacji podatkowej, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty zobowiązane

³² W świetle wątpliwości odnośnie tego, czy dotychczas istnieje możliwość zwolnienia przedstawicieli niektórych zawodów z tajemnicy zawodowej przez ich klientów, analizowane przepisy należy rozumieć jako normy o charakterze *lex specialis*, które jednoznacznie przesądzą o takiej możliwości (przynajmniej w określonych projektowanymi przepisami przypadkach).

do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaze informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS.

W tym samym terminie promotor zobowiązany jest zawiadomić Szefa KAS, że wystąpiła sytuacja, w której obowiązany był do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jednak tego nie uczynił z powodu braku zwolnienia go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Informując o tej sytuacji Szefa KAS promotor wskazuje datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS (możliwe są bowiem sytuacje, w których uzgodnienie dotyczyć będzie więcej niż jednego korzystającego). Notyfikacja ma na celu uszczelnienie systemu raportowania o schematach podatkowych. Szef KAS pozyskiwać będzie w ten sposób wiedzę o liczbie schematów, dla których powinny zostać przekazane informacje o schemacie podatkowym. Porównanie tych danych z liczbą faktycznie zaraportowanych schematów podatkowych pozwoli Szefowi KAS oszacować „szarą strefę” schematów, które choć powinny zostać zaraportowane, nie zostały zgłoszone. Promotor nie ma jednak obowiązku przekazania danych identyfikacyjnych korzystającego. Rozwiązanie to podyktowane jest ochroną tajemnicy zawodowej.

W sytuacji, w której obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym dotyczy **schematu podatkowego standaryzowanego**, z uwagi na specyfikę tego schematu, ewentualny brak zwolnienia promotora z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, nie powoduje wyłączenia obowiązku raportowania tego schematu przez promotora. Należy bowiem wskazać, że w schemacie standaryzowanym nie są ujawniane informacje poufne, objęte tajemnicą zawodową, dotyczące konkretnych podmiotów. W takiej sytuacji, promotor będzie miał obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym zgodnie z zakresem przewidzianym w art. 86f § 2 Ordynacji podatkowej – bez danych identyfikujących podmioty zaangażowane w ten schemat. Informacje przekazywane na tej podstawie dostarczać zaś będą Szefowi KAS informacji o samym sposobie osiągnięcia korzyści, które wykorzystane są w danym schemacie.

Istotnym wsparciem celu regulacji jest projektowany § 3 art. 86f Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem w sytuacji, w której promotor w ogóle nie jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania, łącznie z informacją o schemacie podatkowym standaryzowanym zobowiązany jest przekazać Szefowi KAS dane wskazane w § 2 tego artykułu związane z pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, bądź u którego dokonał pierwszej czynności związanej z wdrażaniem tego schematu podatkowego, którekolwiek z tych zdarzeń nastąpiło wcześniej. Promotor ten jest również zobowiązany, w terminie do 30 dni po zakończeniu kwartału, przekazywać Szefowi KAS dane wskazane § 1, które związane z każdym podmiotem, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił taki standaryzowany schemat podatkowy. W tej sytuacji promotor obowiązany jest informować korzystającego o numerze NSP standaryzowanego schematu podatkowego (art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej). Szef KAS może zwrócić się do promotora o uzupełnienie informacji lub wyjaśnienie wątpliwości co do treści przekazywanych informacji (art. 86h § 1 Ordynacji podatkowej).

Przekazywanie przez promotora tych danych następuje za pośrednictwem systemu MDR, który omówiony zostanie w dalszej części uzasadnienia.

Przesłanki raportowania schematów przez korzystającego normuje § 1 art. 86c Ordynacji podatkowej. Projektowane rozwiązanie przewiduje, że korzystający, który nie został poinformowany przez promotora o numerze NSP danego schematu lub o przekazaniu przez promotora do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym (tj. nie wystąpiły okoliczności uregulowane w art. 86b § 2 lub 3) przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia udostępnienia mu schematu podatkowego, dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego.

W sytuacji, w której promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i w efekcie korzystający został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej o obowiązku przekazania tej informacji do Szefa KAS, korzystający przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od otrzymania tej informacji od promotora. W takiej sytuacji korzystający, przekazując informację o schemacie podatkowym, weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz dokonuje w nich uzupełnień lub modyfikacji. Dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej korzystający przekazuje Szefowi KAS razem z informacją o schemacie podatkowym lub w terminie określonym w zdaniu pierwszym, jeśli uzgodnienie w ocenie korzystającego nie stanowi schematu podatkowego. Przyjęte rozwiązanie ma na celu wykluczenie sytuacji braku przekazania do Szefa KAS jakichkolwiek informacji, w sytuacji, w której korzystający odmiennie zinterpretuje stan faktyczny i uzna, że konkretne uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

Rozwiązania opisane powyżej zmierzają w istocie do uszczelnienia systemu raportowania schematów podatkowych oraz usprawnienia procesu ewidencjonowania schematów, które będą opracowywane przez profesjonalistów, przy jednoczesnym respektowaniu obowiązku zachowania przez nich tajemnicy zawodowej. Rozwiązanie zaproponowane w projekcie ustawy realizuje założenia Dyrektywy, zgodnie z którym „każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. w takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6. (...) – art. 8ab ust. 5.

Ponadto rozwiązanie zgodnie, z którym w momencie, gdy promotor nie został zwolniony z tajemnicy zawodowej i obowiązek zaraportowania schematu spoczywa na korzystającym spotkało się z aprobatą respondentów podczas przeprowadzonych konsultacji podatkowych. Krajowa Rada Doradców Podatkowych pozytywnie odniosła się do takiej koncepcji rozkładu obowiązków raportowania, uznając że „(...) wprowadzenie MDR w oparciu o formułę ujętą

w pkt c)³³ może w największym stopniu zapewnić skuteczne wprowadzenie kolejnego instrumentu bezpieczeństwa systemu podatkowego, przy braku naruszenia jednego z już istniejących filarów, czyli konstrukcji zawodu doradcy podatkowego”. Powyższy pogląd podzielony został przez innego respondenta – Tomasza Michalika, który uznał, że: (...) wprowadzenie MDR w oparciu o formułę ujętą w pkt (c)³⁴ powyżej może w największym stopniu zapewnić skuteczną realizację celów Ministerstwa przy zachowaniu funkcji doradcy podatkowego jako jednego z dotychczasowych filarów bezpieczeństwa systemu podatkowego.”

Alternatywnym do opisanego powyżej rozwiązaniem mogłoby być nałożenie na promotora obowiązku weryfikacji, czy dany schemat podatkowy został w określonym prawem terminie zaraportowany Szefowi KAS, a następnie po upływie określonego terminu zaraportowania Szefowi KAS danego schematu podatkowego z ujawnieniem danych korzystającego. Mając jednak na uwadze wartość tajemnicy zawodowej oraz jej rolę w kształtowaniu rangi zawodów zaufania publicznego, projektowane rozwiązanie zakłada, że promotor nie będzie miał dodatkowego obowiązku weryfikacji, czy korzystający zaraportował dany schemat podatkowy oraz – w sytuacji, w której nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy – nie będzie ujawniał danych korzystającego ze schematów.

Zgodnie z projektowanymi przepisami nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (art. 86b §7 Ordynacji podatkowej):

- 1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym, w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania,
- 2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym,
- 3) przesłanie do Szefa KAS informacji o fakcie poinformowania korzystającego o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, w momencie, gdy do zaraportowania schematu obowiązany jest korzystający.

Wyjątkowo obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym może zostać nałożony na wspomagającego, sytuację tę reguluje art. 86d § 1 Ordynacji podatkowej. Na wstępie należy wskazać, że ustawa nakłada obowiązek na promotora lub korzystającego, którzy zlecają wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego pisemnego poinformowania wspomagającego o NSP tego schematu podatkowego i załączenia potwierdzenia nadania NSP. Obowiązek ten powinien zostać zrealizowany przez promotora lub korzystającego najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie czynności przez wspomagającego. W tym zakresie odpowiednie zastosowanie znajduje art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej regulujący zakres przekazywanej informacji w sytuacji, w której mimo przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS nie nadano jeszcze NSP. Jeśli wystąpią sytuacje opisane powyżej, obowiązek raportowania schematu podatkowego przez wspomagającego nie wystąpi.

³³ Formuła, w której promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy i obowiązek raportowania ciąży bezpośrednio na korzystającym, przy jednoczesnym zobowiązaniu promotora do pisemnego poinformowania korzystającego o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS przez korzystającego.

³⁴ Op. Cit.

Jeśli jednak wspomagający nie zostanie poinformowany o NSP schematu podatkowego będzie on obowiązany niezwłocznie, nie później niż w terminie 5 dni roboczych wystąpić do promotora lub korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, w sytuacji gdy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności – powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy. Jednocześnie wspomagający zobowiązany jest w tym samym terminie zawiadomić Szefa KAS, że powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, wskazując dzień, w którym podjął wątpliwości oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Przekazywanie tych informacji umożliwił będzie Szefowi KAS szacowanie liczby niezareportowanych schematów podatkowych. Mechanizm ten powinien również wpłynąć na sposób postępowania promotorów i korzystających, ograniczając liczbę przypadków, w których nie doszło do przekazania informacji o schemacie podatkowym mimo istnienia tego obowiązku.

W takiej sytuacji wspomagającemu przyznano prawo do wstrzymania się z wykonaniem czynności w odniesieniu do danego uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej. Wstrzymanie się przez wspomagającego w opisanej sytuacji z wykonaniem czynności nie może prowadzić do powstania po jego stronie ryzyka odpowiedzialności cywilnej lub dyscyplinarnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie tych czynności, które są związane ze wstrzymaniem się z pracami w odniesieniu do uzgodnienia (art. 86d § 5 Ordynacji podatkowej). Uregulowania te mają na celu wzmocnienie niezależności wspomagających, w szczególności tych, którzy wykonują zawody zaufania publicznego, przez co powinni działać w sposób profesjonalny oraz zgodnie z zasadami etyki zawodowej.

Jeżeli wspomagający nie zostanie poinformowany o NSP schematu podatkowego, będzie on obowiązany przekazać Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia, w którym dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności (art. 86d § 3 Ordynacji podatkowej). Na ocenę tego, czy wspomagający powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy, wpływać może wiele czynników, np. dotychczasowe czynności wykonywane przez wspomagającego w stosunku do tych samych lub powiązanych podmiotów, stosowanie rozwiązań nietypowych w danej branży. Przykładowo przyjąć należy, że w sytuacji, w której wspomagającemu (np. notariuszowi) zlecanych jest w pewnych odstępach czasu wykonanie szeregu czynności w odniesieniu do tych samych lub powiązanych podmiotów, które się wzajemnie znoszą i prowadzą do efektu zbliżonego lub tożsamego z sytuacją występującą na początku, uznać należy, że

wspomagający powinien był dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Z drugiej strony uwzględnić jednak należy fakt, że wspomagający wykonuje czynności dotyczące jedynie pewnej części uzgodnienia. Czynności te mogą być jednocześnie typowe i rozpowszechnione – np. sporządzenie aktu notarialnego przy tworzeniu spółek prawa handlowego. Nie jest oczekiwane, że wspomagający powinien był dostrzec, że wspiera implementację schematu podatkowego, w sytuacji w której posiada on wycinkową wiedzę o uzgodnieniu oraz dokonuje jednej lub kilku typowych w danej branży czynności.

Na wzór wyłączenia z obowiązku raportowania przez promotora, o którym mowa w art. 86b § 8 Ordynacji podatkowej, takie samo wyłączenie należy określić dla wspomagającego. Wspomagający, któremu zlecono wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego transgranicznego, nie będzie zobowiązany do raportowania informacji, jeśli:

- 1) nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) nie posiada zakładu zagranicznego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za pośrednictwem którego świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia,
- 3) nie jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawnicze, podatkowe lub doradcze, oraz
- 4) nie jest w żaden sposób zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ani nie posiada praw majątkowych związanych z tym terytorium, które mogłyby podlegać przepisom powszechnie obowiązującego prawa.

W przypadku gdyby przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszało obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, jest on obowiązany poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, który podlega raportowaniu Szefowi KAS. W tym samym terminie wspomagający ma obowiązek zawiadomić Szefa KAS o wystąpieniu sytuacji opisanej powyżej, bez ujawniania danych podmiotu. W takiej sytuacji, wspomagający podejmuje działania analogiczne do działań podejmowanych przez promotora, w przypadku, gdy ten nie został zwolniony z tajemnicy zawodowej (art. 86d § 4 Ordynacji podatkowej).

Projektowany art. 86d § 7 Ordynacji podatkowej przewiduje delegację dla Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym określi wzór informacji, o której mowa w § 2 i 4 oraz strukturę informacji, o której mowa w § 3, wskazując na zakres przekazywanych danych oraz objaśnienia co do sposobu ich wypełnienia i złożenia, uwzględniając konieczność wykazania przez wspomagającego dnia, w którym powziął wątpliwości lub dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia lub które poinformował zgodnie z § 2 i § 4.

Taki sposób sformułowania przesłanek aktualizacji obowiązku raportowania schematu podatkowego przez wspomagającego związany jest z faktem, że – co do zasady – wykonuje on ograniczone przedmiotowo czynności w stosunku do uzgodnienia i może nie być świadomy, że wspiera podmioty w realizacji schematu podatkowego, dla którego nie została przekazana do Szefa KAS informacja o schemacie podatkowym. Z drugiej jednak strony, wspomagający ma obowiązek zachowania czujności oraz reagowania w sytuacji, w której ma podejrzenie, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym może stanowić schemat podatkowy. Rozwiązanie to umożliwi jak najlepszą realizację założeń projektu ustawy oraz ujawnianie schematów podatkowych, które nie zostały zaraportowane przez promotora lub korzystającego.

W projektowanej ustawie w art. 86e Ordynacji podatkowej zawarto uregulowanie dotyczące sytuacji, w której wiele podmiotów zobowiązanych jest do przekazania informacji o schemacie podatkowym (np. schemat podatkowy został opracowany i jest wdrażany przez kilku promotorów jednocześnie lub występuje wielu korzystających). W takiej sytuacji wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym i pisemnie poinformowani o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP (art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej). Takie rozwiązanie ma na celu zagwarantowanie, że schemat podatkowy zostanie zaraportowany. Jednocześnie informacja zwrotna, jaką przekazywać będzie pozostałym zobowiązanym do zaraportowania schematu podatkowego podmiot, który przekazał dane Szefowi KAS (tj. pisemne poinformowanie ich o NSP danego schematu podatkowego), dostarczać będzie tym podmiotom wiedzy o wypełnieniu obowiązku sprawozdawczego w stosunku do danego schematu podatkowego. Uregulowanie takie powinno wpłynąć na zachowanie podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych, które powinny między sobą uzgadniać, który z podmiotów przekaże informacje o schemacie podatkowym Szefowi KAS.

Przepis art. 86e stanowi transpozycję odpowiednich regulacji Dyrektywy 2018/822. W przypadku gdy schemat podatkowy transgraniczny został poprawnie przekazany właściwym organom w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi przepisy Dyrektywy 2018/822 pozostałe podmioty, które zostały wskazane w tym raporcie są zwolnione z obowiązku przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o tym schemacie podatkowym.

Warto jednocześnie podkreślić, iż z obowiązku raportowania schematu podatkowego nie zwalnia trwające postępowanie w przedmiocie wydania decyzji w sprawie porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych lub wydanie takiej decyzji (art. 86e §5).

Treść raportowanych informacji.

Zakres przekazywanych informacji o schemacie podatkowym określono w projektowanym art. 86f Ordynacji podatkowej. Paragraf pierwszy tego przepisu określa wszystkie dane, które powinna zawierać przekazywana informacja o schemacie podatkowym.

W paragrafie drugim tego artykułu wyodrębniono informacje, jakie są przekazywane w przypadku standaryzowanego schematu podatkowego.

Informacja o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany zawiera następujące dane:

1. dane identyfikujące, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsca urodzenia, identyfikator podatkowy NIP, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego oraz, w stosownych przypadkach, osób będących podmiotami powiązаныmi z promotorem lub korzystającym dotyczące:
 - a) przekazującego informację oraz,
 - b) korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy;
2. podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację;
3. wskazanie czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego;
4. streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia jeśli posiada, opis działalności gospodarczej do której ma zastosowanie schemat podatkowy bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;
5. wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązаныmi;
6. wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć;
7. przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;
8. szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeśli występują i są znane lub możliwe do oszacowania przekazującemu informację;
9. wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz z datami ich dokonania;
10. wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia;

11. wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1 dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub których może dotyczyć schemat podatkowy oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
12. wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują.

W przypadku schematu podatkowego standaryzowanego informacja o schemacie podatkowym nie zawiera danych identyfikujących korzystającego oraz informacji znanych przekazującemu dotyczących danych identyfikujących podmioty uczestniczące, mające uczestniczyć w schemacie podatkowym lub których może dotyczyć schemat podatkowy oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd oraz danych dotyczących innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują.

Jak już wskazywano, analiza praktyki wskazuje na funkcjonowanie w obrocie pewnych utartych, wielokrotnie implementowanych rozwiązań, mających na celu osiągnięcie korzyści podatkowych. Przemawia to z jednej strony za ograniczeniem możliwości nieprzekazywania informacji o tych schematach przez podmioty, które je wymyśliły (promotorów), z drugiej za ograniczeniem przypadków wielokrotnego przekazywania informacji o tym samym schemacie podatkowym. Cel ten realizowany jest poprzez ustawowe wyodrębnienie standaryzowanego schematu podatkowego. Zakres informacji przekazywanych do Szefa KAS zmierza do dostarczenia administracji skarbowej wiedzy o samym mechanizmie funkcjonowania tego schematu bez obowiązku przekazywania danych pozwalających na identyfikację korzystających. Schemat standaryzowany opracowywany jest w oderwaniu od relacji z konkretnym klientem oraz przed udostępnieniem przez niego jakichkolwiek informacji objętych tajemnicą zawodową, schemat ten jest opracowaniem teoretycznym oraz abstrakcyjnym, który może zostać implementowany u klienta w określonych stanach faktycznych.

Jeśli promotor lub wspomagający nie jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania, łącznie z informacją o schemacie podatkowym standaryzowanym, przekazuje dane identyfikujące korzystającego, który jest lub był pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, oraz informacje, o których mowa w ww. pkt 11 i 12.

Projekt ustawy nakłada również obowiązek przekazywania w terminie 30 dni po zakończeniu każdego kwartału Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej danych dotyczących korzystającego, któremu w trakcie tego kwartału udostępniono schemat podatkowy standaryzowany. Należy wskazać, że do powyższego obowiązku mają zastosowanie przepisy § 2 i § 3, art. 86b § 2, art. 86g § 1, 3 i 4 oraz art. 86h § 1.

Sposób raportowania. Nadawanie NSP. Decyzje o odmowie nadania NSP

Informacja o schemacie podatkowym przekazywana będzie za pośrednictwem prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej systemu teleinformatycznego zwanego dalej

„systemem MDR” za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. (art. art. 86g § 1 Ordynacji podatkowej).

Szef KAS będzie organem odpowiedzialnym za nadawanie indywidualnych numerów schematom podatkowym pozyskanym w wyniku raportowania, tzw. „numer NSP”. Projektowane w § 2 i § 3 art. 86g Ordynacji podatkowej rozwiązanie przewiduje, że nadanie numeru NSP następuje automatycznie przy użyciu systemu MDR. Szef KAS wydaje potwierdzenie nadania NSP zawierające numer oraz treść informacji o schemacie podatkowym. Potwierdzenie to jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wpływu kompletnej i poprawnej informacji o schemacie podatkowym do systemu MDR (art. 86g § 4 Ordynacji podatkowej). Szef KAS będzie mógł zwrócić się do przekazującego informację o schemacie podatkowym o uzupełnienie informacji lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści (art. 86h § 1 Ordynacji podatkowej).

Zakłada się, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji (art. 86i § 1 Ordynacji podatkowej).

W przypadku gdy temu samemu schematowi podatkowemu wielokrotnie nadano numer NSP lub numer ten został nadany na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych, projekt w art. 86i § 2 Ordynacji podatkowej nakłada na Szefa KAS obowiązek unieważnienia z urzędu numeru NSP nadanego schematowi podatkowemu. Unieważnienie następuje w drodze postanowienia, w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej. W sytuacji unieważnienia przez Szefa KAS NSP z powodu nadania wielokrotnie tego numeru takiemu samemu schematowi, w postanowieniu Szef KAS wskazywać będzie właściwy NSP dla danego schematu podatkowego.

Nie będzie można posługiwać się unieważnionym numerem NSP, a także unieważniony NSP nie będzie mógł zostać ponownie nadany (art. 86i § 4 Ordynacji podatkowej). Proponowane rozwiązanie zapobiegnie przypadkom dublowania się numerów NSP lub nadawania różnych numerów temu samemu schematowi podatkowemu.

Na postanowienie o odmowie nadania NSP oraz postanowienie o unieważnieniu NSP służy zażalenie.

Co ważne, w zakresie nieuregulowanym w odniesieniu do nadawania NSP, zastosowanie znajdzie odpowiednio przepis art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 141, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 170, art. 171, art. 189 § 3 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 14, 16 i 23 Ordynacji podatkowej.

Obowiązki informacyjne promotora i korzystającego.

Przepis art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej **nakłada na korzystającego obowiązek**, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazania informacji za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o zastosowaniu schematu podatkowego. Informacja będzie składana według ustalonego wzoru i będzie zawierała następujące dane:

- 1) NSP zastosowanego schematu podatkowego,
- 2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.

Dodatkowo, jeśli zastosowany schemat podatkowy nie posiada NSP, informacja ta zawiera dane wskazane w art. 86f Ordynacji podatkowej, które są wymagane przy składaniu informacji o schemacie podatkowym.

Zakłada się, że w przypadku gdy korzystający posiada informacje dotyczące schematu podatkowego, które odbiegają od informacji zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub je uzupełniają, informacje składane łącznie ze złożeniem deklaracji podatkowych, zawierać będzie te informacje (art. 86j § 3).

Informacja korzystającego jest przekazywana przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących osobami prawnymi, informacja i dane podpisywane są przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika. Dowód złożenia podpisów przez te osoby przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty. (art.86j § 4 Ordynacji podatkowej). W przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej okresów rozliczeniowych, których dotyczy ten schemat, podatnicy składają oświadczenie według ustalonego wzoru, w którym wszyscy uprawnieni do reprezentacji, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczą osobistym podpisem prawdziwość danych zawartych w informacji. . Rozwiązanie to – zaangażowanie w proces raportowania schematu podatkowego możliwie szerokiego kręgu osób odpowiadających za sprawy spółki – ma na celu wykluczenie sytuacji, w której odpowiedzialność ta cedowana byłaby w praktyce na wybrane osoby. Rozwiązanie takie prowadzić może do większej wstrzemięźliwości osób odpowiedzialnych za sprawy podatkowe spółki we wdrażaniu schematów podatkowych, z uwagi na konieczność uzyskania stosownych podpisów od szerszego grona osób odpowiedzialnych za sprawy spółki.

W projektowanym art. 86j § 6 Ordynacji podatkowej zawarto szczególne rozwiązanie dla PGK. Mianowicie, w przypadku korzystającego wchodzącego w skład PGK terminem na złożenie informacji uregulowanej w § 1 tego przepisu jest termin złożenia przez spółkę dominującą deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego PGK. Wynika, to z faktu, iż spółki tworzące PGK nie mają obowiązku składania deklaracji podatkowych dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych. Deklarację tę składa bowiem spółka dominująca za całą PGK.

Dodatkowo zaznaczyć należy, że powyższe oświadczenia składane są pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawierają odpowiednią klauzulę, zastępującą pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (§ 7 art. 86j).

Projektowany art. 86j § 8 Ordynacji podatkowej przewiduje delegację dla Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym określone

zostaną wzory formularzy oświadczeń o zastosowaniu schematu podatkowego oraz potwierdzające prawdziwość danych zawartych w deklaracji i oświadczeniu, uwzględniając w szczególności możliwość składania podpisów i oświadczeń przez osoby wymienione w § 5 w tym na odrębnych formularzach, a także konieczność zawarcia w nich wyjaśnień oraz oświadczenia o odpowiedzialności karnej również w języku angielskim.

Projekt ustawy przewiduje, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może wydać i opublikować na właściwej stronie podmiotowej BIP ogólne wyjaśnienia dotyczące możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych (art. 86k § 1 Ordynacji podatkowej). W celu wydania tych wyjaśnień, minister może zwrócić się o opinię do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, a także do Szefa KAS. Odpowiednio w tym zakresie należało zmienić przepis art. 119m, wskazując możliwość wydania opinii przez Radę. Minister publikując wyjaśnienia, może też wskazać NSP schematów podatkowych, których te wyjaśnienia dotyczą (art. 86k § 3 Ordynacji podatkowej). Publikowane przez Ministra wyjaśnienia nie wiążą w indywidualnych sprawach (art. 86k § 4 Ordynacji podatkowej).

W przypadku, gdy pojawią się wątpliwości co do informacji objętych raportowaniem lub zgłoszeniem, Szef KAS może zwrócić się do podmiotu raportującego lub zgłaszającego – promotora lub korzystającego, o ich wyjaśnienie (projektowany § 1 art. 86h Ordynacji podatkowej).

Gwarancją ochrony konstytucyjnych praw i wolności jednostek jest zasada którą przewiduje art. 86h § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą informacje przekazywane w ramach raportowania nie mogą być wyłączną podstawą do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe w rozumieniu przepisów Kodeksu karnego skarbowego³⁵.

Wprowadzona zasada stanowić będzie gwarancję dla podatników, że organy podatkowe nie będą wykorzystywać raportowanych informacji jako swoistego „donosu” na siebie samego, zaś w przypadku ewentualnego podejrzenia o możliwości popełnienia przestępstwa czy wykroczenia skarbowego, pociągnięcie do odpowiedzialności karnej może nastąpić dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. System raportowania został zaprojektowany tak, by pełnić funkcję pomocniczą dla organów państwa oraz aby samo w sobie raportowanie schematów podatkowych nie narażało podatnika na represję ze strony państwa przejawiającą się we wszczynaniu postępowań na podstawie przepisów ustawy Kodeks karny skarbowy wobec podatnika wyłącznie w oparciu o dane zawarte w informacji o schemacie podatkowym.

W przypadku terminowego raportowania schematu podatkowego, którego zastosowanie może powodować powstanie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, zastosowanie znajdzie instytucja nadzwyczajnego złagodzenia kary.

³⁵ ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy (Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 i 2138).

Obowiązek wprowadzenia procedury wewnętrznej.

Przepis art. 861 § 1 Ordynacji podatkowej nakłada na promotorów będących osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej oraz podmioty te zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające promotorom wynagrodzenie, obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych tzw.: „**wewnętrznej procedury**”. Jednocześnie, w celu zawężenia kręgu podmiotów obowiązanych do wprowadzenia procedury, projektowany przepis określa kryterium wysokości przychodów lub kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Oznacza to, że obowiązane do wprowadzenia wewnętrznej procedury będą podmioty, u których przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość kwoty 8 mln złotych. Ustalenie limitu przychodów na poziomie kwoty 8 mln złotych jest wynikiem analizy przychodów największych w Polsce firm doradztwa podatkowego. Z przeprowadzonej analizy wynika, że 20 firm doradztwa podatkowego przekroczyło 8 mln zł przychodów za 2016 r. W ocenie projektodawcy limit 8 mln złotych wydaje się właściwy oraz spowoduje, że do wprowadzenia wewnętrznej procedury obowiązane będą jedynie największe podmioty doradcze.

Celem projektowanego rozwiązania jest stworzenie odpowiedniego narzędzia pozwalającego na prawidłowe i terminowe wykonanie obowiązków informacyjnych spoczywających na promotorach przez podmioty o rozbudowanej strukturze organizacyjnej. Wewnętrzna procedura pozwoli określić zakres odpowiedzialności osób zaangażowanych w wykonywanie poszczególnych czynności dotyczących schematów (opracowanie, prezentowanie, wdrażanie, audyt itp.) za realizację obowiązku raportowania czy zgłaszania schematu. Powinna też gwarantować prawidłowe wykonanie obowiązków informacyjnych promotora względem korzystającego.

W wewnętrznej procedurze, zgodnie z przepisem, należy określić stosowane w organizacji zasady postępowania (art. 861 § 2 Ordynacji podatkowej), w szczególności:

- 1) czynności lub działania podejmowane w celu przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
- 2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku raportowania schematu podatkowego,
- 3) zasady przechowywania dokumentów oraz informacji,
- 4) zasady wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych,,
- 5) zasady upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów niniejszego rozdziału,
- 6) zasady zgłaszania przez pracowników rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów niniejszego rozdziału,

7) zasady kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów niniejszego rozdziału oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

Projektowany przepis zawiera otwarty katalog elementów, jakie powinny zostać objęte wewnętrzną procedurą wskazując najistotniejsze z nich. Szczegółowe rozwiązania powinny być dostosowane do charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności. Co istotne, wewnętrzna procedura instytucji obowiązanej przed jej wprowadzeniem do stosowania, musi uzyskać akceptację kadry kierowniczej wyższego szczebla (art. 86l § 3 Ordynacji podatkowej). Projektowane rozwiązanie powinno podnosić świadomość promotorów o konsekwencjach decyzji i działań podejmowanych w zakresie schematów podatkowych oraz odpowiedzialności zarówno wobec organizacji, w której promotor prowadzi działalność zawodową, ale też odpowiedzialność karną za niedopełnienie obowiązków dotyczących raportowania schematów podatkowych. Przepis ten jest wzorowany na rozwiązaniu, które zostało wprowadzone w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu³⁶.

Obowiązek stosowania wewnętrznej procedury będzie również istniał w kolejnych trzech latach podatkowych po roku obrotowym, w którym obowiązek ten przestał obowiązywać z uwagi na nieprzekroczenie kwoty 8 mln zł.

Kara administracyjna (kara pieniężna).

Zakłada się, że promotorzy będący osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, zatrudniającymi promotorów lub faktycznie wypłacający im wynagrodzenie (o których mowa w art. 86l § 1), obowiązani do wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywania się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych w przypadku niedopełnienia tych obowiązków, podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada Szef KAS, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 2 mln zł (art. 86m § 1 Ordynacji podatkowej).

Jednocześnie przepisy ustawy przewidują podwyższenie maksymalnego limitu kary pieniężnej do 10 mln zł w stosunku do promotorów wskazanych w art. 86l § 1 w sytuacji, w której podmioty te nie zrealizują obowiązków, o których mowa w art. 86l (tj. posiadania i stosowania wewnętrznej procedury) oraz gdy promotor będący osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie od tego podmiotu popełni czyn wymieniony w art. 80e Kodeksu karnego skarbowego.

Podstawowym celem kary administracyjnej jest zapewnienie poszanowania prawa oraz wywołanie negatywnych konsekwencji w związku z naruszeniem nakazu lub zakazu. Kara administracyjna to także jedna z form stosowanego przez administrację publiczną tzw. przymusu państwowego. Proponowana wysokość kary administracyjnej wymierzanej za niedopełnienie obowiązków informacyjnych związanych ze schematami podatkowymi powinna być wystarczająco dolegliwa, aby zapobiegać przypadkom niedopełnienia tych

³⁶ Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2018 r., poz. 723).

obowiązków. Pozwoli to spełnić cele kary w zakresie społecznego oraz indywidualnego oddziaływania.

Projekt zakłada, że organem nakładającym karę pieniężną będzie Szef KAS. Kara będzie nakładana w drodze decyzji. Natomiast postępowanie w sprawie jej nałożenia będzie się toczyło na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego³⁷.

Zmiana w przepisach o Radzie do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Wprowadzenie obowiązkowego raportowania schematów (MDR) wymagało dokonania zmian nie tylko w przepisach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych, ale także odpowiednich, dostosowawczych zmian w przepisach Rozdziału 3 *Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania* Dział IIIa *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*. W projekcie ustawy przedstawiono propozycje zmian w zakresie uprawnień Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania do wyrażania opinii także w zakresie spraw dotyczących schematów podatkowych.

Z uwagi na przewidziane w art. 86j uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania wyjaśnień, dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych oraz prawo zasięgnięcia opinii do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, niezbędne było rozszerzenie kompetencji Rady do wydawania opinii w takich sprawach. Tę kompetencję normuje nowy § 3 art. 119m Ordynacji podatkowej. Proponowana zmiana ma więc charakter dostosowawczy, tak aby zachować wewnętrzną spójność pomiędzy przepisami o raportowaniu schematów podatkowych, a obowiązującymi już przepisami o unikaniu opodatkowania.

Nowe zadanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej

Dla prawidłowego funkcjonowania systemu MDR, niezbędne jest prawidłowe określenie zadań KAS oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Dlatego należy wprowadzić odpowiednie zmiany do przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Nowe zadania KAS zostały określone w projektowanym pkt 16c i 16d art. 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Do tych zadań będzie należało rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 80e Kodeksu karnego skarbowego (pkt 16c) oraz wykonywanie zadań określonych w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej dotyczących informacji o schematach podatkowych (16d). Natomiast odpowiedzialnym za realizację nowych zadań KAS będzie Szef KAS (zmieniony art. 14 ust. 1 pkt 6).

Powyższa zmiana wymusza jednocześnie doprecyzowanie szczegółowych rozwiązań określonych w ustawie o KAS. Niniejsze zmiany zawarte są w następujących przepisach

³⁷ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 23, 868, 996, 1579 i 2138).

określających szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej:

- 1) doprecyzowano wprowadzenie do wyliczenia w art. 113 ust. 1, art. 114 w ust. 1, art. 115 w ust. 1, art. 133 w ust. 1, oraz
- 2) treść przepisu ust. 1 w art. 117, art. 127a oraz art. 137.

Zgodnie z tymi zmianami uprawnienia do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania, wykorzystywania informacji do stwierdzenia prawidłowego wykonywania obowiązków określonych w systemie MDR będą mieli funkcjonariusze wykonujący czynności operacyjno-rozpoznawcze (art. 113). Kolejne przepisy ustawy o KAS mówią o uprawnieniach funkcjonariuszy w związku z tymi informacjami.

Analizowane nowe zadanie Szefa KAS wymusza również wprowadzenie zmian w treści art. 133 § 1 pkt 3 Kodeksu karnego skarbowego. Dotychczasowy art. 133 § 1 pkt 3 Kodeksu karnego skarbowego powinien otrzymać brzmienie "3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej - w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie swojego działania, jeżeli nie przekaze ich organom wskazanym w pkt 1 lub 2".

Prowadzenie postępowań przygotowawczych przez Szefa KAS powinno mieć bowiem charakter fakultatywny, a nie obligatoryjny. Za powyższym przemawia fakt, iż prowadzenie postępowań przygotowawczych na szczeblu centralnym może rodzić trudności. Prowadzenie takich postępowań zmuszałoby do korzystania z pomocy prawnych na dużą skalę. Nie byłoby bowiem możliwe "stacjonarne" przeprowadzenie postępowania przygotowawczego w razie ujawnienia przestępstwa skarbowego bądź wykroczenia skarbowego w przypadku np. przekazania Szefowi KAS informacji drogą elektroniczną, tak jak ma to miejsce przy projektowanym obowiązku przekazywania schematów podatkowych. Przedmiotowe schematy będą przesyłane elektronicznie z terenu całej Polski. Tym samym, celem przeprowadzenia postępowania przygotowawczego Szef KAS będzie musiał każdorazowo korzystać z pomocy prawnej właściwych miejscowo organów. Taki sposób prowadzenia postępowania nie sprzyja przestrzeganiu zasady szybkości prowadzenia postępowania i jego ekonomiki. Zasadnym zatem jest umożliwienie Szefowi KAS scedowania prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie jego działania na organy podległe.

Ocena przewidywanego wpływu obowiązku raportowania o schematach podatkowych na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców

Mikroprzedsiębiorca oraz mały i średni przedsiębiorca może podlegać zasadom obowiązkowego raportowania schematów podatkowych w przypadku spełnienia przesłanek podmiotowych, o jakich mowa w projekcie ustawy. Nowy obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych do organów podatkowych będzie dotyczył jedynie podmiotów korzystających ze schematów lub będących promotorami bądź wspomagającymi.

W odniesieniu do przedsiębiorcy należącego do kręgu podmiotów obowiązanych do raportowania o schematach obowiązek ten będzie się wiązał z koniecznością złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej odpowiedniego formularza. Podatnicy będą też

obowiązani podawać indywidualny numer nadany schematowi (NSP) w deklaracjach podatkowych dotyczących okresów rozliczeniowych, w których stosowali schemat podatkowy.

Natomiast w przypadku zaniechania lub nienależytego wykonania obowiązku raportowania zarówno w przypadku promotora jak też podmiotu korzystającego ze schematu zastosowanie znajdą sankcje karne lub kara pieniężna (wyłącznie w przypadku promotorów spełniających przesłanki z art. 86l).

Zaznaczyć przy tym należy, że z uwagi na zaproponowany próg de minimis w definicji kwalifikowanego korzystającego, jedynie wyjątkowo przepisy ustawy w zakresie wykraczającym poza wymogi Dyrektywy mogą znaleźć zastosowanie w stosunku do mikroprzedsiębiorców będących korzystającymi. Mikroprzedsiębiorca spełniający definicję promotora lub korzystającego objęty będzie przepisami ustawy i obowiązany może być do przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym. Mikroprzedsiębiorca wykonujący działalność w ramach której nie korzysta ze schematów podatkowych nie powinien odczuć skutków wprowadzenia nowych zasad MDR.

Mając na uwadze, że celem obowiązkowego raportowania MDR jest także zniechęcenie podatników do korzystania ze schematów podatkowych należy się spodziewać, że wielu podatników zrezygnuje z udziału w systemach agresywnego planowania, a tym samym nie będzie stosowało nieuczciwych sposobów uzyskania przewagi ekonomicznej nad podmiotami uczciwie wypełniającymi obowiązki podatkowe. Będzie więc możliwe prowadzenie działalności gospodarczej z poszanowaniem zasad równości i konkurencji. Wprowadzenie MDR przyczyni się do poprawy konkurencyjności przedsiębiorstw, które nie korzystają ze schematów podatkowych oraz metod agresywnego planowania podatkowego.

Przepis końcowy – termin wejścia w życie

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. Taki termin wejścia w życie ustawy związany jest z celem jej wprowadzenia. W szczególności wynika z pilnej potrzeby wdrożenia mechanizmów przeciwdziałających wykorzystywaniu schematów podatkowych i agresywnego planowania podatkowego przez podatników w celu uniknięcia lub obniżenia podstawy opodatkowania.

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 .) projekt ustawy dotyczący MDR został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

Projektowana ustawa w zakresie MDR jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

Projektowana ustawa dotycząca MDR nie wymaga przedłożenia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu w celu uzyskania opinii, dokonania konsultacji lub uzgodnienia, o których mowa w § 39 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006 i 1204 oraz z 2018 r. poz. 114 i 278).

Projekt odnośnie MDR nie zawiera przepisów technicznych, a zatem nie podlega notyfikacji zgodnie z trybem przewidzianym w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002

r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039, z późn. zm.).

IV. Zmiany w zakresie podatku u źródła (WHT)

Potrzeba i cel zmian

W Polsce, podobnie jak w większości państw, zakres obowiązku podatkowego w podatkach dochodowych oparty jest na dwóch, następujących zasadach:

- **zasadzie rezydencji**, zgodnie z którą na rezydentach podatkowych, tj. osobach mających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsce zamieszkania (osoby fizyczne), siedzibę lub zarząd (podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych) ciąży nieograniczony obowiązek podatkowy. Oznacza to, że rezydenci podlegają w Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia ich źródeł oraz,
- **zasadzie źródła**, zgodnie z którą na tzw. nierezydentach, tj. podatnikach niemających na terenie Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania (osoby fizyczne), siedziby lub zarządu, ciąży ograniczony obowiązek podatkowy. Nierezydenci podlegają w Polsce obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium naszego państwa.

W przypadku niektórych rodzajów dochodów, w zależności od statusu podatkowego podatnika (rezydent / nierezydent), polskie przepisy prawa podatkowego przewidują odmienne zasady poboru podatku. W przypadku nierezydentów – z uwagi na występujący, co do zasady, brak bezpośredniego i stałego powiązania z terytorium Polski – zasadą jest pobór podatku u źródła. W efekcie płatnik (najczęściej jest to podmiot wypłacający należności na rzecz nierezydenta) obowiązany jest na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Instytucja płatnika występuje także w przypadku niektórych płatności realizowanych na rzecz rezydentów (np. pobór podatku u źródła od wypłacanych dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych).

Prawidłowy oraz sprawny pobór podatku u źródła pełni bardzo istotne funkcje dla sprawnego działania państwa. W praktyce szczególne znaczenie ma ustalenie prawidłowej stawki podatku u źródła. Przewidziane w przepisach obu ustaw o podatkach dochodowych stawki podatkowe mogą być obniżane lub należność korzystać może ze zwolnienia z podatku u źródła z uwagi na preferencje wynikające z przepisów implementujących dyrektywy Unii Europejskiej lub na podstawie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Obecnie skorzystanie z preferencyjnego opodatkowania wypłacanych należności następuje często już w momencie wypłaty należności przez płatnika. Rozwiązanie takie określane jest w języku angielskim jako mechanizm *relief at source*. Jedną z konsekwencji tego mechanizmu jest fakt, że ewentualna kontrola prawidłowości dokonanych przez płatnika rozliczeń następuje *post factum* i z uwagi na – przewidziane w przepisach prawa podatkowego – zasady odpowiedzialności płatnika, prowadzić może do poniesienia przez niego finansowego ciężaru rozliczenia podatku.

Analiza dotychczasowej praktyki, w tym wyniki przeprowadzonych kontroli, wskazują na potrzebę dokonania korekty podejścia w tym obszarze. Polegać ona będzie na wprowadzeniu

w pewnym zakresie, w miejsce ulgi stosowanej już w momencie wypłaty przez płatnika, obowiązku poboru podatku przez płatnika, połączonego z procedurą dokonania zwrotu podatku (ang. *tax refund*). Zwrot następować będzie po przeprowadzeniu odpowiedniej weryfikacji prawa do preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła należności.

Jedną z przyczyn tych zmian jest rosnąca globalizacja oraz mobilność tzw. dochodów pasywnych (dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne) powiązana z mogącymi wystąpić w praktyce trudnościami w ustaleniu prawidłowej stawki podatkowej, np. z uwagi na kryterium rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*).

Potrzeba wprowadzenia zmian w przepisach podatkowych związanych z przepływami finansowymi w zakresie dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem u źródła wynika także z dotychczasowej praktyki Krajowej Administracji Skarbowej. Przykładowo wskazać należy, że w 2017 roku zostały wszczęte kontrole celno-skarbowe, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości stosowania zwolnienia od podatku u źródła dochodów pasywnych – odsetek wypłacanych poza granice Rzeczypospolitej Polskiej. Głównym obszarem tych kontroli była weryfikacja, czy podmiot zagraniczny podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest rzeczywistym właścicielem otrzymanych odsetek (*beneficial owner*).

Dotychczas zakończyło się sześć kontroli celno-skarbowych przedmiotowego zagadnienia, które zakończyły się stwierdzeniem, że podmiot zagraniczny nie był rzeczywistym właścicielem otrzymywanych przez siebie odsetek od podmiotu z siedzibą na terytorium Polski. W sprawach tych stwierdzono, że płatnicy wypłacający te należności powinni pobrać podatek "u źródła" w kwocie 104,2 mln zł. Ustalenia te nie mają charakteru ostatecznego. W trzech przypadkach toczy się postępowanie podatkowe w pierwszej instancji, a w jednym przypadku postępowanie odwoławcze. Skala nieprawidłowości w tych kilku sprawach stanowi argument na rzecz projektowanych rozwiązań.

Jako istotne ograniczenia związane z egzekwowaniem należności podatkowych wskazuje się w szczególności istnienie struktur międzynarodowych, w których znacznie utrudnione jest ustalenie ostatecznego właściciela należności, w stosunku do której zastosowano (przy wypłacie) preferencyjne zasady opodatkowania podatkiem u źródła pobieranym w Polsce. Innym obszarem potencjalnych nieprawidłowości są nadużycia związane z obowiązywaniem w Polsce dyrektyw unijnych przewidujących zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dochodów pasywnych.

Bardzo istotnym celem projektowanych zmian jest również usprawnienie procesu poboru oraz zwrotu przez organy podatkowego tego podatku, poprzez informatyzację procesu. Zgodnie bowiem z projektowanymi przepisami, dla wniosku o zwrot podatku przewidziana została forma elektroniczna (w formie elektronicznej przesyłana będzie również dołączana do wniosku niezbędna dokumentacja wskazująca na zasadność zwrotu podatku). W dobie informatyzacji w zakresie przekazywania informacji, tego rodzaju wymóg należy ocenić jako naturalny. Równolegle jednak dostrzec należy korzyść płynącą z szybszej wymiany danych pomiędzy organem podatkowym a wnioskodawcą. Jednocześnie po stronie administracji skarbowej funkcjonować będą rozwiązania informatyczne, pozwalające na analizę danych wykorzystywanych na potrzeby zwrotu podatku oraz wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia.

Projektowane przepisy wprowadzają następujące zmiany:

- najważniejsza część projektu dotyczy zmian w zakresie sposobu poboru podatku u źródła z tytułu wypłacanych należności na rzecz nierezydenta oraz – w przypadku dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych – na rzecz rezydenta. Elementem tych zmian jest wprowadzenie szczególnej względem przepisów Ordynacji podatkowej procedury zwrotu pobranych kwot. Zwrot następować będzie po dokonaniu stosownej weryfikacji wniosku.

Podkreślić jednak należy, że zmiany te dotyczyć będą sytuacji, w której podatnik od tego samego płatnika w jednym roku podatkowym osiągnie przysporzenie w kwocie przewyższającej dwa miliony złotych, a zatem projektowane zmiany dotkną jedynie największych płatników. Jednocześnie rozwiązanie zakłada możliwość stosowania dotychczasowych zasad rozliczania podatku u źródła (tj. możliwość stosowania przez płatnika preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła) w sytuacji przedłożenia przez płatnika organowi podatkowemu odpowiednich oświadczeń dotyczących spełnienia wymogów formalnych (np. uzyskanie wymaganych dokumentów od podatnika) oraz dochowania staranności w weryfikacji merytorycznych przesłanek dla danej preferencji podatkowej (obniżona stawka lub zwolnienie).

Płatnicy, którzy nie zdecydują się złożyć wymaganych oświadczeń, będą podlegali zmienionym zasadom rozliczania podatku z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zarówno w odniesieniu do podatników niemających w Polsce miejsca zamieszkania (siedziby), tzw. nierezydentów, jak również – w przypadku niektórych dochodów i wypłat (np. dywidendy) – w stosunku do podmiotów krajowych. Zmiany obejmują również przepisy regulujące obowiązki płatnika. Do wysokości kwoty 2 mln zł obowiązywać będą dotychczasowe zasady płatności (poboru) podatku u źródła. Z chwilą przekroczenia tej kwoty, płatnik, który nie złożył powyższych oświadczeń, zobowiązany będzie do poboru, obliczenia i wpłacenia podatku stosując stawki określone w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych lub ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym przypadku płatnik nie stosuje zwolnień wskazanych w tych ustawach oraz przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, z którymi Polska ma podpisaną umowę. W przypadku pobrania podatku przez płatnika, podatnik, jego pełnomocnik, oraz płatnik może wystąpić z wnioskiem o zwrot podatku do organu podatkowego.

Wprowadzenie zmian poboru podatku u źródła w stosunku do wspomnianych istotnych kwotowo wypłat powiązane jest ponadto z propozycją obowiązywania tzw. opinii o stosowaniu zwolnienia, pozwalającej – w stosunku do pewnej kategorii wypłat – na dokonywanie rozliczeń na dotychczasowych zasadach, tj. stosowanie przez płatnika preferencji podatkowych już w momencie dokonywania wypłat należności. Zagadnienia te zostaną szczegółowo przedstawione w dalszej części uzasadnienia.

- doprecyzowanie definicji rzeczywistego właściciela,
- dodatkowo, w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawa przewiduje zmianę klauzuli szczególnej przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne – tj. zmianę w treści art. 22c.

Jak wskazywano, podstawowym celem projektowanych zmian jest wprowadzenie rozwiązań mających na celu weryfikację warunków skorzystania z preferencyjnych zasad

opodatkowania istotnych kwotowo wypłacanych należności, które zgodnie z przepisami obu ustaw o podatkach dochodowych podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła.

Proponowane modyfikacje oznaczają zmianę zasad poboru podatku u źródła w stosunku do wypłat na rzecz tego samego podatnika przez tego samego płatnika w jednym roku podatkowym w kwocie przewyższającej dwa miliony złotych. Generalnie w tego typu sytuacjach nastąpi odejście od mechanizmu *relief at source* i wprowadzony zostanie obowiązek poboru podatku u źródła przez płatnika. Nowy mechanizm (pobór podatku i jego zwrot, po weryfikacji uprawnień do preferencyjnego opodatkowanie) nie wystąpi w tych przypadkach, w których płatnik skorzysta z jednego z dwóch dostępnych uproszczeń. Jednocześnie podkreślić należy, że uwzględniając uregulowaną w przepisach obu ustaw o podatkach dochodowych zasadę ograniczonego obowiązku podatkowego, punktem wyjścia przy opodatkowywaniu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów jest ustalenie osoby podatnika, a więc ustalenie wobec kogo powstał obowiązek podatkowy. W sytuacji, gdy bezpośredni odbiorca wypłacanej przez płatnika należności pełni funkcję pośrednika, właściwe zastosowanie przepisów regulujących opodatkowanie u źródła wymaga ustalenia podatnika (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2594/15).

Cel zmian ma znaczenie zwłaszcza w odniesieniu do wypłacanych na rzecz nierezydentów odsetek, dywidend, należności licencyjnych lub innych należności podlegających w Polsce opodatkowaniu podatkiem u źródła. Mechanizm poboru podatku i jego zwrotu umożliwić będzie – w stosunku do istotnych kwotowo wypłat – ściślejszą weryfikację warunków dla skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnień wynikających z przepisów implementujących rozwiązania dyrektyw unijnych. W tym zakresie, zmiana mechanizmu poboru podatku umożliwić będzie zapobieganie nieprawidłowościom w rozliczaniu podatku u źródła, np. w sytuacji wypłaty odsetek dla podatnika, który nie spełnia kryterium rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*).

Celem w zakresie zmiany pojęcia rzeczywistego właściciela oraz klauzuli o unikaniu opodatkowania w ustawie o CIT jest dookreślenie tego pojęcia. Instytucja rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*) ma na celu zwalczanie zjawiska określanego jako kupczenie umowami (*treaty shopping*), które polega na tworzeniu nieuzasadnionych ekonomicznie struktur w celu skorzystania przez podmiot niebędący rezydentem podatkowym państw-stron konwencji podatkowej z przywilejów tej umowy. Preferencje wynikające z danej umowy nie byłyby dostępne bezpośrednio dla tego podmiotu. Podmiot ten uzyskuje on do nich dostęp przez podstawienie podmiotu pośredniczącego, spełniającego formalne warunki do uznania go za rezydenta podatkowego kraju, z którego konwencji podatkowych chce skorzystać. Działania *treaty shopping* możliwe są z uwagi na fakt, że status rezydenta podatkowego może być uzyskany przez osoby prawne po spełnieniu pewnych formalnych wymagań. Najczęściej jest to posiadanie formalnej siedziby na terytorium danego państwa.

W celu przeciwdziałania sytuacji, w których formalni odbiorcy należności mających swoje źródło na terytorium Polski, korzystać będą z preferencyjnego opodatkowania, projekt przewiduje uszczegółowienie przesłanek uznania za rzeczywistego właściciela. Przesłanki te odwołują się do okoliczności faktycznych dotyczących cech odbiorcy należności i możliwości dysponowania przez ten podmiot z uzyskanych przychodów.

Proponowane zmiany w dużej mierze wynikają również ze specyfiki polskiej gospodarki, tzn. dużego zaangażowania zagranicznego kapitału w polską gospodarkę, co bezpośrednio przekłada się na znaczną liczbę płatności (dywidendy, odsetki, należności licencyjne) z terytorium Polski do podmiotów zagranicznych. Tytułem przykładu można wskazać, iż „Dochody inwestorów bezpośrednich z tytułu dokonanych w Polsce inwestycji bezpośrednich w 2016 r. osiągnęły wartość 79,0 mld PLN. Dywidendy wyniosły 36,1 mld PLN, reinwestowane zyski były na poziomie 34,2 mld PLN, a dochody z tytułu odsetek osiągnęły wartość 8,7 mld PLN”³⁸.

Sam fakt wypłaty przedmiotowych należności na rzecz zagranicznych inwestorów, którzy oczekują zwrotu z zainwestowanego w Polsce kapitału, nie budzi wątpliwości. Istotne jest jednak prawidłowe opodatkowanie tych należności. W ocenie projektodawcy obecne regulacje, polegające na uprawnieniu płatnika do zastosowania zwolnień i preferencji bez względu na wypłacane kwoty, znacząco utrudniają kontrolę prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych związanych z wypłatą największych płatności. Dodatkowo, według danych przekazywanych przez płatników za lata 2005-2015 w składanych przez te podmioty informacjach o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski (IFT-2R), kwota dochodów z dywidend, odsetek, należności licencyjnych oraz usług doradczych, a więc dochodów wchodzących w zakres podatku i źródła, uzyskanych przez samych tylko podatników zagranicznym posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium Unii Europejskiej, wyniosła w przybliżeniu ponad pół biliona złotych. Kwota dochodów uzyskanych w Polsce przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych będących podmiotami zagranicznymi z tytułów, dla których ustawa o CIT przewiduje rozliczenie podatku na zasadzie pobrania go u źródła, wyniosła w latach 2014-2016 średnio lekko ponad dziewięćdziesiąt miliardów złotych rocznie (dane na podstawie informacji IFT-2R). Skala tych wypłat uzasadnia zwrócenie szczególnej uwagi na prawidłowość rozliczania należnego w Polsce podatku u źródła.

Informatyzacja procesów dotyczących podatku u źródła realizuje natomiast wytyczne Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej, *Code of Conduct Group*; tekst wytycznych dalej przywoływany jako *Code of Conduct*). W wytycznych tych zaleca się możliwie największą informatyzację zwrotu tego podatku oraz stworzenie możliwie najbardziej efektywnego, a jednocześnie możliwie najmniej inwazyjnego i skomplikowanego, systemu rozliczania podatku u źródła. W tym zakresie należy wskazać na poniższe, urzeczywistniające wytyczne zawarte w *Code of Conduct*, rozwiązania projektowanej nowelizacji:

- forma komunikacji – tak jak to zostało już odnotowane, planowana zmiana zakłada składanie przez wnioskodawcę dokumentów dotyczących podatku u źródła (np. wniosku o zwrot oraz niezbędnej dokumentacji) za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wzoru wniosku o zwrot wraz z objaśnieniami co do sposobu jego wypełnienia i złożenia (publikowanie online wzorów wniosków niezbędnych dla zwrotu

³⁸ Zagraniczne inwestycje bezpośrednie w Polsce w 2016 roku, NBP, (źródło: http://www.nbp.pl/publikacje/zib/zib_2016_n.pdf)

podatku wskazane zostało w *Code of Conduct* – pkt 4.3, jako pozytywny element systemu umożliwiającego podatnikom uzyskanie zwrotu podatku u źródła);

- upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, na podstawie którego właściwość miejscowa organów podatkowych w sprawach zwrotu podatku oraz w sprawach wydania opinii o stosowaniu zwolnienia może zostać ustalona w sposób odmienny, niż wynika to z ogólnych zasad. Skorzystanie z tego uprawnienia i związana z tym kumulacja wiedzy i doświadczenia w jednej jednostce organizacyjnej, może okazać się pomocne przy identyfikowaniu niezasadnych wniosków o zwrot podatku. Dodatkowo pozwoliłoby to spełnić postulat funkcjonowania jednego punktu kontaktowego, w którym wszyscy podatnicy zagraniczni mogliby prowadzić sprawy związane ze zwrotem podatku u źródła lub wydawaniem opinii o stosowaniu zwolnienia – postulat w tym zakresie został zawarty w pkt 9 *Code of Conduct*);
- dokonanie zwrotu podatku (*tax refund*) w miejsce ulgi (zwolnienia z podatku bądź obniżonej stawki podatku) stosowanej już w momencie wypłaty (*relief at source*). Wprowadzenie mechanizmu zwrotu podatku (po przekroczeniu wskazanego w nowelizacji limitu kwotowego) stanowi rozwiązanie dające administracji skarbowej możliwość kontroli zasad rozliczenia podatku od dochodów opodatkowywanych u źródła jeszcze przed zastosowaniem określonej preferencji podatkowej (zwolnienia z podatku bądź obniżonej stawki podatku). Obecnie prowadzona weryfikacja następuje (dokonywana dopiero po analizie danych wynikających ze złożonych przez płatników deklaracji związanych z podatkiem u źródła, a więc już po zastosowaniu przez danego płatnika zwolnienia z podatku bądź obniżonej stawki podatku) będzie zastępowana weryfikacją uprzednią, która dopiero skutkować może przyznaniem bądź nieprzyznaniem preferencji podatkowej (zwolnienia bądź obniżonej stawki podatku), a więc z zabezpieczeniem interesów Skarbu Państwa.

Taka praktyka stoi zaś w zgodzie z *Code of Conduct*, w którym wskazano, iż metoda *relief at source* nie musi w każdym przypadku oznaczać najlepszej praktyki stosowanej dla rozliczenia podatku u źródła, natomiast bardziej odpowiednie w niektórych przypadkach może być obowiązywanie sprawnej procedury zwrotu tego podatku³⁹. Jako uzasadnienie dla funkcjonowania systemu zwrotu podatku w miejsce metody przyznania preferencji podatkowej w momencie wypłaty (*relief at source*) należy wskazać w szczególności ryzyko związane z nadużyciami podatkowymi oraz nieuprawnionym wykorzystywaniem istniejących mechanizmów przewidzianych dla likwidowania barier w prowadzeniu działalności gospodarczej oraz dla unikania podwójnego opodatkowania. Jednocześnie, *Code of Conduct* wskazuje (pkt 6.1), iż termin zwrotu podatku nie powinien przekraczać w typowych okolicznościach 6 miesięcy, co odpowiada projektowanym przepisom ustawy o PIT oraz ustawy o CIT.

³⁹ *Relief at source is not necessarily always the best practice and, in some cases, a relief at source simply is not possible. In some cases improving withholding tax procedures by making WHT relief by refund quicker and more efficient can be more appropriate (Code of Conduct, pkt 10.1).*

Rozwiązania stosowane w innych krajach

Wśród krajów, które mają podpisane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, modelowo można wyróżnić trzy podstawowe metody poboru podatku u źródła od dochodów/przychodów uzyskiwanych przez nierezydentów:

- metoda zwolnienia u źródła (*relief at source*) polega na zastosowaniu zwolnienia albo obniżonej stawki podatkowej w chwili dokonywania wypłaty przez płatnika. Warunkiem jej zastosowania jest przedłożenie przez podatnika płatnikowi określonych dokumentów (np. certyfikatu rezydencji). Rozwiązanie to stosują m.in. Austria, Finlandia, USA.
- metoda przyspieszonego zwrotu (ang. *quick refund*) jako usprawnienie zwrotu podatku przez płatnika; polega na pobraniu podatku przez płatnika wg standardowej stawki i dokonaniu zwrotu podatku przez płatnika przed przekazaniem pobranego podatku organom podatkowym.
- metoda na podstawie wniosku o zwrot (tzw. *standard refund*) polega co do zasady na zwrocie podatku na podstawie wniosku podatnika składanego organom podatkowych i zwrocie podatku przez organy podatkowe.

W praktyce stosowane są rozwiązania o charakterze mieszanym, w zależności od kategorii dochodu (dywidendy, zysk z działalności gospodarczej).

Na tle stosowanych przez państwa rozwiązań, szczególnie wyróżniają się regulacje Niemiec, które stosują system mieszany, w zależności od ewentualnego podlegania należności pod uregulowania objęte zastosowaniem dyrektyw unijnych. Niemieckie przepisy prawa podatkowego przewidują dwie procedury rozliczania podatku u źródła, tj. procedurę zwrotu na wniosek oraz procedurę zwolnienia. Procedura zwolnienia dotyczy sytuacji, gdy zastosowanie znajdują przepisy Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 30 listopada 2011 r. (2011/96/UE) w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich. W przypadku obu procedur, niemieckie organy podatkowe mają możliwość sprawdzenia podstaw prawnych i faktycznych żądania zwrotu, przede wszystkim sprawdzenia, czy wypłata należności dotyczy rzeczywistego właściciela.

W przypadku Austrii, organy podatkowe na ogół zezwalają na stosowanie stawki obniżonej u źródła, jeżeli spółka niebędąca rezydentem przedstawi odpowiednie dokumenty potwierdzające rezydencję podatkową. Aby skorzystać z preferencyjnych rozwiązań wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dostępne są dwie różne procedury: procedura zwolnienia podatkowego i procedura zwrotu. W Austrii to do płatnika zasadniczo należy decyzja o skorzystaniu z danej procedury na podstawie oceny możliwości udowodnienia prawidłowości ewentualnie zastosowanych preferencji z umów.

W odniesieniu do irlandzkich rozwiązań dotyczących dywidendy (*Dividend Withholding Tax (DWT)*), generalnie istnieje zasada poboru podatku u źródła przez podmiot wypłacający należność. Istnieje jednak uproszczenie, w formie zwolnienia z poboru takiego podatku, ale w stosunku do „kwalifikowanego” nierezydenta wyłącznie na jego wniosek.

Stan obecny oraz proponowane zmiany

Uzyskiwane w Polsce dochody nierezydentów podlegają szczególnym regulacjom, które kształtowane są zarówno przez prawo krajowe (tj. przepisy ustawy o CIT oraz ustawy o PIT),

zasady wynikające z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska oraz przepisy implementujące postanowienia następujących dyrektyw unijnych:

- 1) Dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich,
- 2) Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

Przepisy obu wskazanych dyrektyw znajdują zastosowanie w przypadku kwalifikowanych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Polska implementowała bowiem przedmiotowe dyrektywy poprzez wprowadzenie zwolnień z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych niektórych dochodów z odsetek, należności licencyjnych oraz dochodów z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 21 ust. 3-9, art. 22 ust. 4-6 oraz art. 22c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Opodatkowanie podatkiem u źródła przychodów z tytułu usług niematerialnych (np. świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku) nie jest uregulowane w ramach Unii Europejskiej. Wysokość obciążeń podatkowych w podatku u źródła w Polsce dla tych należności współkształtowany jest przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. W przypadku takich umów, w tym również z państwami członkowskimi UE, dochody uzyskiwane na terytorium RP z tytułu świadczenia takich usług przez podatników nie posiadających w Polsce zagranicznego zakładu, podlegają – co do zasady – zwolnieniu z podatku pobieranego u źródła w Polsce (tj. w państwie źródła).

Artykuł 26 ust. 1 ustawy o CIT (art. 41 ust. 4 ustawy o PIT) określa krąg podmiotów, które zobowiązane są do obliczenia, potrącania i przekazywania na rachunek właściwego urzędu skarbowego podatku dochodowego od osób prawnych (podatku dochodowego od osób fizycznych), z tytułu dokonywania wypłat określonych przepisami tych ustaw. Podmioty te są płatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (podatku dochodowego od osób fizycznych), w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej, płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Płatnik odpowiada całym majątkiem za niepobranie podatku lub pobranie go w wysokości niższej od należnej, a także za niewpłacenie w terminie pobranych podatków. Płatnikom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa. Płatnik może z tego wynagrodzenia zrezygnować.

Zgodnie z ogólną regułą, płatnicy zobowiązani są pobrać zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat w dniu ich dokonania, a następnie przekazać pobrany podatek na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatek pobrano. Powstanie obowiązków po stronie płatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstaje w dniu dokonania faktycznej wypłaty należności podlegających opodatkowaniu w Polsce podatkiem u źródła (na gruncie ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych tytułu te i stawki podatkowe zostały wskazane w art. 21 ust. 1 oraz 22 ust. 1 ustawy o CIT).

Krajowe stawki podatku u źródła stosuje się z uwzględnieniem postanowień umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (przy założeniu, że płatnik dysponuje certyfikatem rezydencji podatkowej podatnika). Zatem prawidłowe zastosowanie tych przepisów wymaga powiązania ich z określonymi postanowieniami umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z krajem siedziby odbiorcy należności, o których mowa w tym przepisie. Postanowienia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niekiedy zawierają własne definicje poszczególnych kategorii regulowanych przychodów oraz prowadzić mogą do zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła części z przychodów, które podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów prawa krajowego.

W przepisach ustaw o podatkach dochodowych zawarte są uregulowania szczególne, zwalniające – przy spełnieniu odpowiednich przesłanek – płatnika z obowiązku poboru podatku u źródła. Przykładami takich uregulowań są następujące przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

- 1) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o CIT i złoży płatnikowi odpowiednie oświadczenie dotyczące przeznaczenia tych wypłat,
- 2) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (przepisy te stanowią implementację do prawa krajowego preferencji wyrażonych w dyrektywach unijnych),
- 3) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika prowadzi na terytorium Polski zagraniczny zakład i wypłaty te są związane z działalnością tego zakładu.

Proponowane ogólne założenia zmian

a) Zmiany w zakresie sposobu poboru podatku u źródła

Ogólne założenia projektu ustawy zakładają zmiany zasad rozliczania podatku z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zarówno w odniesieniu do podatników niemających w Polsce miejsca zamieszkania (siedziby), tzw. nierezydentów, jak również – w przypadku niektórych dochodów i wypłat (np. dywidendy) – w stosunku do rezydentów podatkowych w Polsce.

Zmiany obejmują również przepisy regulujące obowiązki płatnika. Należy podkreślić, że przewidziane w projekcie ustawy zmiany przepisów dotyczą tych sytuacji, w których łączna wysokość należności wypłacanych dla tego samego podatnika w danym roku podatkowym przekracza kwotę dwóch milionów złotych. Z danych wynikających ze składanych przez płatników informacji o dochodach uzyskanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających w Polsce siedziby lub zarządu na terytorium Polski (informacje IFT- 2R) za lata 2014-2016 wynika, iż przyjęcie progu kwotowego na wskazanym poziomie pozwoliłoby na objęcie nowym systemem co najmniej 75% kwoty wypłacanych dochodów (przychodów) osiągniętych przez tych podatników. Należności, które nie będą przekraczać wskazanego progu dwóch milionów złotych, nie będą objęte wprowadzonym mechanizmem poboru podatku przez płatnika i zwrotu na wniosek.

Przekroczenie progu dwóch milionów złotych powodować będzie obowiązek obliczenia, poboru i wpłacenia podatku przez płatnika z zastosowaniem stawek określonych w prawie krajowym (w zależności od statusu podatnika będą to uregulowania zawarte w ustawie o CIT lub w ustawie o PIT). W tym przypadku – poza sytuacjami skorzystania z projektowanych uproszczeń – płatnik nie stosuje zwolnień wskazanych w tych ustawach oraz przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W przypadku pobrania podatku przez płatnika, podatnik będzie mógł wystąpić z wnioskiem o zwrot podatku do organu podatkowego. W projektowanych przepisach wskazano wyraźnie, że z wnioskiem o zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności zwrócić się będzie mógł również płatnik, jeżeli wpłacił on podatek w własnych środkach i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku. Co do zasady, zwrot podatku powinien nastąpić w terminie 6 miesięcy. Jednakże w określonych sytuacjach, organ podatkowy może przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, którego celem jest weryfikacja zasadności zwrotu podatku. Gdy okoliczności sprawy nie budzą wątpliwości, organ podatkowy zwróci podatek bez wydawania decyzji.

Jednocześnie projektowane przepisy wprowadzają sygnalizowane uproszczenia, dzięki którym nawet w sytuacji przekroczenia zaproponowanego progu (tj. dwa miliony złotych) płatnik uprawniony będzie do zastosowania preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła w momencie wypłaty należności (*relief at source*).

Pierwsze z uproszczeń, które znajdować będzie zastosowanie w przypadku obu ustaw o podatkach dochodowych polegać będzie na złożeniu przez płatnika organowi podatkowemu oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, że posiada on (tj. płatnik) dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego uprawniające go do zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania (np. obniżonych stawek określonych w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania). Oświadczenie to obejmować będzie również potwierdzenie braku wiedzy o istnieniu okoliczności wykluczających możliwość niepobrania podatku na podstawie przepisów prawa podatkowego. Proponowane rozwiązanie – tj. możliwość złożenia oświadczenia przez płatnika w celu zastosowania dotychczasowego mechanizmu *relief at source* – ma na celu uproszczenie dokonywania rozliczeń podatku u źródła w przypadku, gdy obie strony relacji gospodarczych (tj. płatnik i podatnik) mają do siebie zaufanie i posiadają wiedzę o spełnieniu przesłanek do zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania (np. z uwagi na długotrwałe i przejrzyste relacje gospodarcze).

Przed złożeniem takiego oświadczenia, płatnik zobowiązany jest do zweryfikowania, czy nie występują okoliczności wykluczające możliwość niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z przepisów szczególnych oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Co do zasady, oświadczenie takie składać będzie kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, najpóźniej w dniu wypłaty należności (np. dywidend lub odsetek). Oświadczenie składane będzie za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

W celu ograniczenia ewentualnych nieprawidłowości i uproszczenie to zostało obwarowane sankcją odpowiedzialności karnej dla osoby składającej oświadczenie w imieniu płatnika. Projektowana ustawa określa konsekwencje w postaci dodatkowego zobowiązania w wysokości 10% wypłacanych należności za przedstawienie oświadczenia niezgodnego z

prawdą lub niezweryfikowania okoliczności wykluczających możliwość niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dodatkowe zobowiązanie określone będzie w decyzji o odpowiedzialności płatnika.

Drugie uproszczenie występuje jedynie na gruncie przepisów ustawy o CIT i znajdzie zastosowanie w przypadku zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 tej ustawy, tj. zwolnień stanowiących implementację przepisów dyrektyw unijnych. Uproszczenie to polegać ma na stosowaniu preferencji na podstawie wydanej przez organ podatkowy opinii o stosowaniu zwolnienia.

W przypadku, przekroczenia progu dwóch milionów złotych oraz nieskorzystania z żadnego z dwóch uproszczeń, tj. niezłożenia przez płatnika oświadczenia oraz braku posiadania opinii o stosowaniu zwolnienia, zastosowanie znajdą nowe regulacje. Potencjalnie po wejściu w życie projektowanych przepisów możliwe będzie skorzystanie z preferencji na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów. Zgodnie bowiem z nowymi regulacjami minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, katalog podatników, płatników lub czynności, w przypadku których możliwe jest niepobranie podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zastosowanie zwolnienia lub obniżonych stawek wynikających z przepisów szczególnych oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, bez względu na kwotę wypłacanych należności.

b) Zmiana definicji legalnej rzeczywistego właściciela.

Mając na uwadze potrzebę zapewnienia przewidzianych ustawą preferencji podatkowych (zwolnienie podatkowe lub obniżona stawka podatku) wyłącznie podmiotom będącym faktycznymi właścicielami otrzymywanych należności, dążąc tym samym do eliminowania struktur podatkowych, w których korzyść podatkowa przyznana zostałaby podmiotowi, który pełni jedynie rolę pośrednika w płatności, zarówno do ustawy o PIT, jak i do ustawy o CIT, zostaje wprowadzona zmieniona definicja rzeczywistego właściciela (nowa regulacja w ustawie o PIT oraz zmieniona definicja rzeczywistego właściciela w ustawie o CIT).

W ocenie projektodawcy zmieniona (a w zakresie ustawy o PIT – nowowprowadzona) definicja nakazuje uwzględnienie szerszego kontekstu towarzyszącego wypłatom kwot na rzecz podmiotów zagranicznych przy dokonywaniu oceny ich statusu jako odbiorców należności. Kontekst taki mogą tworzyć zarówno okoliczności mające swoje źródło w istniejących dokumentach prawnych, jak też okoliczności o innej naturze (tj. okoliczności faktyczne). Na potrzebę uwzględniania okoliczności stricte prawnych oraz faktycznych przy analizie statusu odbiorcy należności wskazuje także OECD w Komentarzu do Modelu Konwencji.⁴⁰

⁴⁰ Punkt 10.2 Komentarza do art. 11: 10.2: „*In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the direct recipient of the interest is not the “beneficial owner” because that recipient’s right to use and enjoy the interest is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person. **Such an obligation will normally derive from relevant legal documents but may also be found to exist on the basis of facts and circumstances showing that, in substance, the recipient clearly does not have the right to use and enjoy the interest unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person.***” (<http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>)

W konsekwencji, uściślone w definicji rzeczywistego właściciela przesłanki, tj.: i) prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby⁴¹, ii) ponoszenie ryzyka ekonomicznego związanego ze stratą lub utratą wartości danej należności oraz iii) możliwość samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności; pełnić będą rolę gwarancyjną dla płatnika dokonującego wypłat należności. Wskazują one bowiem płatnikowi według jakich kryteriów dokonywać ma weryfikację statusu podatnika. Przesłanki te wskazują zaś wyraźnie na konieczność uwzględniania czynników o charakterze faktycznym, a nie tylko prawnych/formalnych. Oparcie się na tych przesłankach stanowić będzie również element zwalczania struktur, w których wykorzystywane są podmioty podstawione / pośredniczące (ang. *conduit company*), które zdaniem projektodawcy nie powinny korzystać z preferencji podatkowych w postaci prawa do zwolnienia z podatku, bądź zastosowania obniżonej stawki podatku.

c) Zmiana szczególnej klauzuli przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne w ustawie o CIT

Utrzymując tendencję związaną z uszczelnianiem systemów podatkowych, w ustawie o CIT proponuje się doprecyzować zakres klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawartej w art. 22c. Celem zmiany jest z jednej strony rozszerzenie zakresu przedmiotowego tej szczególnej klauzuli na sytuacje nadużyć w stosowaniu zwolnienia z podatku u źródła, które uregulowano obecnie w art. 21 ust. 3 ustawy o CIT (tj. zwolnienia z opodatkowania dla odsetek oraz należności licencyjnych z uwagi na przepisy Dyrektywy Rady nr 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich). Zaproponowane rozwiązanie wpisuje się w uprawnienia państw członkowskich wynikające z art. 5 ust. 2 tej dyrektywy.

Dodatkowo, mając na uwadze, iż treść znowelizowanego art. 22c:

- w miejsce dotychczasowej przesłanki (zawarcie umowy lub dokonanie innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych) wprowadza szerszy katalog zdarzeń pozwalających ocenić kontekst istniejącej struktury oraz zależności faktycznych lub prawnych, w których funkcjonuje podatnik zamierzający skorzystać ze zwolnienia z podatku, tj. dokonanie transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności;
- nawiązuje do brzmienia ogólnej klauzuli unikania opodatkowania, zawartej w Ordynacji podatkowej (weryfikacja prawa do zwolnienia w kontekście przedmiotu i celu

⁴¹ Ustawodawca wskazuje, iż uwzględnienie w definicji rzeczywistego właściciela odwołania do prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej jest rozwiązaniem, które było już wykorzystane w praktyce międzynarodowej – zob. dokument „Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue” (OECD 1998), gdzie w pkt 119 wskazano: „Another example involves denying companies with no real economic function treaty benefits because these companies are not considered as beneficial owner of certain income formally attributed to them.”. Mając więc na uwadze, iż zwierane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania służą likwidowaniu barier w prowadzonej przez przedsiębiorców działalności, ustawodawca przyjmuje, iż z korzyści płynących z tych umów nie powinny korzystać podmioty wykreowane w sposób sztuczny, jedynie w celu transferu środków do kolejnych podmiotów. Do omawianego zjawiska nawiązuje także Komentarz do Modelu Konwencji (pkt 14 Komentarza do art. 1), gdzie wskazano: „The “look-through approach” underlying the above provision seems an adequate basis for treaties with countries that have no or very low taxation **and where little substantive business activities would normally be carried on**. Even in these cases it might be necessary to alter the provision or to substitute for it another one **to safeguard bona fide business activities**.”.

ustawy oraz pojęcie sztuczności), pozwalając tym samym na wypracowywanie wspólnej praktyki stosowania prawa w punktach zbieżnych dla obu klauzul;

- implementuje przesłankę sztuczności (nierzeczywistości) w sposób budzący mniej wątpliwości interpretacyjnych, tj. za rzeczywiste uznawane są takie sposoby działania, które zostałyby racjonalne wybrane w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych – poprzednio brzmienie, choć prowadziło do analogicznej wykładni, literalnie odwoływało się do „zakresowej” sztuczności (nierzeczywistości), nie precyzując skutków podatkowych uznania danej czynności za sztuczną jedynie w pewnym zakresie, zmieniona klauzula szczególna unikania opodatkowania jest bardziej jednoznaczna interpretacyjnie i w pełniejszym stopniu zabezpiecza interesy Skarbu Państwa przed nadużyciami związanymi z nieuprawnionym korzystaniem ze zwolnień przewidzianych w art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT w zgodzie z duchem dyrektyw przewidujących te preferencje podatkowe.

❖ Omówienie poszczególnych przepisów

Art. 1 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o PIT)

- pkt 1 - zmiana dotycząca art. 3 ust. 2b ustawy o PIT

Zmiana polega na wskazaniu *expressis verbis*, iż nowa kategoria dochodów (przychodów) jakim są dochody z niezrealizowanych zysków, określona w dodawanym Rozdziale 6a stanowi dochód (przychód) osiągnięty na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 2a ustawy o PIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT Rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. podatku z tytułu wyjścia, *exit tax*).

- pkt 2 - zmiana dotycząca art. 5a ustawy o PIT

Zmiany polegają na dodaniu w słowniczku definicji:

- waluty wirtualnej, zdefiniowano ją poprzez odesłanie do definicji z ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723).
- ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
- pożyczki papierów wartościowych,
- rzeczywistego właściciela (mając na uwadze wskazane już w niniejszym dokumencie (część ogólna uzasadnienia) przesłanki obowiązywania szerokiego pojęcia rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*), do ustawy o PIT wprowadzona zostaje definicja legalna).

- pkt 3 - zmiany dotyczące art. 6 ustawy o PIT

Zmiana przewidziana w lit. c polega na uchyleniu ust. 10 w art. 6 tj. przepisu wyłączającego możliwość łącznego opodatkowania dochodów małżonków oraz preferencyjnego opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci w przypadku złożenia zeznania rocznego po terminie. Umożliwi to stosowanie łącznego rozliczenia/preferencyjnego opodatkowania dochodów niezależnie od terminu złożenia zeznania (także po terminie jego złożenia). Konsekwencją uchylenia tego przepisu jest zmiana w ust. 4b (charakter dostosowawczy) polegająca na usunięciu odesłania do uchylanego ust. 10.

- pkt 4 – zmiany dotyczące art. 9 ustawy o PIT

lit. a i b - zmiany dotyczące art. 9 ust. 1a i 2 ustawy o PIT mają charakter dostosowawczy i są związane z dodaniem art. 24e wskazującego sposób określenia dochodu z tytułu pakietu wierzytelności, art. 30h regulującego preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, *Innovation Box*) oraz 30j regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. c - zmiana dotycząca art. 9 ust. 3a ustawy o PIT polega na wyłączeniu możliwości pomniejszania dochodu o straty z odpłatnego zbycia walut wirtualnych. Nadwyżka kosztów poniesionych w danym roku podatkowym nad przychodami osiągniętymi w tym samym roku, zwiększać będzie koszty uzyskania przychodów w następnym roku podatkowym. Regulacja ta wynika zatem z przyjętej konstrukcji rozliczania w podatku PIT dochodów uzyskiwanych ze zbycia walut wirtualnych. Ponadto przepis wprowadza wyłączenie możliwości rozliczania strat z tytułu niezrealizowanych zysków.

- pkt 5 - zmiana dotycząca art. 9a ust. 6 ustawy o PIT:

Zmiana wynikowa, związana ze zmianą sposobu wyboru zryczałtowanego podatku dochodowego. Zgodnie z projektowanymi przepisami ustawy ryczałtowej, podatnik nie będzie już składał oświadczenia o wyborze ryczału; dokona tego wyboru poprzez pierwszą wpłatę na podatek dochodowy.

- pkt 6 - zmiana dotycząca art. 10 ustawy o PIT

lit. a - Zmiana polega na dodaniu do katalogu źródeł przychodów określonych w art. 10 ust. 1 ustawy PIT w pkt 8a odrębnego źródła pn. „niezrealizowane zyski”.

lit. b - Dodawany ust. 5 pozwoli na uwzględnienie przez spadkobiorcę okresu posiadania nieruchomości lub prawa wieczystego użytkowania przez spadkodawcę celem wyliczenia 5-letniego okresu warunkującego możliwość nieopodatkowania dochodów ze zbycia (poza działalnością gospodarczą) nieruchomości. Obecnie okres ten liczony jest od momentu nabycia spadku przez spadkobiercę.

Dodawany ust. 6 pozwoli na uwzględnienie przez małżonka okresu posiadania nieruchomości lub określonych praw majątkowych, w czasie trwania wspólności majątkowej; dla obliczenia okresu pięcioletniego, przyjmowana będzie data nabycia lub wybudowania tej nieruchomości lub prawa majątkowego do majątku wspólnego, także wtedy, gdy odpłatne zbycie następuje po ustaniu wspólności majątkowej (wspólności ustawowej) małżonków.

Dodawany ust. 7 przesądza, że nie stanowi nabycia, ani odpłatnego zbycia nieruchomości oraz określonych praw majątkowych dział spadku do wysokości przysługującego udziału spadkowego.

- pkt 7 - zmiana dotycząca art. 11 ust. 1 ustawy o PIT

Zmiana o charakterze porządkowym związana z dodaniem art. 17 ust. 1 pkt 11 kwalifikującego przychody ze sprzedaży walut wirtualnych do kapitałów pieniężnych, art. 30h regulującego preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, *Innovation Box*) i 30j regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.

- pkt 8 - zmiana dotycząca art. 17 ustawy o PIT

lit. a – regulacja art. 17 ust. 1 pkt 11 i 12 ustawy o PIT kwalifikuje do przychodów z kapitałów pieniężnych przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej (pkt 11) oraz przychody z pożyczek papierów wartościowych (pkt 12).

lit. b - Dodawany przepis art. 1f określają sposób rozumienia pojęcia „odpłatne zbycie waluty wirtualnej”. Przychód z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej będzie powstawał w sytuacji, gdy za walutę wirtualną otrzymywane są „tradycyjne” środki płatnicze i wartości pieniężne lub następuje „zapłata” wirtualną walutą za określony towar, usługę lub prawo majątkowe (inne niż waluta wirtualna) albo uregulowanie nią innego zobowiązania. Odpłatnym zbyciem waluty wirtualnej nie będzie zatem wymiana waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną. Taka wymiana między walutami wirtualnymi nie będzie rodziła skutków w podatku dochodowym.

Przepis 1g włącza do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych przychody uzyskane z obrotu walutami wirtualnymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, z wyjątkiem działalności, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Chodzi o podmioty prowadzących działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług w zakresie:

- a) wymiany walut wirtualnych i środków płatniczych,
- b) wymiany walut wirtualnych na inne waluty wirtualne,
- c) pośrednictwa w wymianie, o której mowa w lit. a) lub b),
- d) prowadzenia rachunków, czyli prowadzonych w formie elektronicznej zbiorów danych identyfikacyjnych zapewniających osobom uprawnionym możliwość korzystania z jednostek walut wirtualnych, w tym przeprowadzania transakcji ich wymiany.

Przykładem są tu m.in. podmioty prowadzące giełdy walut wirtualnych, kantory walut wirtualnych.

Dodawany przepis art. 17 ust. 1h reguluje natomiast sposób określania przychodu z pożyczki papierów wartościowych.

- pkt 9 - zmiany dotyczące art. 21 ustawy o PIT

lit. a tiret pierwsze - zmiana dotycząca pkt 28 w art. 21 ust. 1 ustawy o PIT

Zmiana poszerza zakres zwolnienia określonego w tym przepisie na przypadek odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości (lub nieruchomościach) wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego.

lit. a tiret drugie – zmiana dotycząca art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT

Przepis wprowadza zwolnienie podatkowe dla dochodów osób fizycznych będących nierezydentami z tytułu odsetek lub dyskonta od oferowanych na rynkach zagranicznych, obligacji innych niż wskazane w pkt 130 i w pkt 130b w art. 21 ust. 1 ustawy o PIT.

Przez pośrednie posiadanie obligacji, o którym mowa art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT, rozumieć należy sytuację, w której choć bezpośrednim posiadaczem obligacji jest podmiot niepowiązany, to przekazuje on kwoty z ich tytułu podmiotowi powiązanemu z emitentem

(możliwe jest także występowanie więcej niż jednego pośredniego). Powyższy rezultat może wynikać z porozumień o charakterze tzw. back-to-back, gdzie niepowiązany podmiot otrzymuje od podmiotu powiązanego depozyt pieniężny gwarantujący potencjalną niewypłacalność emitenta i nabywa obligacje, a następnie przekazuje otrzymywane z ich tytułu odsetki do podmiotu, który złożył depozyt, zachowując dla siebie niewielką marżę (tzw. spread). Możliwe jest także zawarcie umowy instrumentu pochodnego (np. swap całkowitego dochodu – ang. total return swap), który odzwierciedla przepływy finansowe wynikające z danego papieru wartościowego (w tym wypadku z obligacji nabytej przez wystawcę swapa). W takich wypadkach za ekonomicznego właściciela obligacji uważać należy podmiot powiązany, choć formalnie nie jest on ich bezpośrednim posiadaczem.

Dodatkowo należy podkreślić, iż w przypadku wystąpienia sytuacji transgranicznej określonej w 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT, ustawa wymaga, aby pomiędzy Rzeczpospolitą Polską, a właściwym państwem, obowiązywała umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych, jeżeli do momentu wykupu obligacji objętych daną emisją podmioty powiązane nie będą posiadały bezpośrednio lub pośrednio łącznie więcej niż 10% wartości tych obligacji. – określono więc minimalne standardy, które musi spełniać umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, aby dawała możliwość skorzystania z omawianego zwolnienia.

lit. a tiret trzecie - zmiana dotycząca pkt 131 w art. 21 ust. 1 ustawy o PIT

Zmiana polega na wydłużeniu z dwóch do trzech lat okresu, w którym dochód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości musi być przez podatnika wydatkowany na własne cele mieszkaniowe celem skorzystania ze zwolnienia w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej.

lit. a tiret czwarte – dodawany pkt 145 w art. 21 ust. 1 ustawy o PIT

Dodawany przepis wprowadza zwolnienie związane z realizacją umów offsetowych. W tym zakresie dotychczas zostało wydanych kilkanaście rozporządzeń Ministra Finansów o zaniechaniu poboru podatku dochodowego. Mając na uwadze ten fakt oraz charakter dochodów objętych zaniechaniem wydaje się uzasadnione wdrożenie go na stałe do systemu podatków dochodowych.

lit. b – zmiana dotycząca ust. 25a w art. 21 ustawy o PIT

Dodawany przepis doprecyzowuje, że w ustawowym terminie (3 lat wg niniejszego projektu) powinno dojść do nabycia prawa własności lub określonego prawa majątkowego, by ponoszone wydatki na własne cele mieszkaniowe zostały uwzględnione w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej.

lit. c – zmiana dotycząca ust. 26 w art. 21 ustawy o PIT

Zmieniony przepis umożliwi zaliczenie do wydatków na „własne cele mieszkaniowe” również wydatków na przebudowę, remont lokalu, poniesionych jeszcze zanim podatnik stanie się jego właścicielem, o ile podatnik stanie się właścicielem lokalu przed upływem 3-letniego (po wydłużeniu) terminu na skorzystanie z ulgi mieszkaniowej.

lit. d – zmiana dotycząca ust. 37 i 38 w art. 21 ustawy o PIT

Dodawane przepisy mają związek ze zwolnieniem wskazanych w pkt 146 ust. 1 dotyczącym określonych dochodów wynikających z realizacji umów offsetowych. Wprowadzają dodatkowe warunki stosowania tego zwolnienia (wyłącznie na cele wojskowe) oraz poszerzają jego zakres.

- pkt 10 - zmiany dotyczące art. 22 ustawy o PIT

lit. a - zmiana dotycząca art. 22 ust. 1e pkt 2, 2a i 3 ustawy o PIT

Zmiana w art. 22 ust. 1e pkt 2 lit. a ustawy o PIT ma charakter porządkowy. Wprowadza zmianę, że w przypadku aportu udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni, które zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny wierzytelności dotyczącej prowadzonej działalności gospodarczej i w związku z tym został ustalony przychód określony w art. 14 ust. 2 pkt 7ca ustawy o PIT, kosztem uzyskania przychodu, zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 7ca ustawy o PIT, będzie wartość tej wierzytelności wyrażona w cenie określonej w umowie.

Zmiana w art. 22 ust. 1e pkt 2a ustawy o PIT określa, że w przypadku aportu wierzytelności z tytułu udzielonej pożyczki spółce lub spółdzielni do której dokonywany jest ten aport, kosztem uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT jest wartość tej pożyczki, w części która została faktycznie przekazana na rachunek płatniczy spółki lub spółdzielni.

Zmiana w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy o PIT ma charakter redakcyjny i wynika z dodania pkt 2a do ust. 1e.

lit. b – zmiana dotycząca art. 22 ust. 1ea ustawy o PIT

Przepisy te zawierają regulację określającą wysokość kosztów uzyskania przychodów, jaka może być wykazana w związku z wniesieniem do spółki (będącej podatnikiem CIT) lub spółdzielni wkładu w postaci określonego rodzaju wierzytelności. Wprowadzana regulacja przesądza tym samym możliwość wykazywania kosztów uzyskania przychodów w związku z konwersją długu na kapitał, co jak wskazano w części ogólnej, było dotychczas przedmiotem sporów. Należy jednakże zauważyć, iż możliwość ta jest ograniczona do, wskazanych w tych przepisach, konkretnych przypadków zróżnicowanych ze względu na źródło powstania wierzytelności będącej przedmiotem wkładu jak i jej charakter prawny.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, iż - w przypadku osób fizycznych - regulacja ta obejmuje tylko sytuacje, gdy będące przedmiotem wkładu wierzytelności dotyczą prowadzonej przez takich podatników pozarolniczej działalności gospodarczej lub działań specjalnych produkcji rolnej. Zgodnie z obowiązującym już przepisem art. 14 ust. 2 pkt 7ca ustawy o PIT przychodem z tego tytułu jest wartości wierzytelności wyrażona w cenie określonej w umowie.

Przepisy art. 22 ust. 1ea regulują łącznie dwie sytuacje, odnosząc się do wierzytelności:

- ✓ z tytułu pożyczki udzielonej przez podmiot wnoszący wkład spółce (spółdzielni), do której ta wierzytelność jest wnoszona
- ✓ zaliczonej uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego wkład.

Wniesienie którejs z ww. wierzytelności do spółki lub spółdzielni tytułem wkładu, zgodnie z omawianymi przepisami, pozwoli na wykazanie kosztów uzyskania przychodów, przy czym wysokość tych kosztów nie może przekroczyć, w przypadku:

- pożyczki – wartości przychodu określonego w związku z jej wniesieniem na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 7ca ustawy o PIT (wartość określona w statucie lub umowie spółki, nie niższa niż wartość rynkowa wkładu określona na dzień jego wniesienia),
- wierzytelności zaliczonych do przychodów należnych - jej części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych.

pkt c – zmiana dotycząca art. 22 ust. 1f pkt 1 ustawy o PIT

Zmiana ma charakter dostosowawczy i polega na uznaniu, że w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce, w wyniku czego został ustalony przychód w sposób określony w art. 14 ust. 2 pkt 7ca ustawy o PIT, kosztem uzyskania przychodu będzie wartość aportowanej wierzytelności wyrażona w cenie określonej w umowie.

lit. d - zmiana dotycząca art. 22 ust. 1n

Zmiana ust. 1n dotyczy zasad ustalenia wartości składników majątku wchodzących w skład położonego w Polsce zagranicznego zakładu podatnika będącego nierezydentem, w związku z ich przeniesieniem na terytorium RP. Zgodnie z projektem Polska w takim przypadku przyjmuje wartość danego składnika majątku ustaloną dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków, o którym mowa w Rozdziale 6a, przez inne niż państwo członkowskie UE tj. państwo poprzedniej rezydencji podatnika lub poprzedniego miejsca położenia zakładu (pkt 1).

W przypadku natomiast, gdy państwo członkowskie UE nie określi wartości przenoszonych składników majątku albo wartość ta będzie zwolniona z podatku w tym państwie, jak również w przypadku przeniesienia składników majątkowych z państwa trzeciego – wartość przeniesionych składników majątku ustalać się będzie w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podatnika, niezaliczonej do kosztów i nie wyższej od wartości rynkowej tych składników majątku (pkt 2).

lit. e - zmiana polegająca na dodaniu ust. 1na do art. 22 ustawy o PIT

Dodany ust. 1na przewiduje odpowiednie stosowanie zasad wynikających z ust. 1n art. 22 do polskiego rezydenta, który przeniósł na terytorium RP (pkt 1) składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub (pkt 2) działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej.

lit. f - zmiana dotycząca art. 22 ust. 6d ustawy o PIT.

Zmiana art. 22 ust. 6d ustawy o PIT umożliwi zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub określonych praw majątkowych, nabytych w drodze spadku, kosztów nabycia (wytworzenia) tej nieruchomości lub określonego prawa majątkowego poniesionych przez spadkodawcę, jak również uwzględnienie w tych kosztach długów i ciężarów spadkowych. Długi i obciążenia spadkowe będą mogły być zaliczone do kosztów pod warunkiem w momencie ich realnej spłaty (wykonania). Ponadto na podstawie zmienionego przepisu, podatnik będzie mógł uwzględnić w korekcie zeznania PIT-39

dokonanie spłaty, zaspokojenie roszczenia o zachowek oraz wykonanie zapisu zwykłego lub polecenia, jeżeli nastąpiło to po złożeniu zeznania PIT-39.

lit. g - zmiana polegająca na dodaniu ust. 7g do art. 22 ustawy o PIT.

Projektowany ust. 7h przewiduje odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących korekty kosztu uzyskania przychodu w sytuacji orzeczenia korekty wartości rynkowej składnika majątku przez organ podatkowy. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy Rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. h - zmiana polegająca na dodaniu ust. 14–16 w art. 22 ustawy o PIT

W dodawanych ustępach określono, co stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz zasady potrącania tychże kosztów.

- pkt 11 – dodawany pkt 1a w ust. 2 art. 22b ustawy o PIT

Zmiana dotyczy amortyzacji wartości firmy ujawnionej w związku z przeniesieniem do Polski przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.

- pkt 12 – zmiana dotycząca pkt 4 w art. 22c ustawy o PIT

Zmiana ma charakter dostosowawczy i polega na dodaniu odesłania do nowego pkt 1a w art. 22b ust. 2 ustawy o PIT.

- pkt 13 – zmiany dotycząca art. 22g ust. 1 ustawy o PIT

lit. a - zmiana w zakresie zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. b - dodawany pkt 8 w art. 22g ust. 1 dotyczy ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku podatnika, który przeniósł do Polski składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej.

- pkt 14 – zmiana dotycząca art. 22i ust. 5a ustawy o PIT

Zmiana polega na wyłączeniu możliwości stosowania niższych stawek amortyzacyjnych (niż określone w Wykazie) przez finansującego w przypadku umowy leasingu, spełniającej warunki określone w art. 23b, której przedmiotem jest samochód osobowy. Chodzi zatem o tzw. (podatkowy) leasing operacyjny, w którym to przypadku odpisów amortyzacyjnych dokonuje leasingodawca (finansujący).

- pkt 15 - zmiany dotyczące art. 23 ustawy o PIT

lit. a tiret pierwsze – zmiana dotycząca pkt 4 w ust. 1 art. 23 ustawy o PIT

Zmiana polega na podwyższeniu z 20.000 euro do 150.000 zł kwotę limitu wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest pełne odliczanie odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia samochodu osobowego.

lit. a tiret drugie – zmiana polegająca na dodaniu pkt 6a w ust. 1 art. 23 ustawy o PIT

Dodany do art. 23 ust. 1 określającego wydatki nieuznawane za koszty uzyskania przychodu, nowy pkt 6a dotyczy strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, które zostały przeniesione poza terytorium RP w sytuacjach wskazanych w art. 30j ustawy PIT. Nierozliczona w kosztach z działalności gospodarczej cena nabycia lub wytworzenia będzie podlegać rozliczeniu przy określaniu dochodu z niezrealizowanych zysków. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. a tiret trzecie – zmiana dotycząca pkt 30 lit. b w ust. 1 art. 23 ustawy o PIT

Zmiana dotyczy przepisu limitującego koszty uzyskania przychodów w odniesieniu do składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, do których przynależność nie jest obowiązkowa.

Jako, że limity zawarte w tym przepisie nie były od dłuższego czasu waloryzowane proponuje się ich podwyższenie.

lit. a tiret czwarte – dodawane pkt 34a i 34b w ust. 1 w art. 23 ustawy o PIT

Przepis pkt 34a wskazuje, że wykazana strata przy zbyciu wierzytelności, w tym w ramach zbycia pakietu wierzytelności, w części niepokrytej spłatą nabytych wierzytelności nie jest kosztem uzyskania przychodów.

Dodawany pkt 34b wyklucza z kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie kolejnych wierzytelności, jeśli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której podatnik jest współnikiem – w części przekraczającej uzyskany przychód przez podatnika z tego uprzedniego zbycia.

lit. a tiret piąte – dodawany pkt 38d w ust. 1 w art. 23 ustawy o PIT

Przepis wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie papierów wartościowych przekazanych w drodze udzielonej pożyczki papierów wartościowych. Wydatki z takie będą kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia zwróconych w tej pożyczce papierów wartościowych.

lit. a tiret szóste – zmiana dotycząca pkt 46 w ust. 1 art. 23 ustawy o PIT

Projektowany przepis dotyczy zmiany zasad zaliczania w koszty podatkowe wydatków związanych z użytkowaniem dla potrzeb działalności gospodarczej samochodów osobowych, które nie zostały ujęte w ewidencji środków trwałych.

Zamiast wykorzystywanej dotychczas ewidencji przebiegu pojazdów, tzw. kilometrówki, proponuje się uproszczony sposób kwalifikowania do kosztów podatkowych wydatków związanych z eksploatacją samochodu osobowego stanowiącego własność przedsiębiorcy.

Podatnicy, którzy dla potrzeb działalności gospodarczej będą wykorzystywać samochód stanowiący ich własność, do kosztów uzyskania przychodów będą mogli zaliczyć 20% poniesionych wydatków (80% wydatków wyłączono z kosztów podatkowych). Dla ustalenia limitu wydatków zaliczanych do kosztów podatkowych, podatnicy będą uwzględniać wszystkie wydatki związane z eksploatacją stanowiącego ich własność, prywatnego samochodu osobowego faktycznie wykorzystywanego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, tj. niebędącego składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT (niewpisanego do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, niebędącego samochodem o wartości do 10 tys. zł, niebędącego samochodem niezaliczonym do środków trwałych z uwagi na przewidywany okres używania równy lub krótszy niż rok).

lit. a tiret siódme - zmiana dotycząca ust. 1 pkt 46a ustawy o PIT

Proponuje się, aby podatnik mógł zaliczać 50% wydatków związanych z użytkowaniem samochodu w przypadku, gdy wykorzystuje ten samochód również do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością, czyli również do celów prywatnych (tzw. użytek mieszany). Możliwość zaliczenia do kosztów 100% takich wydatków dotyczyć będzie tylko wykorzystywania samochodu osobowego wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej, przy czym w tym zakresie stosowane będzie powiązanie ze sposobem korzystania przez podatnika z samochodu osobowego zadeklarowanym dla potrzeb podatku VAT.

lit. a tiret ósme – zmiana dotycząca ust. 1 pkt 47 ustawy o PIT

Przepis koresponduje ze zmianą wprowadzoną w art. 23 ust. 1 pkt 4 przewidując odpowiednie (z 20.000 euro do 150.000 zł) podwyższenie kwoty odnoszącej się do wartości samochodu przyjętej dla celów obliczenia składki z tytułu ubezpieczenia samochodu osobowego, jaka może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

lit. a tiret dziewiąte - zmiana dotycząca ust. 1 pkt 66 i 67 ustawy o PIT

Dodawany pkt 66 przepis, rozciąga limit rozliczania wydatków na korzystanie z samochodu osobowego na umowy leasingu operacyjnego, umowy najmu, dzierżawy lub inne umowy o podobnym charakterze. Limit ten koresponduje z (podwyższonym) limitem stosowanym przy dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych od nabytego samochodu i ustalany będzie proporcją wartości samochodu będącego przedmiotem umowy leasingu, najmu itp. i kwoty 150 000 zł. Tak ustalona proporcja stosowana będzie do każdej płatności dokonywanej w ramach ww. umów. W celu zachowania neutralności sposobów korzystania z samochodu osobowego w firmie (nabycie vs. używanie cudzego samochodu) limitowaniu nie będą podlegały składki ubezpieczeniowe płacone w ramach umów leasingu, najmu itp., poza składkami AC pojazdu (składki te również podlegają limitowaniu kosztowemu w przypadku własnego samochodu).

Kwota wynikająca z zastosowania proporcji, o której mowa powyżej obejmować ma także naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług. Również rozwiązanie to ma zapewnić analogię do rozliczania poprzez odpisy amortyzacyjne samochodu nabytego na własność.

Dodany w pkt 67 przepis wyłącza z kosztów uzyskania przychodów ewentualnie poniesione wydatki związane z wymianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną (np. opłaty, prowizje).

lit. b – zmiana dotycząca art. 23 ust. 3b ustawy o podatku PIT

Do 50% limitu wydatków zaliczanych do kosztów z tytułu używania samochodu osobowego nie będą zaliczane opłaty (czynsz) z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, jak również opłaty (czynsz) z tytułu najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, chyba że opłaty te zostały skalkulowane w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego. W takim przypadku wyłączenie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, ma zastosowanie tylko do części opłaty skalkulowanej bez uwzględniania tego kosztów eksploatacji samochodu osobowego.

lit. c – zmiana dotycząca art. 23 ust. 3ea i ust. 3f ustawy o PIT

Celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących sposobu ustalania wysokości „wydatków na nabycie lub objęcie” udziałów w spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spółki osobowej do której podatnik wniósł wkłady niepieniężne, w dodanym w art. 23 nowym ust. 3ea wskazane zostało, iż wydatki takie określać się będzie na podstawie poniesionych przez podatnika wydatków na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczonych do kosztów w jakiegokolwiek formie.

Zgodnie natomiast z dodawanym ust. 3f, w ramach limitów wynikających z art. 23 ust. 1 pkt 46, 46a i 66, będzie uwzględniany również podatek od towarów i usług, jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami nie stanowi on podatku naliczonego oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

lit. d - zmiana dotycząca art. 23 ust. 5 ustawy o PIT

Zmiana o charakterze porządkowym związana ze zmianą art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy o PIT polegającej na rezygnacji z prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, tzw. kilometrówki przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą.

lit. e – dodawane ust. 5a – 5c w art. 23 ustawy o PIT

Wprowadza się rozwiązanie zgodnie z którym, w przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji dla celów podatku VAT, również dla celów podatku dochodowego przyjmować się będzie, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Reguła ta nie dotyczy podatników, którzy zasadniczo nie są uprawnieni do odliczania podatku naliczonego (a tym samym nie mogą prowadzić takiej ewidencji). Stanowi o tym dodawany przepis ust. 5b.

Jednocześnie, w przypadku ustalenia, iż podatnik niezgodnie ze stanem faktycznym nie stosował ograniczenia kosztów do wysokości 50% poniesionych wydatków (wynikającego z ust. 1 pkt 46a ustawy o PIT), ograniczenie to znajdzie zastosowanie od daty rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.

- pkt 16 - zmiana dotycząca art. 23b ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT

Zmiana o charakterze porządkowym związana ze zdefiniowaniem w słowniczku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

- pkt 17 - dodawany art. 24ba w ustawie o PIT

Dodawany art. 24ba wprowadza obowiązek wyodrębnienia w prowadzonej księdze rachunkowej, ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych albo wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przez osoby obowiązane do ich prowadzenia, składników majątku przeniesionych poza terytorium RP i podlegających opodatkowaniu na podstawie podatkiem od dochodów niezrealizowanych zysków. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

- pkt 18 - dodawany art. 24e w ustawie o PIT

Proponuje się dodanie artykułu 24e, którego celem jest ułatwienie rozliczeń podatkowych przedsiębiorstw obracających wierzytelnościami (skupujących wierzytelności w celu ich windykacji lub dalszej odsprzedaży). Art. 24e odnosi się do co najmniej 100 wierzytelności definiując takie nabycie jako nabycie „pakietu wierzytelności”. Uproszczenie polega na braku konieczności „proporcjonalnego” rozliczania uśrednionych dla każdej wierzytelności wchodzącej w skład „pakietu” kosztów jej nabycia. Dany pakiet wierzytelności traktowany byłby jednorodnie, tak jak pojedynczy składnik majątku objęty jednym kosztem nabycia. Koszty te będą rozliczane „wprost” z osiąganymi przychodami z windykowanych wierzytelności. Koszty te będą potrącane w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychodu ze spłaty wierzytelności w pakiecie, bez względu na to z której wierzytelności następowałaby spłata. Nadwyżka spłat wierzytelności w pakiecie nad ceną ich nabycia stanowiłaby dochód podlegający opodatkowaniu. Należy zaznaczyć, iż wykazana strata z pakietu wierzytelności nie stanowiłaby kosztu podatkowego. Tą ostatnią kwestię reguluje projektowany do art. 23 ust. 1 pkt 34b ustawy o PIT.

Odejście o „proporcjonalnego” rozliczania kosztów nabycia wierzytelności będzie stosowane również do nabycia pojedynczej wierzytelności lub grupy pojedynczych wierzytelności (tj. takich w których można ustalić cenę nabycia określonej wierzytelności).

- pkt 19 - zmiana dotycząca art. 26 ust. 1 ustawy o PIT

Zmiana o charakterze porządkowym związana z dodaniem art. 30h regulującego preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, *Innovation Box*) i art. 30j regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.

- pkt 20 - zmiana dotycząca art. 27 ust. 1 ustawy o PIT

Zmiana o charakterze porządkowym związana z dodaniem art. 30h regulującego preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, *Innovation Box*) i art. 30j regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków

- pkt 21 - zmiana dotycząca art. 30b ustawy o PIT

Modyfikowane przepisy art. 30b ustawy o PIT dotyczą problematyki opodatkowania walut wirtualnych.

lit. a – W dodawanych ust. 1a i 1b określono stawkę podatku od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz określono co będzie traktowane jako dochód z tego tytułu.

lit. b i c – Przepis ust. 5d wprowadza regułę stanowiącą, że dochód z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej nie będzie łączony z innymi dochodami opodatkowanymi na zasadach określonych w art. 27 oraz 30c ustawy o PIT. Pozostałe zmiany (ust. 3 oraz ust. 5e i 5f) wskazują na stosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz metod unikania podwójnego opodatkowania.

lit. d i e - W ust. 6 i 6a zawarto zasady przedstawiania dochodów i kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy o PIT.

lit. f – W ust. 7 wprowadzono zmianę o charakterze porządkowym, związaną z dodaniem ust. 1b.

- pkt 22 - zmiana dotycząca art. 30c ust. 6 ustawy o PIT

Zmiana o charakterze porządkowym związana z dodaniem art. 30h regulującego preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, *Innovation Box*) i art. 30j regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.

- pkt 23 – uchylenie art. 30d ustawy o PIT
- pkt 24 - zmiany dotyczące art. 30f ustawy o PIT

Zmiany w zakresie przepisów o opodatkowaniu dochodu kontrolowanej spółki zagranicznej (CFC) mają głównie charakter doprecyzowujący i podnoszący efektywność przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej, w szczególności wobec definicji zagranicznej spółki (po zmianach już „zagranicznej jednostki”) oraz definicji kontroli. Motywem przewodnim zmian jest zwiększenie efektywności i precyzji przepisów o CFC wobec zagranicznych podmiotów nieznanymi polskiemu systemowi prawnemu lub funkcjonujących w oparciu o zupełnie inne rozwiązanie prawne. Dotyczy to w szczególności zagranicznych fundacji i trustów i podobnych podmiotów / tytułów prawnych. Objęcie tych ostatnich przepisami o CFC jest bardzo istotne dla zapewnienia efektywności przepisów o CFC, ponieważ dochody uzyskiwane i akumulowane przez zagraniczne fundacje i trusty są często bardzo nieopodatkowane. Objęcie trustów i fundacji podmiotowym zakresem zastosowania przepisów o CFC jest również rekomendowane przez OECD w Planie Działania BEPS nr 3 w ramach Projektu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), aby uniemożliwić podatnikom obejście zastosowania tych przepisów przez zmianę formy organizacyjnoprawnej zagranicznych podmiotów, za pomocą których unikają opodatkowania⁴². Ze wskazanych powodów, zagraniczne fundacje i trusty oraz podobnie funkcjonujące zagraniczne jednostki /

⁴² Zob. OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – Final Report*, Paryż 2015, pkt 26.

CFC nie przesądza wprost, że uczestnictwo w zysku może odnosić się do fundacji lub trustów i do zysku jeszcze niezyskanego przez zagraniczną jednostkę;

- poprzez dodanie przesłanki kontroli faktycznej – to jest zmiana mająca na celu zapewnienie stosowania przepisów o CFC do podatników definitywnie kontrolujących zagraniczne jednostki oraz pełni funkcję anty-abuzywną wobec prób obchodzenia progu kontroli nad zagraniczną jednostką (tego typu rozwiązanie rekomenduje OECD w Planie Działania BEPS nr 3⁴³).

Pkt 1a) oraz pkt 1b)

Dodanie pkt 1a) i 1b) ma na celu doprecyzowanie definicji kontroli ekonomicznej (prawo do uczestnictwa w zysku) i kontroli faktycznej. Przesłanka prawa do uczestnictwa w zysku funkcjonowała wcześniej, ale proponuje się jej rozszerzenie w szczególności celem objęcia przypadków kontroli sprawowanej względem zagranicznych fundacji, trustów oraz innych podobnych podmiotów lub tytułów prawnych o charakterze powierniczym. Natomiast przesłanka kontroli faktycznej jest treściowo całkowicie nowym kryterium, której towprowadzenie jest rekomendowane przez OECD. Zgodnie z proponowaną definicją kryterium to obejmuje między innymi różnego rodzaju powiązania faktyczne i konsensualne niezależnie od formy ich komunikacji i realizacji (istotnym jest wyraźny lub dorozumiany konsensus, co do tego, kto posiada kontrolę nad zagraniczną jednostką).

Pkt 3) i pkt 4)

Doszczelnienie i doprecyzowanie definicji „jednostki zależnej” oraz „podmiotu powiązanego” polega na:

- dodaniu do przesłanki prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących również przesłanki prawa głosu w organach zarządzających – to jest zmiana uszczelniająca, gdyż obecna treść przepisów o CFC umożliwia interpretację, zgodnie z którą prawo głosu w organie zarządzającym nie jest tożsame z prawem głosu w organie kontrolnym lub stanowiącym, oraz
- zastąpieniu wyrażenia „udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki”, wyrażeniem „prawo do uczestnictwa w zysku”, ponieważ udziały związane z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki mogą funkcjonować jako udziały uprzywilejowane i w związku z ich uprzywilejowaniem mogą przyznawać prawo do procentowego udziału w zysku zagranicznej spółki znacznie przewyższające ich nominalną wartość procentową. To może obniżyć efektywność przepisów o CFC w zapobieganiu unikania opodatkowania z wykorzystaniem CFC. Natomiast sformułowanie „prawo do uczestnictwa w zysku” jest bardziej precyzyjne oraz zostało użyte przez ustawodawcę w ramach definicji zagranicznej spółki oraz w art. 5 ust. 1 updog i art. 8 ust. 1 updog w odniesieniu do opodatkowania dochodu wspólników z tytułu udziału w zysku w transparentnych spółkach osobowych. Zatem użycie wyrażenia „prawo do uczestnictwa w zysku zagranicznej spółki” jest uzasadnione w świetle systematyki art. 5 ust. 1 updog i art. 8

⁴³ Zob. OECD, *Designing...*, pkt 35, akapit 3.

ust. 1 updog. Zmiana ta wystąpi również w kolejnych jednostkach art. 30f ustawy, w których obecnie użyte jest wyrażenie „udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki”.

Lit c)

Dodanie pkt 2a i 2b uszczelnia objęcie odpowiednio zagranicznych fundacji i trustów lub podobnych jednostek lub tytułów prawnych o charakterze powierniczym oraz zagranicznych stałych zakładów zagranicznej jednostki zakresem definicji zagranicznej jednostki. W przypadku pierwszej kategorii jednostek celem nowej normy prawnej jest zapobieżenie unikania przepisów o CFC poprzez wyzbycie kontroli nad zagraniczną jednostką, przykładowo poprzez utworzenie trustu o charakterze nieodwołalnym i dyskrecyjnym. W takim przypadku zastosowanie znajdzie domniemanie prawne powodujące, że podatnikiem może być założyciel lub fundator albo beneficjent będący polskimi rezydentami podatkowymi. Druga kategoria jednostek odnosi się do przypadków zagranicznych zakładów zagranicznych jednostek w sytuacji, gdy oceniana indywidualnie część macierzysta zagranicznego przedsiębiorstwa może nie spełniać definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej. Wówczas, pod tym kątem zbadaniu powinien podlegać jej zagraniczny zakład położony w państwie trzecim.

Lit d)

Pkt 1 i pkt 2

Doprecyzowanie definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej z raju podatkowego oraz zagranicznej jednostki kontrolowanej z „państwa bezumownego” polega na tym, że kryteria siedziby i zarządu rozszerza się o kryteria rejestracji lub położenia, ponieważ zagraniczne fundacje, trusty, grupy kapitałowe, bądź wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej mogą nie mieć siedziby lub zarządu, lecz będą zarejestrowane lub będą posiadać dane położenie (lokalizacje).

Doszczelnienie i doprecyzowanie definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej z „państwa bezumownego” polega na zastąpieniu sformułowania „nie zawarła umowy międzynarodowej” sformułowaniem „nie ratyfikowała umowy międzynarodowej” wynika z potrzeby doprecyzowania i zapewnienia efektywności przepisów o CFC. Otóż, umowy międzynarodowe „zawarte” przez Polskę lub UE, ale jeszcze nie „ratyfikowane”, nie mogą być podstawą do uzyskania informacji podatkowych, ponieważ nie obowiązują i dlatego nie mają zastosowania. To prowadzi do wniosku, że obecnie faktyczna możliwość uzyskania informacji podatkowych dla ustawodawcy wydaje się nie mieć znaczenia. Zmiana sformułowania „nie zawarła umowy międzynarodowej” sformułowaniem „nie ratyfikowała umowy międzynarodowej” rozwiewa ww. wątpliwość i wprost ukazuje, że znacznie dla ustawodawcy ma faktyczna możliwość uzyskania informacji podatkowych w oparciu o aktualnie obowiązującą podstawę prawną.

Pkt 3)

Doszczelnienie i doprecyzowanie definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej z „państwa umownego” polega na dodaniu do przesłanki prawa głosu w organach kontrolnych lub

stanowiących również przesłanki prawa głosu w organach zarządzających oraz na dodaniu przesłanki kontroli faktycznej.

Lit e)

Doszczelnienie i doprecyzowanie badania podstawy opodatkowania polega na:

- Zastąpieniu sformułowania „udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach”, sformułowaniem „prawom do uczestnictwa w zysku”, co jest konsekwencją zmian wyjaśnionych w pkt 5) powyżej i kolejnych i ma na celu zwiększenie efektywności i precyzji przepisów o CFC;
- Zastąpieniu sformułowania „stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a”, sformułowaniem „stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym”. Wynika to z tego, że użycie sformułowania „dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a” może wpływać na zmniejszenie skuteczności przepisów o CFC, ponieważ podatnicy CFC mogą unikać opodatkowania na mocy tych przepisów, dokonując umorzenia udziałów w CFC lub ich sprzedaży na rzecz innego podmiotu kontrolowanego przez siebie, zanim ta spółka otrzyma dochód w danym roku podatkowym, a następnie odkupić te udziały w następnym roku podatkowym. Przedmiotowa zmiana uniemożliwi taką manipulację.

Lit f)

W przypadku podatnika będącego założycielem lub fundatorem w zagranicznej jednostce będącej fundacją, trustem lub innym podmiotem albo stosunkiem prawnym o charakterze powierniczym prawo do uczestnictwa w zysku przysługujące takiemu podatnikowi określa się w sposób specyficzny dla tej kategorii podatników, czyli poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje wartość przekazanego majątku do całego majątku takiej zagranicznej jednostki.

Lit g)

Doprecyzowuje się domniemanie prawne zakładające przysługiwanie podatnikom łącznie 100-proc. dochodu spółki CFC z raję podatkowego, tak by takie domniemanie obejmowało *expressis verbis* również przypadki „mieszane”, czyli przypadki gdy podatnikami są równocześnie podatnicy podatku dochodowego od osób prawych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych.

Lit h)

Mechanizm zwarty obecnie w przepisach nie pozwala na skuteczne unikanie wielokrotnego ekonomicznego opodatkowania dochodu CFC wynikającego z wielokrotnego zastosowania przepisów o CFC przez Polską lub przez Polskę i inne państwa. Zastosowanie tego przepisu może również pozbawić efektywności przepisy o CFC i dlatego zmiana wprowadza nowe rozwiązanie prawne w celu eliminacji wielokrotnego opodatkowania w sensie ekonomicznym

polegające na pomniejszeniu podatku do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną o podatek zapłacony przez jednostkę zależną z tytułu przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby lub zarządu lub rejestracji lub położenia jednostki zależnej.

Lit i)

Doprecyzowanie metody unikania podwójnego ekonomicznego podwójnego opodatkowania polega na tym, że kryteria siedziby i zarządu rozszerza się o kryteria rejestracji lub położenia, ponieważ zagraniczne fundacje, trusty, grupy kapitałowe, bądź wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej mogą nie mieć siedziby lub zarządu, lecz będą zarejestrowane lub będą posiadać dane położenie (lokalizacje). Zmiana ta jest więc konsekwencją zmian wprowadzonych i wyjaśnionych powyżej w pkt 2.

Lit j)

Obecnie brakuje regulacji prawnej, która pozwoliłaby na uszczelnienie przepisów o CFC w sposób holistyczny, tj. w każdym przypadku próby uniknięcia przez podatników wejścia w podmiotowy lub przedmiotowy zakres zastosowania przepisów o CFC. Dodanie wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej wypełnia tę istotną lukę. Takie rozwiązanie jest również rekomendowane przez OECD w Planie Działania BEPS nr 3⁴⁴. Brak wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej w przepisach o CFC może skutkować tym, że podatnicy będą tak manipulować strukturą właścicielską nad CFC, iż nie zostanie spełniona jedna z przesłanek zastosowania przepisów o CFC. W szczególności ten ostatni powód przemawia za wprowadzeniem przedmiotowej zmiany.

- pkt 25 - zmiana dotycząca art. 30h i 30i ustawy o PIT

Projektowane przepisy regulują instytucję tzw. IP BOX, Innovation Box.

W art. 30h w ust. 1 określa stawkę podatku jaka znajdzie zastosowanie do kwalifikowanego dochodu z określonych z ustawie o PIT praw własności intelektualnej. Stawka ta wynosić będzie 5% podstawy opodatkowania.

Katalog tych praw, zwanych „*kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej*” zawiera ust. 2. Zgodnie z tym przepisem wprowadzana instytucja dotyczyć ma następujących praw:

1. patentów
2. dodatkowego prawa ochronnego na wynalazek,
3. prawa ochronnego na wzór użytkowy,
4. prawa z rejestracji wzoru przemysłowego,
5. prawa z rejestracji topografii układu scalonego,

⁴⁴ Zob. OECD, Designing..., pkt 54, 57-69.

6. dodatkowego prawa ochronnego dla patentu na produkt leczniczy lub środek ochrony roślin,
7. prawa z rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego dopuszczonego do obrotu,
8. prawa z rejestracji nowych odmian roślin i ras zwierząt oraz
9. prawa do programu komputerowego (oprogramowania).

Określony w ust. 1 sposób opodatkowania będzie miał zastosowanie tylko do praw własności intelektualnej, które zostały wytworzone, rozwinięte lub ulepszone przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej w okresie obowiązywania ochrony prawnej tych praw.

Przepisy ust. 3 - 6 określają podstawę opodatkowania z określonego prawa własności intelektualnej, którą będzie kwalifikowany dochód. Jednocześnie wskazane jest w jaki sposób ustalany będzie ten kwalifikowany dochód (z zastosowaniem odpowiedniego wskaźnika).

Zgodnie z definicją projektodawcy podstawę opodatkowania stanowi wartość obliczona jako iloczyn dochodu osiągniętego bezpośrednio lub pośrednio z kwalifikowanych praw własności intelektualnej oraz wskaźnika obliczonego według wzoru:

$$\frac{(a + b) * 1,3}{a + b + c + d}$$

Wskaźnik służący do obliczenia podstawy opodatkowania jest to tzw. *wskaźnik nexus*, o którym mowa w ww. raporcie OECD dot. Działania nr 5. Służy on do wykazania związku między poniesionymi kosztami, prawami własności intelektualnej oraz generowanym dochodem z tych praw. W konsekwencji korzyści wynikające z ulgi podatkowej uzależnione są od zakresu działalności badawczo-rozwojowej podejmowanej przez podatnika, a koszty związane z działalnością badawczo-rozwojową mają bezpośredni wpływ na wysokość dochodu kwalifikowanego będącego podstawą opodatkowania obniżoną stawką podatkową, ponieważ są uwzględniane we wskaźniku służącym do jej obliczenia.

We wskaźniku zastosowanym w projekcie poszczególne litery oznaczają:

- a** – wydatki na działalność badawczo-rozwojową poniesione przez podatnika,
- b** – wydatki na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu niepowiązanego z podatnikiem,
- c** – wydatki na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu powiązanego z podatnikiem,
- d** – wydatki na nabycie przez podatnika prawa własności intelektualnej określonych w ust. 1.

Do kosztów wskazanych we wzorze określonym w ust. 4 nie zaliczać się będzie kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, w szczególności odsetek, opłat finansowych oraz kosztów związanych z gruntami i budynkami

Jeżeli podatnik uzyskiwać będzie dochód z więcej niż jednego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie suma kwalifikowanych dochodów.

Projektowany ust. 7 definiuje pojęcie dochodu osiągniętego bezpośrednio lub pośrednio z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Przez dochód ten rozumie się osiągnięty przez podatnika w danym roku podatkowym dochód z tytułu wszelkich opłat lub należności licencyjnych dotyczących kwalifikowanych praw własności intelektualnej (pkt 1), dochód ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej (pkt 2), dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględniony w cenie sprzedaży produktu lub usługi (pkt 3) oraz dochód z odszkodowania dotyczącego naruszenia praw wynikających z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, uzyskany w postępowaniu spornym, w tym sądowym albo arbitrażu (pkt 4)

Dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej „zawarty” w cenie danego towaru lub usługi ustalany ma być w oparciu o zasadę ceny rynkowej wynikającą z przepisów art. 25 ustawy o PIT.

W ust. 9 dopuszcza się możliwość ustalania kwalifikowanego dochodu nie na poziomie pojedynczego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, ale dla produktu (usługi) lub grupy produktów (usług). Możliwość taka istnieć będzie, jeżeli wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo i nie będzie mógł ustalić dochodu z tego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

Jeżeli podatnik wygeneruje w roku podatkowym stratę z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, będzie mógł obniżyć dochód związany z tym samym kwalifikowanym prawem własności intelektualnej lub tego samego rodzaju produktu lub usługi o wysokość tej straty poniesionej w roku podatkowym w kolejnych latach podatkowych (ust. 10).

W ust. 11 wskazane jest, iż podatnik będzie obowiązany do wykazania kwalifikowanego dochodu w zeznaniu rocznym.

W ust. 12 projekt przewiduje również możliwość skorzystania z ulgi w sytuacji ekspektatywy nabycia kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w okresie od daty złożenia przez podatnika wniosku o nabycie stosownego prawa ochronnego do właściwego organu. W przypadku wycofania wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego lub odrzucenia zgłoszenia lub wniosku o rejestrację, podatnik będzie zobowiązany w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym wystąpiły te okoliczności do zwiększenia podstawy opodatkowania, o kwotę wykorzystanej w poprzednich latach podatkowych ulgi, a w razie poniesienia straty – do jej zmniejszenia o tę kwotę. Stanowi o tym ust. 13.

W art. 30i w ust. 1, nakłada się na podatników obowiązek wyodrębnienia w prowadzonych księgach rachunkowych każdego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zamierzają skorzystać z opodatkowania na podstawie art. 30h.

Zgodnie z ust. 2 i 3, podatnicy będą obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej. Ponadto w prowadzonych księgach rachunkowych podatnicy są obowiązani do wyodrębnienia kosztów przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie dochodu kwalifikowanego.

W ust. 4 przewiduje się, iż jeżeli podatnik wykorzystywać będzie więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonych księgach rachunkowych nie będzie mógł spełnić warunków określonych w ust. 2 i 3 będzie może dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Rozwiązanie to będzie mogło być stosowane także wówczas gdy podatnik wykorzystywać będzie jedno lub więcej kwalifikowanych praw własności intelektualnej w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach. W takim przypadku podatnik będzie mógł dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług (ust. 5).

Stosownie do ust. 6, jeżeli na podstawie prowadzonych przez podatnika ksiąg rachunkowych ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej nie będzie możliwe, podatnik będzie obowiązany do zapłaty podatku na zasadach ogólnych.

W ust. 7 reguluje się sytuację podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów. W przypadku takich podatników wymagane informacje (o których mowa w ust. 1–5) będą wykazywane w odrębnej ewidencji. W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji lub gdy na jej podstawie ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej nie będzie możliwe, podatnik będzie obowiązany do zapłaty podatku na zasadach ogólnych.

- pkt 26 - dodawany rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków

Analogicznie jak w ustawie CIT, również w ustawie PIT został dodany nowy rozdział „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków”, w którym w sposób kompleksowy została uregulowana kwestia opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych powstających w przypadku przeniesienia poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątkowych lub rezydencji podatkowej. Biorąc pod uwagę zakres ww. regulacji, wyodrębnienie nowego rozdziału wydaje się zabiegiem uzasadnionym i korzystnym z punktu widzenia czytelności aktu prawnego.

Rozdział 6a obejmuje siedem nowych jednostek redakcyjnych: art. 30j – 30p ustawy PIT, które określają: podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia składników majątku lub miejsca siedziby (zarządu) poza terytorium RP i obowiązki podatników (art. 30j) sytuacje nie objęte powyższym opodatkowaniem (art. 30k-30m), zasady odroczenia i rozłożenia płatności podatku na raty (art. 30n), zasady ustalania wartości składników majątku przenoszonych na terytorium RP (art. 30o), oraz upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania aktów wykonawczych określających wzory deklaracji i informacji przewidzianych ww. przepisami (art. 30p).

Art. 30j określa zasady opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia składników majątku związanego z działalnością gospodarczą lub miejsca zamieszkania poza terytorium RP. Przepisy te są dostosowane odpowiednio do zmian w ustawie CIT, wdrażających art. 5 dyrektywy ATAD, mający na celu zapewnienie, aby w

przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa, państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków osiągniętych na jego terytorium, jakie powstałyby przy zbyciu, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej.

- ust. 1 określa wysokość stawki podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Przyjęto, że stawka ta wynosić będzie 19% podstawy opodatkowania, gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku. W przypadkach gdy nie ustala się tej wartości stawka podatku wynosi 3% podstawy opodatkowania.

- ust. 2 wskazuje rodzaje zdarzeń, na skutek których powstanie dochód z nierealizowanych zysków. .

-pkt 1. dotyczy przypadków kiedy podatnik, przenosi składnik majątku poza terytorium RP, w wyniku, którego Polska traci w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku, który jest przenoszony, przy czym składnik ten pozostaje własnością tego samego podatnika.

- pkt 2 dotyczy przenoszenia rezydencji podatkowej do innego państwa .

- ust. 3 wymienia składniki majątku np. udziały w spółce, papiery wartościowe itp., które nie są związane z działalnością gospodarczą, a których przeniesienie skutkuje opodatkowaniem podatkiem od niezrealizowanych zysków. Składniki te zaliczane są do „majątku osobistego”. Przepis określa również warunek, który musi być spełniony aby można opodatkować przeniesienie tych składników majątku podatkiem od niezrealizowanych zysków tj. podatnik musi być polskim rezydentem podatkowym (mieć miejsce zamieszkania w Polsce przez okres co najmniej pięciu lat przed zmianą rezydencji podatkowej).

- ust. 4 stanowi, iż do składników majątku, które mogą być przenoszone zalicza się również przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

- ust. 5 wskazuje do jakich sytuacji stosuje się w szczególności opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków, kiedy przenoszony jest składnik majątku poza terytorium RP. Odnosi się zarówno do rezydentów polskich, jak i nierezydentów.

- ust. 6 określa przypadek, kiedy nie stosuje się opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej. Z opodatkowania wyłączone są składniki majątku, w stosunku do których Polska nie traci prawa do opodatkowania dochodów z ich zbycia. W szczególności gdy składniki te pozostają związane z zakładem położonym na terytorium RP.

- ust. 7 definiuje dzień przeniesienia składników majątku poza terytorium RP.

- ust. 8 wskazuje sposób ustalenia dochodu z niezrealizowanych zysków. Jest to nadwyżka wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku ponad jego wartość podatkową. Odnosi się to również do przypadków wynikających ze zmiany rezydencji podatkowej.

- ust. 9 określa sposób ustalenia wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku odwołując się do przepisów art. 19 ust. 3 – w przypadku składników majątku osobistego oraz papierów wartościowych i składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się

zmiana istotnych funkcji ekonomicznych lub przepisów art. 25 ust. 2 i 3 w pozostałych przypadkach.

- ust. 10 stanowi, iż w przypadku składników majątku podatnika objętych wspólnością małżeńską wartość rynkową określa się u każdego z małżonków w wysokości połowy wartości rynkowej tych składników.

- ust. 11 określa wartość podatkową przenieszonego składnika majątku, nie ustala się wartości podatkowej jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami dla celów podatkowych nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbycia takiego składnika majątku.

- ust. 12 wskazuje kiedy organ podatkowy może określić wartość rynkową przenieszonego składnika majątku. Dotyczy to przypadków wartość ta jest zaniżona przez podatnika.

- ust. 13 określa podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków.

- ust. 14 wskazuje na możliwość opodatkowania również składników majątku zakładu zagranicznego położonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje tzw. metodę zaliczenia przy ustalania dochodów z działalności gospodarczej. Przepis przewiduje również odliczenie eliminujące podwójne opodatkowanie, jakie może powstać przy łączeniu dochodów osiągniętych w Polsce i w innym kraju przy jednoczesnym opodatkowaniu majątku zakładu zagranicznego podatkiem typu exit tax.

- ust. 15 stanowi, iż przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków stosuje się również do przypadków nieodpłatnego przekazania składnika majątku innemu podmiotowi, w tym wniesienia do innego podmiotu niż spółka lub spółdzielnia, jeżeli Polska traci w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

- ust. 16 reguluje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty podatku przez podatników dokonujących przeniesienia składników majątkowych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub zmiany rezydencji podatkowej przez podatnika. Deklarację o wysokości osiągniętego dochodu należy złożyć do 7 dnia poprzedzającego dzień przeniesienia składników majątkowych poza terytorium R.P., lub dzień zmiany rezydencji podatkowej i w tym terminie wpłacić podatek należny.

- ust. 17 doprecyzowuje zasady odnoszące się do nierezydentów, ustalających dochody zakładu zagranicznego przy zastosowaniu wskaźników z art. 24b ust. 2.

- ust. 18 doprecyzowuje zasady odnoszące się do spółek niebędących osobami prawnymi.

Art. 30k – określa, że obowiązek podatkowy w podatku od niezrealizowanych zysków z tytułu przeniesienia składników majątku osobistego podatnika lub zmiany rezydencji podatkowej, powstaje dopiero, gdy:

1) wartość rynkowa składnika majątku będącego środkiem trwałym, nie przekracza kwoty 2 000 000 złotych - w przypadku o którym mowa w art. 30j ust. 1 pkt 1,

2) suma wartości rynkowych składników majątku będących wartościami niematerialnymi i prawnymi, która jest przenoszona w okresie 1 roku licząc od

przeniesienia pierwszego przeniesienia tego rodzaju składnika majątku nie przekracza kwoty 2 000 000 zł - w przypadku o którym mowa w art. 30j ust. 1 pkt 1.

3) suma wartości rynkowych składników majątku nie przekracza 2 000 000 zł - w przypadkach o których mowa w art. 30j ust. 1 pkt 2 oraz majątku osobistego.

Jednocześnie zostało wskazane, że limity dotyczą łącznie obojga małżonków.

Art. 30l określa przypadki, w których podatek od niezrealizowanych zysków nie jest pobierany, mimo że nastąpiła zmiana rezydencji podatkowej podatnika lub miało miejsce przeniesienie składników majątkowych.

- ust. 1 w pkt 1 – 2 wskazuje na poszczególne sytuacje, w których nie powstaje obowiązek podatkowy z tytułu podatku od niezrealizowanych zysków.

pkt 1 dotyczy sytuacji, gdy pomimo zmiany rezydencji podatkowej przez podatnika, składniki majątkowe są nadal wykorzystywane w jego działalności gospodarczej, prowadzonej na terytorium RP poprzez zagraniczny zakład.

pkt 2 dotyczy przeniesienia papierów wartościowych lub innych składników majątku, jeżeli to przeniesienie następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności.

- ust. 2 reguluje obowiązek podatnika do wykazania w zeznaniu rocznym wartości przenoszonych składników majątku oraz przewidywanego terminu ich sprowadzenia ponownie na terytorium RP.

- ust. 3 i 4 regulują sytuację, gdy przed upływem terminu sprowadzenia składników majątkowych z powrotem na terytorium RP ustanie byt prawny podatnika, (np. w drodze likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot). Wówczas wartość składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio, jako składnik podlegający ponownemu sprowadzeniu na terytorium RP, podlega opodatkowaniu, zgodnie z przepisami art. 30j ust. 1, a podatnik jest obowiązany złożyć deklaracje i wpłacić podatek należny do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania jego bytu prawnego. Jeśli działalność podatnika będzie kontynuowana np. poprzez zakład podmiotu przejmującego, przepis art. 30l ust. 1 i 2 stosować się będzie odpowiednio.

Art. 30m określa przypadki, w których dochody z niezrealizowanych zysków podlegają zwolnieniu z opodatkowania. Przepis stanowi również, że do opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków nie będą mieć zastosowania zwolnienia i przesunięcia terminu opodatkowania.

Art. 30n określa zasady rozłożenia płatności podatku na raty. Przepis zastrzega, że okres rozłożenia na raty nie może przekroczyć 5 lat. Zgodnie z regulacją podatnik sam będzie decydował czy ureguluje podatek w całości w terminach powstania zobowiązania podatkowego, czy też wnioskuje do organu podatkowego o rozłożenie na raty całości podatku czy tylko jego części.

- ust. 1 przewiduje dla podatnika możliwość wystąpienia o rozłożenie na raty zapłaty podatku należnego od dochodów z niezrealizowanych zysków, pod warunkiem łącznego spełnienia przesłanek określonych w punktach 1 i 2.

pkt 1 stanowi, iż przeniesienie składników majątku lub rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG, które jest stroną umowy zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń.

pkt 2 stanowi, iż podatnik powinien przedstawić zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaze, że nie istnieje realne ryzyko uchylania się od zapłacenia podatku należnego.

- ust. 2 wymienia przykładowe okoliczności i warunki, jakie organ podatkowy może uwzględnić przy ocenie, czy nie istnieje realne ryzyko uchylania się od zapłacenia podatku należnego przez podatnika, w przypadku jego rozłożenia na raty. Przepis nie zamyka katalogu okoliczności i warunków, jakie organ podatkowy może brać pod uwagę, przy ocenie tego ryzyka.

- ust. 3 stanowi, iż warunek przedstawienia zabezpieczenia uważa się za spełniony również w przypadku przedłożenia gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego przez dowolny podmiot będący polskim rezydentem. Warunkiem jest jedynie dobra kondycja majątkowa podmiotu gwarantującego lub dającego poręczenie.

- ust. 4 w pkt 1 – 4 wskazuje konieczne elementy decyzji o rozłożeniu zapłaty podatku od niezrealizowanych zysków na raty, którymi są:

- ustalenie opłaty prolongacyjnej od kwoty podatku, na okres wnioskowany przez podatnika, nie dłuższy niż 5 lat (pkt 1);
- zastrzeżenie, iż niedopełnienie przez podatnika określonych tym przepisem warunków skutkuje wygaśnięciem decyzji i postawieniem zobowiązania podatkowego w stan wymagalności (pkt 2);
- wskazanie skutków prawnych w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej (pkt 3);
- wskazanie skutków prawnych niewypełnienia przez podatnika obowiązków związanych z płatnością rat i opłaty prolongacyjnej (pkt 4).

- ust. 5 przewiduje, że w przypadku rozłożenia zapłaty podatku na raty, podatnik zobowiązany jest do składania informacji o spełnieniu warunków wskazanych w ust. 1 pkt 4. Informację składa się na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego, w którym zapłata podatku została rozłożona na raty, do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję o rozłożeniu zapłaty podatku na raty. Informację należy złożyć w terminie do 7 dnia pierwszego miesiąca następnego roku kalendarzowego, którego dotyczy informacja.

- ust. 6 stanowi o właściwości naczelnika urzędu skarbowego dla podatnika zmieniającego rezydencje podatkową
- ust. 7 odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w sprawach nieuregulowanych projektowanymi przepisami art. 30n ust.1-4 ustawy o PIT.

Art. 30o

- ust. 1 przepis wskazuje na obowiązek informacyjny podatnika, który uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30j. Podatnik obowiązany będzie dołączyć do zeznania, składanego za rok podatkowy informację o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa o wysokości wartości rynkowej tego składnika.

- ust. 2 wskazuje, że informację należy złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wraz z dokumentem wydanym przez właściwy organ państwa poprzedniej rezydencji (miejsca położenia zakładu zagranicznego) potwierdzający wartość rynkową tego składnika.

ust. 3 stanowi, że naczelnik urzędu skarbowego, na podstawie otrzymanej informacji, oraz ewentualnie innych zebranych dowodów w sprawie może wydać decyzję, w której określi inną wartość składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeżeli wartość zadeklarowana przez podatnika jest zawyżona w stosunku do faktycznej wartości rynkowej.

Art. 30p zawiera przepis upoważniający ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego wzory deklaracji i informacji, o których mowa w art. 30j ust. 12 i w art. 30o ust. 1, wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.

- pkt 27 - zmiana dotycząca art. 33 ustawy o PIT

Zmiana o charakterze porządkowym z związku z wprowadzeniem do ustawowego „słowniczka” definicji ustawy o CIT.

- pkt 28 - zmiana dotycząca art. 41 ustawy o PIT

lit. a – lit. c zmiany w ust 4, i 4d oraz dodany ust. 4aa

Zmiana art. 41 ust. 4 ustawy o PIT oraz dodanie art. 41 ust. 4aa ustawy o PIT

Zmiana na celu wprowadzenie nowej zasady poboru podatku u źródła, przewidzianej w dodanym art. 41 ust. 12. Nowe zasady będą miały zastosowanie do dochodów (przychodów) o których mowa w art. 29 ust. 1 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1-5 ustawy o PIT. W związku z tym, w zakresie pozostałych dochodów zastosowanie będą miały obowiązujące zasady poboru podatku u źródła.

Treść tego przepisu uległa również w celu doprecyzowania zakresu czynności, jakie każdorazowo powinni podejmować płatnicy w celu weryfikacji uprawnień podatnika do skorzystania z preferencji. Zgodnie z projektowanym przepisem płatnik zobowiązany będzie dochować staranności w weryfikacji, czy warunki niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z przepisów prawa podatkowego są spełnione. Zakres i stopień weryfikacji powinien uwzględniać charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Jednym z wyznaczników tego jakie czynności należy podjąć w ramach czynności weryfikacyjnych będzie więc branża, w której działa płatnik. W sektorach szczególnie narażonych na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych wymagane może być stosowanie analizy analogicznej do podejmowanej przez tzw. instytucje zobowiązane w ramach stosowania środków bezpieczeństwa finansowego w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. W innych przypadkach wymagana może zaś być analiza struktury kapitałowej odbiorcy płatności w komercyjnych bądź publicznych bazach danych.

Doprecyzowanie to ma znaczenie w tych wszystkich sytuacjach, w których płatnicy zdecydują się zastosować preferencyjne zasady opodatkowania podatkiem u źródła wypłacanych należności już w momencie ich wypłaty. Już w świetle obecnych zasad, w tym zasad odpowiedzialności płatnika, powinni oni weryfikować warunki do zastosowania preferencyjnych zasad rozliczania. Weryfikacja taka obejmować może w szczególności analizę treści umowy z kontrahentem, weryfikację (choćby zdalną) adresu jego siedziby, uzyskanie od kontrahenta dodatkowych informacji, itp.

Wskazanie wprost na obowiązek dochowania staranności przy weryfikacji może mieć szczególne znaczenie dla tych płatników, którzy zdecydują się skorzystać z wprowadzanego uproszczenia, tj. z możliwości złożenia przez płatnika oświadczenia i zastosowania preferencji w momencie wypłaty należności. Złożenie oświadczenia umożliwił będzie skorzystanie z preferencji w zakresie poboru podatku u źródła po przekroczeniu progu dwóch milionów złotych. Płatnik oświadczać będzie między innymi, że nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania.

Zmiana art. 41 ust. 4d (uzasadnienie dotyczy także zmiany ust. 10 ustawy o PIT)

W nowelizacji utrzymana zostaje reguła, zgodnie z którą płatnikami są podmioty prowadzące rachunki, za pośrednictwem których wypłacane są należności z tytułów wskazanych w art. 41 ust. 4d oraz ust. 10 ustawy. To właśnie te podmioty (w porównaniu z emitentami papierów wartościowych) posiadają szerszą możliwość zweryfikowania tego kto jest beneficjentem dokonanej płatności oraz w jakiej kwocie. To zaś pozwala na odpowiednie rozliczenie należnego podatku dochodowego. Nie bez znaczenia pozostaje także fakt, iż to prowadzący rachunek (jako podmiot profesjonalny) dysponuje co do zasady lepszym niż osoby fizyczne zapleczem, które pozwala na rozliczenie podatku – instytucja płatnika daje więc osobom fizycznym większą pewność prawidłowego rozliczenia podatku. Po stronie zaś organów podatkowych możliwość weryfikacji rozliczenia podatku po stronie jednego podmiotu (płatnika) jest działaniem znacznie bardziej efektywnym w porównaniu z koniecznością powielenia tej samej procedury weryfikacyjnej u szeregu podatników (osób fizycznych), w tym w zakresie prawidłowości zastosowania preferencyjnej stawki podatku lub zwolnienia z podatku (zwolnienie z podatku nie oznacza bowiem, że w ogóle nie powstał

obowiązek podatkowy – w przypadku zwolnienia z podatku w dalszym ciągu możliwe jest weryfikowanie zasadności jego zastosowania przez płatnika w momencie wypłaty należności do podatnika).

Mając na uwadze, że obowiązki płatnika mogą zostać nałożone wyłącznie na podmioty krajowe, należało w tym zakresie uściślić omawiane regulacje. W konsekwencji, zmiana, która zostaje wprowadzona w art. 41 ust. 4d oraz ust. 10 ma charakter doprecyzowujący i wskazuje, iż nałożenie obowiązków płatnika na podmioty prowadzące rachunki, na których zapisane są papiery wartościowe, a więc w sytuacjach przewidzianych w 41 ust. 4d oraz ust. 10 dotyczyć będzie tych podmiotów, które podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na gruncie ustawy o CIT. Przepisy 41 ust. 4d oraz ust. 10 nie mają więc zastosowania dla przypadków, w których prowadzącym rachunek jest podmiot niebędący polskim rezydentem podatkowym, z wyjątkiem przypadku i w zakresie w jakim, podmiot taki prowadzi na terytorium RP działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu. W takiej sytuacji (tj. gdy prowadzącym rachunek jest podmiot niebędący polskim rezydentem podatkowym i nieposiadający zakładu zagranicznego na terytorium RP) płatnikiem jest podmiot ustalony zgodnie z pozostałymi przepisami ustawy.

lit. d dodany został ust. 9e w art. 41 ustawy o PIT

Przepis ten ma na celu usankcjonowanie korzystanie przez podatników i płatników z kopii certyfikatów rezydencji. Posługiwanie się takimi kopiami na masową skalę ma miejsce w szczególności w przypadku usług świadczonych przez podmioty z branży cyfrowej, które udostępniają je np. na swoich stronach internetowych. Z uwagi na charakter tych podmiotów, świadczących usługi na masową skalę autentyczność danych zawartych w takich dokumentach nie budzi wątpliwości. Celem zabezpieczenia interesów fiskalnych związanych z potencjalnymi nadużyciami przepis ten będzie miał zastosowanie do płatności nieprzekraczających w skali roku podatkowego (na rzecz pojedynczego podmiotu) kwoty 10 000 zł.

lit. e zmiana w ust. 10

Zmiana została omówiona łącznie ze zmianą dotyczącą ust. 4d.

lit. f dodanie ust. 12-23

Dodanie art. 41 ust. 12 ustawy o PIT

Zgodnie z dodaną regulacją, w przypadkach, gdy:

- kwota należności wypłaconych temu samemu podatnikowi z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1- 5 ustawy o PIT przekroczy w roku podatkowym (a więc w roku kalendarzowym) łącznie (a więc ze wszystkich wskazanych źródeł przychodów) kwotę dwóch milionów złotych, oraz
 - nie złożono oświadczenia, o którym mowa w ust. 15,
- płatnik zobowiązany jest do pobrania podatku od nadwyżki tych wypłat ponad ten próg. Podatek pobiera się (od nadwyżki wypłaconych należności ponad kwotę dwóch milionów

złoty), według stawek podstawowych, przewidzianych w art. 29 ust. 1 oraz art. 30a ust.1, bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także bez uwzględnienia zwolnień lub obniżonych stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Powyższe ilustruje następujący przykład (dla sytuacji, w której nie złożono oświadczenia, o którym mowa w ust. 15):

- Podatnik (osoba fizyczna) podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu osiągnął w Polsce dochód z związku z wypłatą dywidendy w kwocie 1 800 000 zł. Dochód został osiągnięty w kwietniu. Jednocześnie, podatnik ten przedstawił płatnikowi (spółce wypłacającej dywidendę) certyfikat rezydencji oraz oświadczenie, że jest jej rzeczywistym właścicielem. Płatnik uznał dokumenty za wiarygodne i na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania płatnik zastosował obniżoną stawkę podatku (przykładowo: 5%) zamiast przewidzianej w stawie o PIT stawki 19%. Podatek pobrany przez płatnika wyniósł zatem 90 000 zł.
- Jednocześnie, od tego samego podmiotu, który wypłacił dywidendę, wspomniany podatnik uzyskał w lipcu tego samego roku kwotę 500 000 zł tytułem należności licencyjnych. W związku z obowiązywaniem nowych zasad rozliczania podatku u źródła, dla kwoty 200 000 zł płatnik będzie mógł zastosować przy wypłacie wspomnianych należności licencyjnych stawkę podatku wynikającą z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (przykładowo: 10%). Jednakże dla nadwyżki wypłaconej kwoty ponad limit 2 000 000 zł, płatnik będzie zobowiązany zastosować podstawową stawkę podatku wynikającą z ustawy o PIT (20%). W konsekwencji, kwota podatku, którą płatnik będzie zobowiązany pobrać przy wypłacie wspomnianych należności licencyjnych, wyniesie:
$$10\% \times 200\,000\ \text{zł} + 20\% \times 300\,000\ \text{zł} = 20\,000\ \text{zł} + 60\,000\ \text{zł} = 80\,000\ \text{zł}$$
Jednocześnie podatnik będzie uprawniony do wystąpienia do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot całości lub części podatku pobranego od kwoty 300 000 zł należności licencyjnych (a więc o zwrot całości lub części podatku w kwocie 60 000 zł) powołując się na prawo do zastosowania zwolnienia z podatku bądź obniżonej stawki podatku na podstawie obowiązującej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- Dodatkowo, w grudniu tego samego roku wspomniany podatnik otrzymał od tego samego płatnika (tj. spółki, która najpierw wypłaciła danemu podatnikowi dywidendę, a następnie należności licencyjne) kwotę 100 000 zł tytułem odsetek od pożyczki niezwiązanej z prowadzeniem działalności gospodarczej przez tego podatnika. W konsekwencji, w związku z przekroczeniem w danym roku podatkowym limitu kwoty 2 000 000 zł dla należności z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1- 5 ustawy o PIT, płatnik będzie zobowiązany pobrać podatek według stawki wynikającej z ustawy o PIT (19%) od całej kwoty wypłaconych odsetek. Podatek pobrany przez płatnika od podatnika powinien więc wynieść 19 000 zł. Analogicznie

jak w punkcie powyżej, podatnik będzie miał prawo do ubiegania się o zwrot całości bądź części tego podatku, jeżeli istniała będzie ku temu podstawa prawna (np. obowiązywanie obniżonej stawki podatku u umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania).

- W styczniu kolejnego roku wspomniany podatnik otrzymał od tego samego płatnika odsetki w kwocie 600 000 zł. Z uwagi na fakt, iż rozpoczął się nowy rok podatkowy, limit 2 000 000 zł, o którym mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o PIT, liczony jest na nowo, w związku z czym na podstawie certyfikatu rezydencji możliwe będzie niepobranie podatku bądź zastosowanie obniżonej stawki podatku wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jednocześnie wymaga odnotowania, iż ustawowe sformułowanie dotyczące „kwot wypłaconych temu samemu podatnikowi” wymaga weryfikacji statusu odbiorcy danej płatności, tj. weryfikacji, czy podmiot otrzymujący daną płatność posiada status podatnika (a więc czy występuje u niego trwale przysporzenie majątkowe), nie zaś jedynie status podmiotu pośredniczącego w płatności (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18.03.2018 r., sygn. II FSK 82/14).

Dodanie art. 41 ust. 13 ustawy o PIT

Nowelizacja wskazuje na kurs, przy użyciu którego należy przeliczać wypłaty w walucie obcej dla potrzeb ustalania przekroczenia progu dwóch milionów złotych, o którym mowa w ust. 12, po przekroczeniu którego obowiązują zmienione zasady rozliczania podatku u źródła.

Dodanie art. 41 ust. 14 ustawy o PIT

Dodany przepis wprowadza domniemanie przekroczenia progu dwóch milionów złotych w przypadku braku możliwości ustalenia wysokości wypłaconych należności.

Wprowadzenie omawianego domniemania podyktowane jest koniecznością zapewnienia efektywnego oddziaływania wprowadzonych przepisów i ma na celu wykluczenie sytuacji, w której brak możliwości stosowania nowych zasad rozliczania podatku u źródła argumentowany byłby brakiem możliwości precyzyjnego ustalenia kwoty wypłaconej (udostępnionej) konkretnemu podatnikowi. W interesie płatnika powinno bowiem leżeć odpowiednie ewidencjonowanie wypłacanych kwot.

Dodanie art. 41 ust. 15-18 ustawy o PIT

Dodawane w art. 41 ustawy o PIT ustępu od 15 do 18 składają się na normatywne uregulowanie uproszczenia wprowadzanego Projektem i umożliwiają płatnikowi zastosowanie preferencyjnych zasad poboru podatku u źródła już w momencie dokonywania wypłat, nawet gdy w stosunku do danego podatnika przekroczony zostanie próg dwóch milionów złotych wypłat lub dochodu w danym roku.

Motywy oraz charakter tych zmian został opisane w części ogólnej niniejszego uzasadnienia. Uszczegóławiając powyższe wskazać można, że w ustępie 15 przewidziano uprawnienie płatnika do korzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania z momentu wypłaty należności. W tym celu będzie on składać oświadczenie, iż: *(i)* posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku (mowa o dokumentach wymaganych jako warunek

formalny dla niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia bądź stawki wynikającej z umowy o unikaniu opodatkowania – dotyczy to np. wymaganego przez ustawę o PIT certyfikatu rezydencji podatnika) oraz **(ii)** po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w art. 41 ust. 4aa ustawy o PIT nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z określonych regulacji, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 3 pkt 4 oraz 5. Ostatnie z ww. oświadczeń będzie więc miało podwójny charakter – stwierdza ono bowiem, że: **a)** dokonano weryfikacji, o której mowa w art. 41 ust. 4aa ustawy o PIT (a więc weryfikacji, czy spełnione są warunki dla niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z przepisów prawa podatkowego), a ponadto, iż **b)** po przeprowadzeniu weryfikacji płatnik nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z określonych regulacji, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 3 pkt 4 oraz 5.

W kolejnym przepisie wskazano, że oświadczenie to powinno być składane przez kierownika jednostki w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. Składający oświadczenie podawać będą pełnione funkcje. W przepisie tym wskazano również, że nie będzie dopuszczalne złożenie przedmiotowego oświadczenia przez pełnomocnika. Regulacja ta ma pełnić dodatkową funkcję gwarancyjną i obszarze poboru podatku u źródła w sytuacji skorzystania (pozostania) w mechanizmie *relief at source*. W ustępie 17 wskazano na termin składania oświadczenia.

W projektowanym ustępie 18 określono przebieg czynności składających się na złożenie oświadczenia, o którym mowa we wprowadzanym ust. 15. Tryb postępowania uzależniony jest w tym przypadku od liczby osób, która składa to oświadczenie. Jeżeli:

- oświadczenie, o którym mowa w projektowanym ust. 15 składa jedna osoba (a więc w przypadkach, gdy tylko jedna osoba spełnia kryteria kierownika jednostki), wówczas złożenie oświadczenia następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 15 (ust. 18 pkt 1 ustawy o PIT);
- do złożenia oświadczenia, o którym mowa w projektowanym ust. 15 zobowiązana jest więcej niż jedna osoba (a więc w przypadkach, gdy więcej niż jedna osoba spełnia kryteria kierownika jednostki, w związku z czym każda z tych osób zobowiązana jest do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 15), wówczas tryb postępowania, zgodnie z projektowanym ust. 18 pkt 2 i ust. 19, jest następujący:
 - każda z zobowiązanych osób składa oświadczenie zgodnie z wymogami ust. 13 (ustawodawca zostawia tu swobodę co do formy złożenia takiego oświadczenia – możliwa musi jednak pozostać weryfikacja jego złożenia),
 - następnie, dowód złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 13 (tj. dowód złożenia tego oświadczenia przez wszystkie osoby, które są do tego zobowiązane), przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 15. Przekazanie to następuje w formie zgłoszenia, którego

należy dokonać w terminie, o którym mowa w ust. 17 (jest to więc termin ten sam, jaki przewidziano dla złożenia o świadczenia, o którym mowa w ust. 15). Zgłoszenia dokonuje jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 15. W zgłoszeniu tym należy ponadto potwierdzić, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 15 zostało złożone przez wszystkie zobowiązane do tego osoby. Jednocześnie ustawa przewiduje, iż zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

Wymaga jednocześnie odnotowania, iż w przypadku, gdy oświadczenie, o którym mowa w ust. 15 lub ust. 16 pkt 2 nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika, możliwe będzie ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego zgodnie ze znowelizowanymi przepisami Ordynacji podatkowej (jako 10% podstawy opodatkowania należności, od której płatnik nie pobrał podatku).

Dodanie art. 41 ust. 20 ustawy o PIT

Wprowadzany ustęp 17 przewiduje uprawnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie ust. 12, tj. w przypadku których możliwe będzie skorzystanie z preferencji przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, bez względu na kwotę należności wypłaconych jednemu podatnikowi z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1-5a. Preferencje będą mogły być stosowane, jeżeli spełnione zostaną ich warunki.

Wydając takie rozporządzenie, uwzględniane będzie w szczególności istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności.

Uzasadnieniem tej możliwości jest stworzenie prawa do wydania rozporządzenia i stosowanie na jego podstawie – po spełnieniu w konkretnych sytuacjach warunków przewidzianych w prawie – preferencyjnych zasad opodatkowania wypłacanych należności już w momencie ich wypłaty. Należy bowiem przyjąć, że analiza praktyki w zakresie stosowania nowych zasad poboru podatku dostarczać będzie danych wskazujących na krąg podatników, płatników lub czynności w związku z którymi ryzyko nieprawidłowości będzie na tyle niskie, że możliwe będzie zastosowanie mechanizmu *relief at source*.

Dodanie art. 41 ust. 21-23 ustawy o PIT

Nowowprowadzone przepisy przewidują brak obowiązku pobierania przez płatników podatku od odsetek lub dyskonta od: **(i)** listów zastawnych, a także **(ii)** obligacji, jeżeli te odsetki lub dyskonto są wypłacane z obligacji o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok, które zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych.

Dodatkowym warunkiem niepobrania podatku od odsetek lub dyskonta od obligacji (oczywiście tylko w przypadku, gdy obligacje te spełniają przesłanki, o których mowa w akapicie powyżej), jest złożenie przez płatnika organowi podatkowemu, o którym mowa w art. 44f ust. 15 oświadczenia, że płatnik ten dochował należytej staranności i poinformował nabywców obligacji o wymogu wynikającym z art. 21 ust. 1 pkt 130c lit. c ustawy o PIT (tj. o wymogu, iż do momentu wykupu obligacji objętych daną emisją podmioty powiązane w rozumieniu art. 25 ustawy o PIT lub art. 11 ustawy o CIT nie będą posiadały, bezpośrednio lub pośrednio, łącznie więcej niż 10% wartości tych obligacji). Oświadczenie to składane jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji najpóźniej w dniu, w którym płatnik nie pobiera podatku w związku z wypłatą należności z tytułów, o których mowa w ust. 21 pkt 2 (a więc w związku z wypłatą należności z odsetek lub dyskonta od obligacji spełniających wskazane w ustawie kryteria).

lit. e i lit. f w art. 41

- pkt 29 – zmiana dotycząca art. 42 ustawy o PIT

Dodanie art. 42 ust. 9 oraz ust. 10 ustawy o PIT

Dodane przepisy dotyczą sytuacji, w której w stosunku do tego samego podatnika w danym roku podatkowym przekroczony został limit dwóch milionów złotych, o którym mowa w art. 41 ust. 12, a w kwocie uzyskanych przez tego podatnika należności lub dochodów znajdują się płatności, od których nie został pobrany podatek zgodnie z art. 41 ust. 2a (dotyczy płatności, które są związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika posiadającego ograniczony obowiązek podatkowy). W takim przypadku płatnik zobowiązany jest do zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o kwocie i rodzaju wypłaconych należności, od których zgodnie z art. 41 ust. 2a nie został pobrany podatek. Dodane przepisy wskazują jakie dane należy zawrzeć w zawiadomieniu oraz terminy, w których zawiadomienie powinno zostać złożone.

- pkt 30 – dodawany rozdział 7b dotyczy zwrotu podatku z tytułu wypłaconych należności

Wprowadzony rozdział 7b (na który składają się przepisy dodanego art. 44f) określa zasady zwrotu podatku zapłaconego w związku z przekazaniem podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawieniem podatnikowi do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych, o których mowa w art. 41 ust. 12.

Tytułem wyjaśnienia ewentualnych wątpliwości należy odnotować, iż zwrot podatku, o którym mowa w projektowanym rozdziale 7b ustawy o PIT stanowi zwrot podatku w rozumieniu art. 3 pkt 7 Ordynacji podatkowej, z konsekwencją stosowania dla tego rodzaju zwrotu właściwych przepisów Ordynacji podatkowej.

Art. 44f ust. 1 przewiduje, iż zwrotu podatku, pobranego według zasad określonych w art. 41 ust. 12, dokonuje się stosując zwolnienia lub obniżone stawki podatku wynikające z przepisów szczególnych, w tym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczypospolita Polska.

Art. 44f ust. 2 wskazuje podmioty uprawnione do złożenia wniosku o zwrot podatku. Są nimi: podatnik podlegający w Rzeczypospolitej Polskiej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (spełniający warunki określone w tym przepisie), a także płatnik, który wpłacił podatek z własnych środków i w związku z tym poniósł ekonomiczny ciężar tego podatku. Przykładem tej ostatniej sytuacji (w której to płatnik może wystąpić o zwrot podatku) jest zawarcie w umowie klauzuli ubruttawiającej wynagrodzenie podatnika (usługodawcy) – zgodnie z tego rodzaju klauzulą, odbiorca należności (podatnik) uprawniony jest do otrzymania stałej kwoty wynagrodzenia za świadczenie wykonane na rzecz usługobiorcy (płatnika), w związku z czym to płatnik zobowiązany jest ponieść ekonomiczny ciężar ewentualnego podatku (podnosząc – ubruttawiając kwotę wynagrodzenia). Funkcjonowanie w obrocie klauzul takich jak opisana powyżej (co potwierdzają składane wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego), znanych także jako klauzule *net of tax*, potwierdza zasadność jednoznacznego przyznania płatnikom uprawnienia do wystąpienia o zwrot podatku.

Wniosek o zwrot podatku będzie zawierał oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku. Obowiązek złożenia takiego oświadczenia obowiązywać będzie także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniającej dokumentacji (art. 44f ust. 3).

Treść artykułu 44f ust. 4 wskazuje na dokumenty, które należy przedstawić składając wniosek o zwrot podatku. Wyliczenie z ust. 3 ma jednak charakter katalogu otwartego, co oznacza, iż organy mogą wymagać także dodatkowej dokumentacji potwierdzającej zasadność zwrotu podatku. Jednocześnie należy zauważyć, iż zakres wymaganej dokumentacji jest uzależniony od konkretnego przypadku (np. osoba nieprowadząca działalności gospodarczej nie jest zobowiązana do dostarczenia dokumentacji odnoszącej się do przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, o której mowa w ust. 4 pkt 5).

Przepis artykułu 44f ust. 5 stanowi, iż w sprawie zwrotu podatku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu. Na zasadzie wyjątku, jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji (art. 44f ust. 10). Jednocześnie ustawa przewiduje, iż w przypadku dokonania zwrotu podatku bez wydania decyzji, jeżeli zwrot był nienależny lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie takiego zwrotu podatku nie będzie wszczynane postępowanie w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Na wydanie decyzji, bądź na zwrot podatku bez wydania decyzji, ustawa określa termin 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku, przy czym do terminu tego nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie ustawa stanowi, iż termin na wydanie decyzji bądź na zwrot podatku bez wydania decyzji biegnie na nowo w przypadku złożenia zmienionego wniosku o zwrot podatku – od dnia wpływu zmienionego wniosku (art. 44f ust. 6).

Dodatkowo zastrzega się, że jeśli weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w podstawowym terminie (wynikającym z ww. wspomnianego art. 44f ust. 6 ustawy o PIT), organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego (art. 44f ust. 7). Art. 44f ust. 8 określa jakie w

szczegółności kryteria brane są pod uwagę przy weryfikacji zasadności wniosku o zwrot podatku (tytułem przykładu, czynności weryfikacyjne, które mogą uzasadnić przedłużenie terminu na zwrot podatku, mogą wiązać się z potrzebą wystąpienia do obcej jurysdykcji podatkowej z wnioskiem o przekazanie informacji na temat działalności podatnika prowadzonej w tej jurysdykcji a następnie oczekiwaniem na odpowiedź zwrotną). Z kolei 44f ust. 9 przewiduje możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej na terytorium państwa zamieszkania podatnika dla celów podatkowych w związku z dokonywaniem weryfikacji wniosku o zwrot podatku.

Art. 44f ust. 11 zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia struktury wniosku o zwrot podatku oraz zakres przekazywanych w nim danych wraz z objaśnieniami co do sposobu wypełnienia i złożenia wniosku, mając na celu umożliwienie identyfikacji podatnika oraz pouczenie wnioskodawcy o odpowiedzialności za fałszywe zeznania, a także mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 44f ust. 12 określa tryb postępowania z wnioskiem o zwrot podatku, do którego nie dołączono wymaganej dokumentacji. W takim przypadku organ wzywa wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 14 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku o zwrot podatku bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku o zwrot bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 44f ust. 13 określa zasady oprocentowania kwoty podatku. Zgodnie ze wskazanym przepisem, w przypadku przekroczenia 6-miesięcznego terminu na zwrot podatku, zwrócona kwota podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej.

Art. 44f ust. 14 określa tryb (sposób) zwrotu podatku. Zgodnie z tą regulacją, zwrot podatku dokonywany następował będzie wyłącznie na rachunek bankowy wnioskodawcy lub rachunek wnioskodawcy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. Jednocześnie zastrzeżono, iż w przypadku gdy zwrot podatku miałby zostać dokonany na rachunek wnioskodawcy prowadzony poza terytorium kraju, zwracana kwota jest pomniejszana o koszty dokonania zwrotu.

Art. 44f ust. 15 wskazuje, iż wniosek o zwrot podatku jest przesyłany urzędowi skarbowemu wraz z niezbędną dokumentacją za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. W ten sam sposób będzie też następowało uzupełnienie wniosku o zwrot podatku. Rozwiązanie takie ma na celu sprawniejsze procedowanie wniosków oraz objęcie informatyzacją coraz większą liczbę spraw prowadzonych przez urzędy skarbowe.

W treści ustępu 16 artykułu 44f wskazano na organ podatkowy właściwy w sprawach zwrotu podatku z tytułu wpłaconych należności. Zgodnie z regułą ogólną organem podatkowym właściwym w tych sprawach będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku nierezydentów, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Przepis ust. 17 wskazuje jednak na uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego odmienną właściwość miejscową organów podatkowych. Wydając rozporządzenie minister właściwy do spraw finansów publicznych kierować się ma celem sprawnego i efektywnego wykonywania zadań dotyczących zwrotu podatku. Dotychczasowa

praktyka dowodzi bowiem, że ponad połowa składanych informacji o dochodach osiągniętych przez nierezydentów wpływa w obrębie jednego województwa – mazowieckiego.

Projektowane przepisy o zwrocie podatku z tytułu wypłaconych należności są przepisami szczególnymi względem postanowień Ordynacji podatkowej dotyczących nadpłaty i jej zwrotu. W konsekwencji w ramach procedury zwrotu podatku z tytułu wypłaconych należności przepisy Ordynacji podatkowej znajdują zastosowanie jedynie w zakresie nieuregulowanym w przepisach ustawy o PIT i ustawy o CIT. Na gruncie ustawy o PIT zagadnienie to zostało uregulowane w projektowanym art. 44f ust. 18.

Art. 2 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o CIT)

- pkt 1 - uchylany ust. 15 w art. 1a ustawy o CIT

Przepis uchyla obowiązek publikowania przez podatkowe grupy kapitałowe w Monitorze Sądowym i Gospodarczym informacji o zarejestrowaniu i wykreśleniu takiej grupy.

- pkt 2 - dodawany pkt 6 w art. 3 w ust. 3 ustawy o CIT

Zmiana polega na wskazaniu *expressis verbis*, iż nowa kategoria dochodów (przychodów) jakim są dochody z niezrealizowanych zysków, określona w dodawanym Rozdziale 7a stanowi dochód (przychód) osiągnięty na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy o CIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy CIT Rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. podatku z tytułu wyjścia, exit tax). Zmiana analogiczna do przewidzianej w ustawie o PIT.

- pkt 3 – zmiany dotyczące art. 4a ustawy o CIT

Zmiany polegają na dodaniu w słowniczku definicji:

- **rzeczywistego właściciela** – motywy oraz charakter zmiany zostały opisane w części ogólnej niniejszego uzasadnienia,

- waluty wirtualnej, zdefiniowano ją poprzez odesłanie do definicji z ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723) – pkt 33,

- pożyczki papierów wartościowych (pkt 34), oraz

- ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

- pkt 4 - dodawany pkt 20 w ust. 1 art. 6 ustawy o CIT

Przepis rozszerza katalog podmiotów korzystających ze zwolnienia podmiotowego w podatku CIT na jednostki dozoru technicznego, o których mowa w ustawie z dnia 21 grudnia 2000 r. o dozorcze technicznym.

- pkt 5 – zmiany dotyczące art. 7 ustawy o CIT

lit. a - Zmiana w ust. 2 ma charakter dostosowawczy i związana jest z wprowadzanymi rozwiązaniami w zakresie instytucji tzw. Innovation Box oraz exit tax.

lit. b - Dodatkowo ust. 6 związane jest z regulacjami dotyczącymi skutków podatkowych wynikających ze zbycia walut wirtualnych. Analogicznie jak w ustawie PIT wyłączone zostało pomniejszanie dochodu o straty z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.

- pkt 6 - zmiany dotyczące art. 7b ustawy o CIT:

lit. a tiret pierwsze - zmiana dotycząca ust. 1 pkt 6 lit. a

Zmiana ma na celu wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych związanych z kwalifikowaniem do określonego źródła przychodów w podatku CIT przychodów z tytułu uzyskiwanych z praw wytworzonych przez podatników we własnym zakresie (z tytułu korzystania z tych praw lub ich zbycia). Po wprowadzeniu zmiany jednoznacznie przychody te nie będą klasyfikowane do przychodów z zysków kapitałowych, lecz do przychodów „operacyjnych”, co odpowiada ich charakterowi (przychody te są zasadniczo podstawowymi przychodami firm np. z branży IT tworzących programy komputerowe). Z kolei klasyfikacja tych przychodów do określonego źródła jest istotna w świetle możliwości skorzystania z ulgi na działalność badawczo-rozwojową.

lit. a tiret pierwsze - zmiana dotycząca ust. 1 pkt 6 lit. f

Zmiana określa, iż do przychodów z zysków kapitałowych będzie się uważać, przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej rozumianego jako wymiana waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar albo usługę. Wymiana waluty wirtualnej na inną walutę, tak jak w PIT będzie neutralna podatkowo, o czym stanowi dodawany art. 12 ust. 4 pkt 27 ustawy o CIT.

Wyjątek od powyższej zasady (dodawany ust. 3) przypisania dochodów związanych z walutami wirtualnymi do źródła zyski kapitałowe nie będzie dotyczyła podmiotów prowadzących działalność polegającą na świadczeniu usług w zakresie wymiany pomiędzy walutami wirtualnymi i środkami płatniczymi lub wymiany pomiędzy walutami wirtualnymi. Jest to rozwiązanie analogiczne do przewidzianego w ustawie o PIT.

lit. a tiret drugie – dodawany pkt 7 w ust. 1

Zmiana ma na celu zakwalifikowanie do dochodów z zysków kapitałowych dochodów z odsetek i dyskonta od pożyczek papierów wartościowych

lit. b - zmiana dotycząca ust. 2 art. 7b

Zmiana poszerza o domy maklerskie oraz Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych katalog podmiotów, do których nie będą miały zastosowanie przepisy nakazujące podział przychodów na źródła: zyski kapitałowe oraz pozostałe przychody (operacyjne). U tych podmiotów działalność finansowa stanowi podstawowy rodzaj działalności (działalność operacyjną), natomiast działalność inna niż finansowa generuje znikomy procent przychodów. Taka struktura przychodów wypacza wynik podatkowy z uwagi na przyjęty w ustawie o CIT klucz alokacji do obu źródeł przychodów kosztów pośrednich. Za objęciem domów maklerskich i KDPW regulacją z art. 7b ust. 2 przemawiają te same argumenty, które przesądziły o wyłączeniu z konieczności dokonywania podziału przychodów na źródła innych podmiotów już ujętych w tym przepisie (banki, ubezpieczyciele, SKOKi, instytucje finansowe).

lit. c – dodawany ust. 3 w art. 7b

Zmiana stanowi, iż podmioty prowadzące działalność polegającą na świadczeniu usług w zakresie wymienionym w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, podlegające kontroli organów informacji finansowej w rozumieniu tej ustawy przychody ze zbycia walut wirtualnych będą zaliczały do źródła innego niż zyski kapitałowe.

- pkt 7 - zmiana dotycząca art. 9 polegająca na dodaniu nowego ust. 2d

lit. a - Nowy ustęp 2d wprowadza obowiązek wyodrębnienia w prowadzonej ewidencji rachunkowej, składników majątkowych podlegających przeniesieniu poza terytorium RP i podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 36a ustawy o CIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. b – przepis wprowadza delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego zakres ewidencji jaką obowiązane są prowadzić działające na terytorium RP zagraniczne zakłady nierezydentów, o ile nie działają one w formie oddziału lub przedstawicielstwa.

- pkt 8 - zmiany dotyczące art. 12 ustawy o CIT

lit. a – dodawany pkt 12 w ust. 1 określa sposób obliczania dochodu z pożyczki papierów wartościowych.

lit. b tiret pierwsze - dodawana lit. e w pkt 8 ust. 4

Przepis ten przewiduje niezaliczanie do przychodów równowartości kwot stanowiących umorzone zobowiązania, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań będzie związane z bezzwrotną pomocą udzieloną bankowi, będącemu uczestnikiem IPS, pochodzącą ze środków funduszu pomocowego w ramach realizacji celów funkcjonowania IPS – w przypadku przejęcia albo nabycia przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) banku przez inny bank, będących uczestnikami tego systemu.

lit. b tiret drugie – dodawany pkt 27 w ust. 4

Przepis stanowi o tym, iż otrzymanie w zamian za walutę wirtualną innej waluty wirtualnej nie stanowi przychodu podatkowego; zgodnie z przyjętymi założeniami wymiana taka ma być neutralna podatkowo..

lit. c - zmieniający ust. 4ba zobowiązywał będzie podatników do rozpoznawania przychodu podatkowego również w przypadku zbycia wierzytelności (w tym tytułem aportu), w odniesieniu do których uprzednio utworzono rezerwę lub odpis tj. w przypadkach o których w art. 12 ust. 1 pkt 6 i 6a (poszerzenie zakresu odesłania o te przepisy). Zmiana poszerza zakres regulacji o te przypadki.

- pkt 9 - zmiany dotyczące art. 15 ustawy o CIT

lit. a - zmiany dotyczące ust. 1j dotyczą, omówionej w części dotyczącej zmian w ustawie o PIT, regulacji określającej wysokość kosztów uzyskania przychodów, jaka może być wykazana w związku z wniesieniem do spółki (będącej podatnikiem CIT) lub spółdzielni wkładu w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki oraz wierzytelności własnej uprzednio

zaliczonej do przychodów należnych. Przepisy obu ustaw o podatkach dochodowych są w tym zakresie analogiczne.

lit. b – zmiany dotyczące ustępu 1y dotyczą zasad ustalenia wartości składników majątku wchodzących w skład zagranicznego zakładu, które są przenoszone na terytorium RP. Zgodnie z postanowieniami art. 5 ust. 5 dyrektywy ATAD państwo przyjmujące przyjmuje wartość rynkową składnika majątku ustaloną dla celów opodatkowania, podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków, przez państwo członkowskie UE poprzedniej rezydencji podatnika lub poprzedniego miejsca położenia zakładu - jako wartość początkową tego składnika. W przypadku przeniesienia składników majątkowych z państwa trzeciego lub w sytuacji gdy ww. państwo członkowskie nie określi ich wartości, ustala się ją w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podatnika, niezaliczonej do kosztów i nie wyższej od wartości rynkowej tych składników majątku. Regulacja analogiczna do zmiany proponowanej w ustawie o PIT.

lit. c – dodawany ust. 1ya przewiduje odpowiednie stosowanie zasad określonych w ust. 1y do podatnika, który przeniósł na terytorium RP składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Regulacja analogiczna do zmiany proponowanej w ustawie o PIT.

lit. d – zmiana dotycząca ust. 1z przewiduje odpowiednie stosowanie zasad określonych w ust. 1 y i 1ya również do spółek europejskich i spółdzielni europejskich.

lit. e – dodawany ust. 4m przewiduje odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących korekty kosztu uzyskania przychodu w sytuacji orzeczenia korekty wartości rynkowej składnika majątku, określonej w państwie członkowskim Unii Europejskiej, z którego terytorium składniki te zostały przeniesione – jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że wartość ta jest zawyżona. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. f - uchylane ust. 9 i 10 zawierały regulacje, które zostały przeniesione do innych jednostek redakcyjnych lub zawierały się w nowo dodanych przepisach, co czyniło je zbędnymi.

lit. g – dodawane ust. 11-13

W przepisach tych, na analogicznych zasadach jak ustawie PIT, określono co stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz zasady potrącania tychże kosztów.

- pkt 10 - dodawany art. 15ba w ustawie o CIT

Dodawane przepisy dotyczą podatkowego rozliczania wierzytelności, w tym wchodzących w skład nabytego pakietu wierzytelności i są analogiczne do rozwiązania omówionego w części dotyczącej podatku PIT.

- pkt 11 - dodawany art. 15cb w ustawie o CIT

Przepis wprowadza rozwiązanie umożliwiające zaliczenie do kosztów podatkowych hipotetycznych kosztów pozyskania kapitału zewnętrznego, w przypadku gdy źródłem finansowania spółki są dopłaty wnoszone przez wspólników lub tzw. zyski zatrzymane.

Proponowane przepisy w tym zakresie mają na celu promowanie działań zmierzających do tworzenia w spółkach kapitałów samofinansowania, powstałych z zysku zatrzymanego oraz z dopłat wnoszonych przez wspólników. Według obowiązujących przepisów korzystniejszym podatkowo, co do zasady, rozwiązaniem dla podatników jest finansowanie działalności pożyczką, której koszty w postaci odsetek i innych opłat efektywnie obniżają podstawę opodatkowania. Proponowane rozwiązanie prowadzi do wyrównania podatkowych uprawnień związanych z finansowaniem zewnętrznym w postaci pożyczki oraz z tworzeniem kapitałów samofinansowania.

- pkt 12 - zmiany dotyczące art. 16 ustawy o CIT

lit. a tირet pierwsze, drugie, trzecie, piąte, szóste, siódme, ósme, jedenaste – zmiany dotyczące pkt 4, 6a, 8aa, 37 lit. c, 39a i 39b, 49, 51, 75 i 76

Zmiany te są analogiczne do zmian omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT.

lit. a tირet czwarte – zmieniający pkt 25 lit. c uściśla treść dotychczasowego przepisu poprzez jednoznaczne wskazanie, iż koszty uzyskania przychodów podlegają pomniejszeniu w bankach o stratę z tytułu, odpisanych jako nieściągalne, udzielonych po dniu 1 stycznia 1997r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, o ile ich nieściągalność została udokumentowana zgodnie z art. 16 ust. 2.

lit. a tირet dziewiąte – zmieniający pkt 58 poszerza zakres tego przepisu poprzez wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów) zwolnionych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 56 oraz na podstawie projektowanego przepisu art. 17 ust. 1 pkt 56a. Wykluczenie z kosztów uzyskania przychodów będzie zatem obejmowało zwolnione od podatku środki finansowe otrzymanych przez bank będący uczestnikiem systemu IPS, pochodzące z funduszu pomocowego, na realizację celów wymienionych w ustawie z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, w tym wpłaty na fundusz zasobowy, fundusz zapasowy lub fundusz rezerwowy oraz środki przekazywane przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny, o których mowa w pkt 56 w ust. 1 art. 17.

lit. a tირet dziesiąte - dodawany pkt 71a wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wpłaty na IPS dokonywane przez banki spółdzielcze zgodnie z ustawą o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających.

lit. b – dodawany ust. 1c

Celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących sposobu ustalania wysokości „wydatków na nabycie lub objęcie” udziałów w spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spółki osobowej do której podatnik wniósł wkłady niepieniężne, w dodanym w art. 16 nowym ust. 1c wskazane zostało, iż wydatki takie określać się będzie na podstawie poniesionych przez podatnika wydatków na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczonych do kosztów w jakiegokolwiek formie.

lit. c – f - zmiana dotycząca ust. 3b, 5 oraz dodawanych ust. 3j i 5a-5c

Przepisy te dotyczą zmian zasad zaliczania w koszty podatkowe wydatków związanych z użytkowaniem (eksploatacją) w firmie samochodów osobowych. Zawierają regulację analogiczną do przepisów omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT.

- pkt 13 – dodawany pkt 2a w ust. 2 art. 16b ustawy o CIT

Zmiana dotyczy określenia wartości firmy przeniesionej w ramach przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.

- pkt 14 - zmiana dotycząca art. 16c pkt 4 ustawy o CIT

Zmiana dotyczy zasad amortyzacji podatkowej wartości firmy przeniesionej w ramach przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.

- pkt 15 - zmiana dotycząca art. 16g ust. 1 ustawy o CIT

lit. a - zmiana brzmienia pkt 7 dotyczącego zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. b - zmiana polegająca na dodaniu nowego pkt 8 określającego sposób ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku podatnika, który przeniósł na terytorium RP składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej.

- pkt 16 - zmiana dotycząca art. 16i ustawy o CIT

Dodawany ust. 5a wyłącza możliwość obniżenia stawki amortyzacyjnej z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych przez podatnika będącego finansującym w przypadku leasingu samochodu osobowego w ramach umowy, o której mowa w art. 17b ustawy o CIT (tzw. leasing operacyjny). Zmiana analogiczna do zmiany w ustawie o PIT.

- pkt 17 - zmiany dotyczące art. 17 ustawy o CIT

lit. a tiret pierwsze - Zmiana umożliwi zwolnienie z podatku dochodowego dochodu z odpłatnego zbycia również udziału w nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Regulacja analogiczna do zmiany dotyczącej ustawy o PIT.

lit. a tiret drugie – dodawane pkt 50c przewiduje zwolnienie z opodatkowania odsetek oraz dyskonta od obligacji uzyskanych przez podatników CIT będących nierezydentami. Odnośnie kryterium pośredniego lub bezpośredniego posiadania łącznie nie więcej niż 10% wartości obligacji, a także odnośnie kryterium obowiązywania odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, aktualne są tu uwagi zawarte w części dot. art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT.

W dodawanym pkt 50d proponuje się ponadto wprowadzenie, w katalogu zwolnień od podatku, zwolnienia w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego (tzw. podatek u

źródła) od należności wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z zadaniem ustawowym, które bank centralny realizuje w interesie publicznym na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373) w zakresie zarządzania rezerwami dewizowymi.

Bank centralny realizuje funkcje centralnej bankowej instytucji dewizowej poprzez gromadzenie rezerw dewizowych, zarządzanie rezerwami dewizowymi oraz podejmowanie czynności bankowych i innych mających na celu zapewnienie bezpieczeństwa obrotu dewizowego i płynności płatniczej kraju. Rezerwy dewizowe służą wzmocnieniu wiarygodności finansowej RP, przez co przyczyniają się do obniżenia kosztu finansowania na rynkach globalnych oraz ograniczenia zmienności kursu złotego. Spełniają także inne funkcje, które są istotne z punktu widzenia interesu państwa, takie jak zabezpieczenie pokrycia zadłużenia zagranicznego czy importu. Realizując zadania związane z zarządzaniem rezerwami dewizowymi Narodowy Bank Polski dąży do zapewnienia wysokiego stopnia bezpieczeństwa inwestowanych środków oraz ich niezbędnej płynności, a przy spełnieniu tych kryteriów do maksymalizacji, w danych uwarunkowaniach rynkowych, stopy zwrotu z rezerw dewizowych wyliczanej w polskich złotych. Bariere dla realizacji tych celów, wpływającą na ograniczenie stosowanego przez bank centralny instrumentarium inwestycyjnego (rodzaje transakcji dopuszczone do stosowania przez Narodowy Bank Polski w ramach zarządzania rezerwami dewizowymi), może być opodatkowanie podatkiem u źródła podmiotów, z którymi Narodowy Bank Polski dokonuje operacje w związku z zarządzaniem rezerwami dewizowymi. W obecnym stanie prawnym w zakresie podatku u źródła, należności wypłacane na rzecz podmiotów zagranicznych przez bank centralny z tytułu operacji zawieranych w ramach gospodarki rezerwami dewizowymi, które zaliczają się do tytułów wymienionych w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podlegają obowiązkowi poboru zryczałtowanego podatku dochodowego. W konsekwencji, zgodnie z art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, bank centralny może być obowiązany do poboru podatku u źródła. Rozwiązanie takie ogranicza możliwości Narodowego Banku Polskiego w zakresie swobody zarządzania rezerwami dewizowymi, gdyż zawierane transakcje mogą skutkować płatnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem u źródła, a w efekcie wpływa na wzrost ponoszonych przez NBP kosztów (w tym administracyjnych związanych z pozyskiwaniem i aktualizowaniem certyfikatów rezydencji). Koszt podatku u źródła zwiększa kwoty płacone przez NBP, co ma bezpośredni wpływ na rentowność operacji zawieranych w ramach prowadzenia gospodarki rezerwami dewizowymi (w tym poprzez koszty utraconych korzyści w wyniku odstąpienia od transakcji). W określonych sytuacjach część umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje zwolnienie od podatku w państwie wypłacającego należności (w tym przypadku w Polsce), jednakże może to nastąpić po wypełnieniu przez obydwie strony transakcji obowiązków o charakterze informacyjnym oraz dokumentacyjnym, co zwiększa koszty obsługi transakcji, może skutkować ograniczeniem popytu na relacje transakcyjne z NBP i ostatecznie ogranicza możliwości prowadzenia gospodarki rezerwami dewizowymi. W celu uniknięcia wskazanych powyżej ograniczeń proponuje się zatem wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła przychodów, do których podatek ten ma zastosowanie, uzyskiwanych przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, wypłacanych przez Narodowy Bank Polski

w związku z operacjami dokonywanymi w ramach gospodarki rezerwami dewizowymi, na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373). Rozwiązanie takie przyczyni się do zwiększenia swobody prowadzenia przez Narodowy Bank Polski efektywnej gospodarki rezerwami dewizowymi.

lit. a tiret trzecie - projektowany pkt 56a wprowadza zwolnienie od podatku środków finansowych otrzymywanych przez bank zrzeszający albo jednostkę zarządzającą, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów określonych w ustawie o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, w tym bezzwrotne wpłaty na fundusz zasobowy, fundusz (kapitał) zapasowy lub fundusz rezerwowy.

lit. a tiret czwarte – zmiana dotycząca lit. b w pkt 57

Zmiana polega na poszerzeniu zakresu obecnego zwolnienia na odsetki od pożyczek udzielonych przez – podlegające nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowych – banki, w tym banki spółdzielcze lub skoki.

Za zasadne należy uznać wydzielenie z wyłączenia ze zwolnienia, określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ustawy o CIT odsetek od pożyczek udzielonych przez podlegające nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowych banki w tym banki spółdzielcze lub SKOKi. Można przyjąć, że udzielanie pożyczek przez te podmioty nie rodzi ryzyka optymalizacji, któremu miał przeciwdziałać ten przepis.

lit. a tiret piąte – dodawany pkt 60

Wprowadzane w pkt 60 zwolnienie dotyczy określonych dochodów uzyskiwanych w ramach umów offsetowych i zostało omówione w części dotyczącej podatku PIT.

lit. b - dodawane ust. 13 i 14 odnoszą się do projektowanego zwolnienia związanych z realizacją umów offsetowych i są analogiczne do regulacji omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT.

- pkt 18 - zmiana dotycząca art. 18 ustawy o CIT:

lit. a tiret pierwsze – zmiana dotycząca zdania wstępnego w ust. 1 ma charakter dostosowawczy i polega na uwzględnieniu regulacji dotyczącej *Innovation Box* (art. 24d) dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych (art. 22d) oraz dochodów z niezrealizowanych zysków jako odstępstwa od wyliczania podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 18 ust. 1.

lit. a tiret drugie – dodawany pkt 8 w ust. 1 wprowadza możliwość pomniejszenia w banku spółdzielczym dochodu do opodatkowania o 25% kwoty wniesionych roku podatkowym wpłat na system ochrony w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających. Warunkiem stosowanie pomniejszenia jest przekazanie odpowiadającego tym wpłatom zysku banku spółdzielczego na fundusze własne banku.

lit. b - dodawane ust. 8 i 9

Dodawany ust. 8 wskazuje, że podatnicy uzyskujący przychody z różnych źródeł przychodów mogą dokonywać odliczeń wskazanych w ust. 1 art. 18 ustawy o CIT w ustalonej przez siebie proporcji, przy czym odliczenie musi być dokonane w ramach obowiązujących limitów.

Zmiana proponowana w dodawanym ust. 9, przewiduje że bank spółdzielczy w przypadku braku możliwości dokonania za dany rok podatkowy odliczenia określonego w ust. 1 pkt 8 (tj. w sytuacji poniesienia stratę albo gdy wielkość dochodu jest niższa od kwoty przysługującego odliczenia) może dokonać tego odliczenia w zeznaniach za kolejne następujące bezpośrednio po sobie trzy lata podatkowe (do czasu wyczerpania).

- pkt 19 - zmiany dotyczące art. 19 ustawy o CIT

lit. a – zmiany w ust. 1

Proponowane rozwiązania dotyczą wprowadzenia (zastąpienia) obowiązującej obecnie stawki podatku CIT w wysokości 15% (przewidzianej dla małych podatników oraz podatników rozpoczynających prowadzenie działalności) stawką podatku w wysokości 9%. Podatek według tej stawki będą płacić podatnicy, których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczą wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro. Stosownego przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonywać się będzie według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Stawka podatku w wysokości 9% nie będzie mogła być stosowana do opodatkowania dochodów pochodzących z zysków kapitałowych.

lit. b – zmiana w ust. 1a

Zmiana polega na wprowadzeniu dodatkowego warunku wyłączonego możliwość stosowania niższej stawki podatku CIT przez podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Zakłada się, iż z możliwości takiej nie będą mogli korzystać podatnicy w roku rozpoczęcia działalności oraz w roku bezpośrednio po nim następującym, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony (oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym) zostało do podatnika wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przez podmiot wnoszący, przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwotę co najmniej 10 000 euro.

lit. c - dodawane ust. 1c- 1e

Zmiana dot. dodania ust. 1c polega na wyłączeniu możliwości stosowania niższej stawki podatku CIT przez podatnika, który dokona określonych działań restrukturyzacyjnych, tj. podziału spółki albo wniesienia tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro lub składniki majątku uzyskane przez podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników. W takiej sytuacji, podatnik nie będzie mógł korzystać z niższej stawki podatku w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

W dodawanych ust. 1d i 1e wprowadzono dodatkowe warunki stosowania 9% stawki podatku CIT. Będą nimi konieczność posiadania w danym roku podatkowym statusu małego podatnika, a także osiągnięcia w poprzednim roku podatkowym udziału kosztów uzyskania przychodów w przychodach na poziomie wyższym niż 67%. Warunki te nie będą miały zastosowania do podatników rozpoczynających działalność w ich pierwszym roku podatkowym, przy czym za podatnika rozpoczynającego działalność nie będą uznawane podmioty o których mowa w art. 19 ust. 1a (powstałe w wyniku wymienionych w tym przepisie działań restrukturyzacyjnych).

lit. d – uchylenie ust. 4

Uzasadnienie w zakresie tej zmiany zostało zawarte w części dot. projektowanego art. 58a Ordynacji podatkowej.

- pkt 20 – zmiana brzmienia art. 22c.

Zmienione i rozszerzone zostają przepisy szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zgodnie z częścią ogólną niniejszego uzasadnienia.

- pkt 21 – dodawany art. 22d ustawy o CIT.

Dodawany przepis reguluje opodatkowanie dochodów uzyskiwanych z odpłatnego zbycia tzw. kryptowalut (walut wirtualnych). Zasady rozliczania w podatku CIT dochodów z walut wirtualnych są analogiczne do przyjętych w ustawie o PIT.

Przepis określa stawkę podatku od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz określono co będzie traktowane jako dochód z tego tytułu (ust. 1 i 2). Wskazano także zasady stosowania stawek podatku z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (ust. 3).

Wprowadzono została także reguła stanowiąca, że dochód z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej nie będzie łączony z innymi dochodami.

W ust. 5 i 6 zawarto zasady przedstawiania dochodów i kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy CIT. pkt 21) zmiany dotyczące art. 24a ustawy o CIT.

- pkt 22 – zmiana dotycząca art. 24a ustawy o CIT

Zmiana dotycząca regulacji odnoszącej się do kontrolowanej spółki zagranicznej (CFC) jest analogiczna do zmian omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT.

- pkt 23 - dodawane art. 24d i 24e ustawy o CIT

Przepisy te regulują na gruncie ustawy o CIT instytucję tzw. *Innovation Box*, omówioną w części dotyczącej podatku PIT. Przepisy obu ustaw są w tym zakresie analogiczne.

- pkt 24 - dodawany rozdział 5a ustawy o CIT „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków”

Niniejszy punkt przewiduje wprowadzenie do ustawy o CIT nowego rozdziału pn. „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków”, w którym w sposób kompleksowy została

uregulowana kwestia opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątkowych, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Biorąc pod uwagę zakres ww. regulacji, wyodrębnienie nowego rozdziału wydaje się zabiegiem uzasadnionym i korzystnym z punktu widzenia czytelności aktu prawnego.

Rozdział 5a obejmuje 6 nowych jednostek redakcyjnych: art. 24f – 24k ustawy o CIT, które określają: podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia składników majątku lub miejsca siedziby (zarządu) poza terytorium RP i obowiązki podatników (art. 24f) sytuacje nie objęte powyższym opodatkowaniem (art. 24g i 24h), zasady odroczenia i rozłożenia płatności podatku na raty (art. 24i), zasady ustalania wartości składników majątku przenoszonych na terytorium RP (art. 24j), oraz upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania aktów wykonawczych określających wzory deklaracji i informacji przewidzianych ww. przepisami (art. 24k).

Art. 24f określa zasady opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia składników majątku lub miejsca siedziby (zarządu) poza terytorium RP. Przepisy te wdrażają art. 5 dyrektywy ATAD, mający na celu zapewnienie, aby w przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa, państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej.

Ust. 1 wskazuje stawkę podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Dochody te będą opodatkowane stawką 19%.

Ust. 2 wskazuje przypadki, w których powstaje obowiązek podatkowy z tytułu dochodów z niezrealizowanych zysków. Obowiązek ten powstaje wówczas, gdy dany składnik majątku, w tym przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa jest w sposób trwały przenoszony poza terytorium RP, przy czym przeniesienie to odbywa się w „obrębie” tego samego podatnika lub jest konsekwencją zmiany rezydencji podatkowej danego podatnika. Przesłanką zastosowania tej regulacji jest utrata przez Polskę prawa do opodatkowania, w związku z tym przeniesieniem (zmianą rezydencji) prawa do opodatkowania dochodów z przyszłego zbycia przenieszonego składnika majątku. Utrata tego prawa może mieć charakter całkowity – w przypadku gdy zawarta przez Polskę umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje wyłączne prawo do opodatkowania dochodu ze zbycia tego składnika majątku innemu państwu lub do unikania podwójnego opodatkowania tych dochodów ma zastosowania metoda wyłączenia – albo charakter częściowy – w przypadku stosowania metody zaliczenia.

Przepis ust. 3 poszerza, na potrzeby rozdziału, rozumienie pojęcia „składnik majątku” na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

Przepis ust. 4 na wzór dyrektywy ATAD wskazuje konkretne przypadki w których podatek od niezrealizowanych zysków znajduje zastosowanie. Ustęp 5 precyzuje z kolei, do jakich składników nie stosuje się exit tax w sytuacji zmiany rezydencji.

Dochód z niezrealizowanych zysków od składnika majątkowego został określony jako nadwyżka wartości rynkowej danego składnika nad jego wartością podatkową, ustalonych na

dzień przeniesienia (ust. 6). Doprecyzowanie, co należy rozumieć przez „dzień przeniesienia” zostało zawarte w ust. 7.

Ust. 8 wskazuje sposób określenia wartości rynkowej składnika majątku. Z kolei ust. 9 określa „wartość podatkową składnika majątkowego”, jako wartość, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został zbyty, niezaliczoną wcześniej do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie.

Ust. 10 wskazuje na możliwość oszacowania przez organ podatkowy wartości rynkowej składnika majątku (przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części), jeśli wartość zadeklarowana przez podatnika jest wartością zaniżoną w sposób nieuzasadniony ekonomicznie.

Ust. 11 określa podstawę opodatkowania, którą jest suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych od poszczególnych składników majątkowych podatnika.

Ust. 12 wskazuje na możliwość opodatkowania również składników majątku zakładu zagranicznego położonego w innym niż RP państwie, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje tzw. metodę zaliczenia przy ustalaniu dochodów z działalności gospodarczej. Przepis przewiduje również odliczenie eliminujące podwójne opodatkowanie, jakie może powstać przy łączeniu dochodów osiągniętych w Polsce i w innym kraju przy jednoczesnym opodatkowaniu majątku zakładu zagranicznego podatkiem typu exit tax.

Ust. 13 nakazuje odpowiednie stosownie przepisów o exit tax do nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku, oraz wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia, jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości lub w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Wskazane sytuacje w swoich skutkach są analogiczne do sytuacji objętych zakresem projektowanego ust. 2 art. 24g i mogą stanowić element działań ukierunkowanych na erozję podstawy opodatkowania w Polsce.

Ust. 14 reguluje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty podatku przez podatników dokonujących przeniesienia składników majątkowych poza terytorium RP. Deklarację o wysokości osiągniętego dochodu należy złożyć do 7 dnia poprzedzającego dzień przeniesienia składników majątkowych poza terytorium RP lub dzień zmiany rezydencji podatkowej i w tym terminie wpłacić podatek należny.

Ust. 15 i 16 doprecyzowują zasady odnoszące się do podatkowych grup kapitałowych oraz do spółek niebędących osobami prawnymi.

Art. 24g reguluje sytuację tymczasowego – na okres nie dłuższy niż 12 miesięcy – przeniesienia składników majątkowych, które jest dokonywane na potrzeby zarządzania płynnością, jako zabezpieczenie lub w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych, określonych prawem UE.

Ust. 2 reguluje obowiązek podatnika do wykazania w zeznaniu rocznym wartości przenoszonych składników majątku oraz przewidywanego terminu ich sprowadzenia ponownie na terytorium RP.

Ust. 3 i 4 regulują sytuację, gdy przed upływem terminu sprowadzenia składników majątkowych z powrotem na terytorium RP ustanie byt prawny podatnika, (np. w drodze likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot). Wówczas wartość składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio, jako składnik podlegający ponownemu sprowadzeniu na terytorium RP, podlega opodatkowaniu, zgodnie z przepisami ust. 1, a podatnik jest obowiązany złożyć deklaracje i wpłacić podatek należny do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania jego bytu prawnego. Jeśli działalność podatnika będzie kontynuowana np. poprzez zakład podmiotu przejmującego, przepis ust. 1 i 2 stosować się będzie odpowiednio.

Art. 24h określa przypadki, w których dochody z niezrealizowanych zysków podlegają zwolnieniu z opodatkowania. Przepis stanowi również, że do opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków nie będą mieć zastosowania zwolnienia i przesunięcia terminu opodatkowania, przewidziane w działalności gospodarczej.

Art. 24j określa zasady rozłożenia płatności podatku na raty. Przepis zastrzega, że okres rozłożenia na raty nie może przekroczyć 5 lat. Zgodnie z regulacją podatnik sam będzie decydował czy ureguluje podatek w całości w terminach powstania zobowiązania podatkowego, czy też wnioskuje do organu podatkowego o rozłożenie na raty całości podatku czy tylko jego części.

Ust. 1 przewiduje dla podatnika możliwość wystąpienia o rozłożenie na raty zapłaty podatku należnego od dochodów z niezrealizowanych zysków, pod warunkiem łącznego spełnienia przesłanek określonych w punktach 1 – 4.

Pkt 1 stanowi, iż przeniesienie składników majątku lub rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG, które jest stroną umowy zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń.

Zgodnie z pkt 2 podatnik powinien przedstawić zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaze, że nie istnieje realne ryzyko uchylania się od zapłacenia podatku należnego.

Ust. 2 wymienia przykładowe okoliczności i warunki, jakie organ podatkowy może uwzględnić przy ocenie, czy nie istnieje realne ryzyko uchylania się od zapłacenia podatku należnego przez podatnika, w przypadku jego rozłożenia na raty. Przepis nie zamyka katalogu okoliczności i warunków, jakie organ podatkowy może brać pod uwagę, przy ocenie tego ryzyka.

Ust. 3 stanowi, iż warunek przedstawienia zabezpieczenia uważa się za spełniony również w przypadku przedłożenia gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego przez dowolny podmiot będący polskim rezydentem. Warunkiem jest jedynie dobra kondycja majątkowa podmiotu gwarantującego lub dającego poręczenie.

Ust. 4 w pkt 1 – 4 wskazuje konieczne elementy decyzji o rozłożeniu zapłaty podatku od niezrealizowanych zysków na raty, którymi są:

- ustalenie opłaty prolongacyjnej od kwoty podatku, na okres wnioskowany przez podatnika, nie dłuższy niż 5 lat (pkt 1);
- zastrzeżenie, iż niedopełnienie przez podatnika określonych tym przepisem warunków skutkuje wygaśnięciem decyzji i postawieniem zobowiązania podatkowego w stan wymagalności (pkt 2);
- wskazanie skutków prawnych w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej (pkt 3);
- wskazanie skutków prawnych niewypełnienia przez podatnika obowiązków związanych z płatnością rat i opłaty prolongacyjnej (pkt 4).

Przepis ust. 5 przewiduje, że w przypadku rozłożenia zapłaty podatku na raty, podatnik zobowiązany jest do składania informacji o spełnieniu warunków wskazanych w ust. 1 pkt 4. Informację składa się na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego, w którym zapłata podatku została rozłożona na raty, do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję o rozłożeniu zapłaty podatku na raty. Informację należy złożyć w terminie do 7 dnia pierwszego miesiąca następnego roku kalendarzowego, którego dotyczy informacja.

Ust. 6 stanowi o właściwości naczelnika urzędu skarbowego dla podatnika zmieniającego rezydencje podatkową

Ust. 7 wskazuje, że rozłożenie podatku na raty, na warunkach określonych art. 26i nie stanowi pomocy publicznej.

Art. 24j ust. 1 przepis wskazuje na obowiązek informacyjny podatnika, który uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 36a. Podatnik obowiązany będzie dołączyć do zeznania, składanego za rok podatkowy informację o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa o wysokości wartości rynkowej tego składnika.

Ust. 2 wskazuje, że Informację należy złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wraz z dokumentem wydanym przez właściwy organ państwa poprzedniej rezydencji (miejsca położenia zakładu zagranicznego) potwierdzający wartość rynkową tego składnika.

Ust. 3 stanowi, że naczelnik urzędu skarbowego, na podstawie otrzymanej informacji, oraz ewentualnie innych zebranych dowodów w sprawie może wydać decyzję, w której określi inną wartość składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeżeli wartość zadeklarowana przez podatnika jest zawyżona w stosunku do faktycznej wartości rynkowej.

Art. 24k zawiera przepis upoważniający ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego wzory deklaracji i informacji, o których mowa w art. 24a ust. 12 i w art. 24j ust. 1, wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.

- pkt 25 - dodawane ust. 1f i 1g w art. 25 ustawy o CIT

Zmiany przepisu regulującego sposób wpłacania zaliczek odnoszą się do regulacji dotyczącej stawki 9% CIT. Wprowadzają one rozwiązanie polegające na tym, iż podatnicy uprawnieni do stosowania niższej stawki (mali podatnicy oraz rozpoczynający działalność) mogą płacić zaliczki przy uwzględnieniu tej niższej stawki, lecz jedynie do momentu, w którym ich przychody w bieżącym roku podatkowym nie przekroczą kwoty 5 mln zł. Po przekroczeniu tego progu dalsze zaliczki będą musiały być obliczane przy zastosowaniu stawki podstawowej.

- pkt 26 - zmiany dotyczące art. 26 ustawy o CIT

lit. a – zmiana w ust. 1

Celem zmiany jest doprowadzenie do stanu, w którym dotychczasowe zasady rozliczania podatku u źródła (tj. możliwość zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku już przy wypłacie należności do podatnika) stosuje się dla wypłat z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT jedynie wówczas, gdy kwota tych wypłat nie przekroczy dla tego samego podatnika kwoty dwóch milionów złotych w obowiązującym u wypłacającego należności roku podatkowym.

W przepisie tym doprecyzowano również normatywnie – istniejący również obecnie – obowiązek płatnika dochowania staranności w ramach weryfikowania uprawnienia do zastosowania preferencji podatkowych w momencie wypłaty należności. Szerzej zagadnienie to omówione zostało w części poświęconej zmianom do ustawy o PIT.

lit. b - dodawany ust. 1aa – 1ad

Dodanie art. 26 ust. 1aa-1ac ustawy o CIT

Zmiana ma charakter analogiczny do nowelizacji przepisów art. 41 ust. 18-20 ustawy o PIT (zob. uzasadnienie do tej części ustawy).

Dodanie art. 26 ust. 1 ad ustawy o CIT

W związku z wprowadzeniem do ustawy o CIT zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 50d, celowe jest dodanie także przepisu wyłączającego obowiązek pobierania podatku przez Narodowy Bank Polski w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50d.

lit. c i lit. d – zmiana w ust. 1c i ust. 1f

Po dokonanej nowelizacji, zwolnienia przewidziane w art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 stosowane będą jedynie jeżeli nie zostanie przekroczony limit dwóch milionów złotych, o którym mowa a ust. 1. Po przekroczeniu tej kwoty konieczna będzie zapłata podatku bądź

wystąpienie o opinię o stosowaniu zwolnienia. Należy podkreślić, iż badając przekroczenie limitu dwóch milionów złotych, o którym mowa w ust. 1, należy wziąć pod uwagę wszystkie wypłaty z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, nie zaś jedynie kwotę wypłat z tytułów, do których stosuje się zwolnienia z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4.

lit. e – zmiana w ust. 1g

Zgodnie ze zmianą, dodatkowym warunkiem stosowania zwolnień z podatku, do których odnosi się art. 26 ust. 1g, dla należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, będzie nieprzekroczenie limitu, o którym mowa w ust. 1, tj. kwoty dwóch milionów złotych należności wypłaconych dla tego samego podatnika z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności.

lit. f – dodawane ust. 1n i 1o

Przepis ust. 1n ma na celu usankcjonowanie korzystania przez podatników i płatników z kopii certyfikatów rezydencji. Posługiwanie się takimi kopiami na masową skalę ma miejsce w szczególności w przypadku usług świadczonych przez podmioty z branży cyfrowej, które udostępniają je np. na swoich stronach internetowych. Z uwagi na charakter tych podmiotów, świadczących usługi na masową skalę autentyczność danych zawartych w takich dokumentach nie budzi wątpliwości. Celem zabezpieczenia interesów fiskalnych związanych z potencjalnymi nadużyciami przepis ten będzie miał zastosowanie do płatności nieprzekraczających w skali roku kalendarzowego (na rzecz pojedynczego podmiotu) kwoty 10 000 zł.

Dodawany ust. 1o wyłącza stosowania warunku, o którym mowa w art. 26 ust. 1d ustawy o CIT, w odniesieniu do Narodowego Banku Polskiego w zakresie należności wypłacanych przez Narodowy Bank Polski na rzecz polskich oddziałów zagranicznych banków lub innych instytucji finansowych, utworzonych zgodnie z odrębnymi przepisami, w związku z zadaniem konstytucyjno-ustawowym w zakresie prowadzenia polityki pieniężnej, realizowanym na podstawie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483) oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373).

Bank centralny odpowiada za wartość polskiego pieniądza. Przysługuje mu wyłączne prawo realizowania polityki pieniężnej. W tym celu Narodowy Bank Polski kształtuje podaż pieniądza oraz działalności kredytowej. Funkcja ta realizowana jest poprzez stosowanie różnych instrumentów polityki pieniężnej, których adresatem są także - obok krajowych banków i innych instytucji finansowych - utworzone na podstawie odrębnych przepisów polskie oddziały zagranicznych banków lub innych instytucji finansowych, będące zagranicznymi zakładami w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy o CIT.

W obecnym stanie prawnym, w zakresie podatku u źródła, należności wypłacane na rzecz polskich oddziałów zagranicznych banków lub innych instytucji finansowych przez bank centralny z tytułu operacji dokonywanych w ramach polityki pieniężnej, które zaliczają się do tytułów wymienionych w art. 21 ustawy o CIT, nie podlegają obowiązkowi poboru zryczałtowanego podatku dochodowego pod warunkiem posiadania przez Narodowy Bank

Polski dokumentacji, o której mowa w art. 26 ust. 1d ustawy o CIT. Jednocześnie z odrębnych przepisów wynika, iż należności te związane są z polskimi oddziałami zagranicznych banków lub innych instytucji finansowych, w związku z czym podmioty te, jako podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, obowiązani są do samodzielnego rozliczania podatku od dochodów uzyskiwanych z tytułu operacji zawieranych z NBP w ramach polityki pieniężnej. W konsekwencji, stosowanie wobec NBP wymogu dokumentacyjnego, o którym mowa w art. 26 ust. 1d ustawy o CIT, jest zbędne. W celu wyeliminowania ponoszonych przez NBP kosztów, w tym administracyjnych, związanych z pozyskiwaniem i aktualizowaniem certyfikatów rezydencji oraz oświadczeń dotyczących związku należności wypłacanych w ramach prowadzenia polityki pieniężnej z działalnością polskich oddziałów zagranicznych banków lub innych instytucji finansowych, proponuje się powyższą zmianę. Rozwiązanie takie przyczyni się do ograniczenia kosztów prowadzenia przez Narodowy Bank Polski polityki pieniężnej.

lit. g – zmiana w ust. 2c

Zmiana ma charakter analogiczny do nowelizacji przepisów art. 41 ust. 4d oraz ust. 10 ustawy o PIT (zob. uzasadnienie do tej części ustawy).

lit. h – dodawane ust. 2e – 2l

Dodanie art. 26 ust. 2e ustawy o CIT

Zgodnie z dodaną regulacją, w przypadkach, gdy kwota należności wypłaconych temu samemu podatnikowi z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT przekroczy w obowiązującym u wypłacającego należności roku podatkowym łącznie kwotę dwóch milionów złotych, płatnik zobowiązany jest do pobrania podatku od nadwyżki tych wypłat ponad ten próg, z zastrzeżeniem ust. 2f. Podatek pobiera się (od nadwyżki wypłaconych należności ponad kwotę dwóch milionów złotych) według stawek podstawowych, przewidzianych w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, tj. bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 41 ust. 12 updof.

Dodanie art. 26 ust. 2f

Zgodnie z ustawy o CIT z dodanym art. 26 ust. 2f obowiązek przewidziany w ust. 1e stosowany będzie do podmiotów wymienionych w ust. 3d.

Dodanie art. 26 ust. 2g - 2h

Zgodnie z dodanym art. 26 ust. 2g, w przypadku przekroczenia limitu dwóch milionów złotych, o którym mowa w ust. 1 (zatem biorąc pod uwagę wszystkie wypłaty z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1), możliwe jest stosowanie zwolnień z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b. Zgodnie z ust. 2h zwolnienie jednak nie powinno zostać zastosowane, jeżeli z informacji posiadanej przez wypłacającego należności, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, wynika, że podatnik, którego dotyczy opinia o

stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3 – 9, art. 22 ust. 4 – 6 lub stan faktyczny nie odpowiada przedstawionemu w tej opinii.

Dodanie art. 26 ust. 2i ustawy o CIT

Celem art. 26 ust. 2i jest uregulowanie sytuacji, w których rok podatkowy wypłacającego jest krótszy bądź dłuższy niż 12 miesięcy. W takim przypadku limit dwóch milionów złotych, o którym mowa w art. 26 ust. 1 odpowiednio zmniejsza się bądź zwiększa, stosownie długości trwania tego roku podatkowego.

Dodanie art. 26 ust. 2j ustawy o CIT

Uzasadnieniem wprowadzenia ust. 2j jest potrzeba określenia tego w jaki sposób nowe zasady rozliczania podatku u źródła mają zastosowanie w przypadku, gdy wypłacający należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 nie posiada roku podatkowego (np. spółka osobowa niebędąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych). W takim przypadku należy odwołać się do obowiązującego u tego wypłacającego roku obrotowego, a w razie jego braku, do obowiązującego u tego wypłacającego innego okresu o cechach właściwych dla roku obrotowego, nie dłuższego jednak niż 23 kolejne miesiące.

Dodanie art. 26 ust. 2k ustawy o CIT

Nowelizacja wskazuje na kurs, przy użyciu którego należy przeliczać wypłaty w walucie obcej dla potrzeb ustalania przekroczenia progu dwóch milionów złotych, po przekroczeniu którego obowiązują zmienione zasady rozliczania podatku u źródła.

Dodanie art. 26 ust. 2l ustawy o CIT

Dodany przepis wprowadza domniemanie przekroczenia progu dwóch milionów złotych w przypadku braku możliwości ustalenia wysokości wypłaconych należności (motywy wprowadzenia domniemania – zob. uzasadnienie do art. art. 41 ust. 4h ustawy o PIT).

lit. i – zmieniający ust. 3

Projektowany przepis nadaje nowe brzmienie zdaniu pierwszemu w ust. 3 art. 26 i zawiera propozycję zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego, w przypadku dochodów powstałych w związku z przekazaniem na kapitał zakładowy kwot z innych kapitałów. Zmiana ta jest podyktowana tym, iż w niektórych sytuacjach płatnik podatku nie jest w stanie obiektywnie ustalić kto jest posiadaczem jego akcji na moment opodatkowania dochodów z tego tytułu (np. w przypadku spółek notowanych na giełdzie). Proponuje się, aby w takich sytuacjach wpłata następowała do Naczelnika Urzędu Skarbowego właściwego dla płatnika. Właściwość taka już funkcjonuje w ustawie o PIT.

Ponadto, zmiana w ust. 3 art. 26 precyzuje termin wpłacenia przez płatnika należnego podatku pobranego według zmienionych zasad (podatek podlega wpłacie w tym samym terminie, w którym zostałby wpłacony w przypadku pobrania go na gruncie dotychczasowych przepisów, tj. z zastosowaniem *relief at source*).

lit. j – dodawane ust. 3e -3f

Dodanie art. 26 ust. 3e oraz 3f ustawy o CIT

Dodane przepisy mają charakter analogiczny do przepisów art. 42 ust. 9 oraz ust. 9a ustawy o PIT (zob. uzasadnienie do ustawy o PIT).

Dodanie art. 26 ust. 3g ustawy o CIT

Zgodnie z wprowadzonym przepisem, do wypłat, od których nie pobrano podatku u źródła w związku z obowiązywaniem ust. 1a, stosuje się odpowiednio wymóg składania zawiadomień przewidziany dla wypłat, o których mowa w ust. 1d (a więc dla związanych z położonym na terenie Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika).

lit. k – zmieniany ust. 7

Zmiana ma na celu doprecyzowanie, iż stosowanie reguły z ust. 7 dotyczy także przypadków regulowanych nowowprowadzonymi przepisami.

lit. l – dodawane ust. 7a – 7f

Dodanie art. 26 ust. 7a ustawy o CIT

Dodany ust. 7a dotyczy sytuacji analogicznej do przewidzianej w art. 41 ust. 12 ustawy o PIT (zob. uzasadnienie do ustawy o PIT).

Dodanie art. 26 ust. 7b-7f ustawy o CIT

Dodawane do art. 26 ustawy o CIT ustępy 7b-7e stanowią odpowiednik art. 41 ust. 13-16 ustawy o PIT. Przepisy te regulują uproszczenie, tj. możliwość stosowania mechanizmu *relief at source* w oparciu o złożone przez płatnika oświadczenie. Ustęp 7f dotyczy uprawnienia do wydania rozporządzenia (odpowiednik art. 41 ust. 17 ustawy o PIT). Szczegółowy opis tych przepisów przedstawiony został w uzasadnieniu do ustawy o PIT pkt 28

- pkt 27 - dodawany art. 26b

W celu umożliwienia podatnikom korzystania ze zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT po przekroczeniu kwoty, o której mowa w art. 26 ust. 1 tej ustawy, przewiduje się możliwość uzyskania opinii o stosowaniu zwolnienia, po spełnieniu ustawowych wymogów i złożeniu wniosku do organu podatkowego (art. 26b ust. 1 ustawy o CIT).

Opinia o stosowaniu zwolnienia powodować będzie prawo do niepobierania podatku u źródła jedynie w zakresie dochodów korzystających ze zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Oznacza to, że w sytuacji gdy płatnik dysponować będzie tą opinią w stosunku do danego podatnika, ale wypłacać będzie na jego rzecz należności, które nie są objęte ww. zwolnieniami (np. płatnik wypłacać będzie należności za usługi niematerialne, które w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania traktowane będą jako zyski przedsiębiorstwa) i nastąpiło przekroczenie kwoty, o której mowa w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT (a więc z uwzględnieniem kwot wypłaconych z tytułów, w stosunku do których została wydana opinia o stosowaniu zwolnienia), płatnik zasadniczo zobowiązany będzie do pobrania podatku u źródła od takich należności, tj. zastosowanie znajdzie w tym przypadku reguła przewidziana w art. 26 ust. 2e ustawy o CIT. Ewentualnie,

płatnik zdecydować może się na skorzystanie z uproszczenia zawartego w projektowanym art. 26 ust. 7b ustawy o CIT, tj. złożenia do organu podatkowego stosownych oświadczeń.

Na podstawie delegacji ustawowej, wzór wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia określi, w drodze rozporządzenia, minister właściwy do spraw finansów publicznych, wraz z objaśnieniami co do sposobu wypełnienia i złożenia, wskazując w objaśnieniach zakres informacji i dokumentów, które powinny być składane wraz z wnioskiem, mając na celu potwierdzenie spełniania przez podatnika ustawowych warunków do zwolnienia oraz pouczenie wnioskodawcy o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

W przypadkach określonych w art. 26b ust. 3 organ podatkowy odmówi wydania opinii o stosowaniu zwolnienia. Do przesłanek odmowy wydania opinii należą (wystarczy spełnienie jednej z przesłanek, aby organ podatkowy odmówił wydania opinii o stosowaniu zwolnienia):

- niespełnienie przez podatnika warunków określonych dla zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz w art. 22 ust. 4 ustawy, a więc warunków określonych w art. 21 ust. 3 – 9 lub w art. 22 ust. 4 – 6 ustawy o CIT. Wprowadzenie tej przesłanki ma charakter oczywisty – opinia o stosowaniu zwolnienia nie może zostać wydana w przypadku stwierdzenia braku podstaw do przyznania zwolnienia z podatku.
- istnienie uzasadnionych wątpliwości, co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności. Na podstawie tej przesłanki, organy podatkowe uprawnione będą do weryfikacji wiarygodności dostarczonej im dokumentacji oraz oświadczenia podatnika o spełnieniu kryterium rzeczywistego właściciela należności. Rozwiązanie to podyktowane jest możliwością wykorzystania do nadużyć podatkowych np. podmiotów nowopowstałych, o nieudokumentowanej historii podatkowej, bądź zarejestrowanych w jurysdykcjach uznawanych za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową lub faktycznie nieudzielających informacji podatkowych na wnioski polskich władz. W takich przypadkach należy wyposażyć organy w możliwość kwestionowania – w przypadku zaistnienia uzasadnionych wątpliwości – prawdziwości dokumentacji dostarczonej wraz z wnioskiem o zwrot podatku.
- istnienie uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub art. 22c ustawy o CIT. Uszczelniając system podatkowy w zakresie opodatkowania podatkiem u źródła, przewiduje się prawo organów podatkowych rozpatrujących wnioski o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia do weryfikacji całej struktury faktycznej i prawnej, w ramach której zastosowanie miałyby znaleźć zwolnienie z art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, pod kątem jej rzeczywistego celu oraz charakteru. W konsekwencji, organy zostają wyposażone w prawo do odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku istnienia uzasadnionego przypuszczenia, iż w zakresie obejmującym tę opinie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub art. 22c ustawy o CIT (a więc

- z zastosowaniem przepisów regulujących ogólną lub szczególną klauzulę unikania opodatkowania).
- istnienie uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o CIT nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju miejsca siedziby tego podatnika dla celów podatkowych. Wprowadzenie tej przesłanki także podyktowane jest potrzebą ochrony polskiego systemu podatkowego przed działaniami sztucznymi, polegającymi na tworzeniu struktur wykorzystujących podmioty pośredniczące z innych jurysdykcji podatkowych jedynie w celu uzyskania nieuprawnionej korzyści podatkowej.

Odmowa wydania opinii o stosowaniu zwolnienia będzie zawierała pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 26b ust. 4).

Zgodnie z art. 26b ust. 5, opinię o stosowaniu zwolnienia wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej.

Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlegać ma opłacie stanowiącej dochód budżetu państwa. Ustawa określa termin oraz wysokość wnoszonej opłaty (art. 26b ust. 6). Opłatę należy wpłacić na rachunek organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Wysokość opłaty jest natomiast uzależniona od sumy należności oraz dochodu (gdy nie dochodzi do wypłaty należności), które mają być wypłacone (lub osiągnięte – w przypadku dochodu niewiążącego się z wypłatą należności) w trakcie najbliższych 12 miesięcy od dnia złożenia wniosku o wydanie opinii z tytułów, których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1. Opłata wynosić ma 0,5% tak określonej sumy należności oraz dochodu, nie więcej jednak niż 30 000 zł. Podstawą do określenia sumy należności oraz dochodu, wypłaconych lub osiągniętych w trakcie najbliższych 12 miesięcy od dnia złożenia wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia, będą istniejące umowy lub inne stosunki prawne. W przypadku braku możliwości określenia wysokości opłaty zgodnie z zasadami wskazanymi powyżej, opłata za wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia wynosić będzie 20 000 zł.

Art. 26b ust. 7 określa przypadki, w których opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa. Skutek taki wystąpi:

- z upływem 36 miesięcy od dnia wydania opinii (celem tego rodzaju normy jest zweryfikowanie, po relatywnie długim okresie, przesłanek uprawniających do stosowania zwolnienia z podatku);
- w przypadku gdy organ podatkowy został poinformowany o istotnej zmianie okoliczności faktycznych mogących mieć wpływ na stosowanie zwolnienia z podatku (do czego zobowiązuje art. 26b ust. 8) – opinia wygasa wówczas ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin, w jakim na podstawie art. 26b ust. 8 należało powiadomić organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności;
- z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3 – 3c oraz w art. 22 ust. 4 – 6, jeśli wnioskodawca nie poinformował

organu podatkowego o tym fakcie mimo takiego obowiązku wynikającego z art. 26b ust. 8.

Art. 26b ust. 8 obliguje wnioskującego o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia do informowania organu podatkowego o zmianie okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na korzystanie ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4. Jeżeli to podatnik będzie zobowiązany do spełnienia powyższego obowiązku informacyjnego, podatnik powinien jednocześnie poinformować płatnika o takiej istotnej zmianie okoliczności.

Art. 26b ust. 9 zawiera odesłanie do odpowiedniego stosowania – w zakresie nieuregulowanym przepisami dot. wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia – określonych przepisów art. 28b, dotyczących zwrotu podatku u źródła.

Ostatni ustęp projektowanego artykułu 26b wskazuje na organ podatkowy właściwy w sprawach opinii o stosowaniu zwolnienia. Podobnie jak w przypadku spraw dotyczących zwrotu podatku, reguła ogólna wskazuje, że organem podatkowym właściwym w tych sprawach będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku nierezydentów, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Projektowany przepis zawiera jednak uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego odmienną właściwość miejscową organów podatkowych. Wydając rozporządzenie minister właściwy do spraw finansów publicznych kierować się ma celem usprawnienia postępowania w sprawach opinii o stosowaniu zwolnienia oraz koniecznością zapewnienia jednolitości podejścia w tych sprawach. Uprawnienie do wydania rozporządzenia odmiennie regulującego kwestię właściwości miejscowej w tym zakresie wynika z dotychczasowej praktyki. Okazuje się bowiem, że ponad połowa składanych informacji o przychodach (dochodach) osiąganych przez nierezydentów (formularze IFT) wpływa w obrębie jednego województwa – mazowieckiego. Można z dużą dozą prawdopodobieństwa przyjąć, że podobnie wyglądać będzie rozkład wniosków o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia. Właściwym rozwiązaniem okazać się więc może stworzenie wyspecjalizowanego urzędu do obsługi zarówno wniosków o zwrot podatku i wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia. Obie te instytucje stosowane będą bowiem z zastosowaniem praktycznie jednolitych kryteriów oceny.

- pkt 28 - dodawany „Rozdział 6a”

Dodane przepisy mają charakter analogiczny do przepisów wprowadzonego rozdziału 7b w ustawie o PIT (zob. uzasadnienie do tej części ustawy o PIT).

Art. 3 – zmiany w ustawie Ordynacja podatkowa

Zmiany w Ordynacji podatkowej zostały omówione w częściach uzasadnienia odnoszących się do poszczególnych zagadnień.

Art. 4 – zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

Zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wynikają ze zmian w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i zostały przedstawione, w uzasadnieniu traktującym o tych zmianach.

Art. 5 – zmiany w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (ustawa o ryczałcie)

- pkt 1 - zmiana dotycząca art. 9 ust. 4 ustawy o ryczałcie

Zmiana upraszcza zasady wyboru opodatkowania przychodów z najmu prywatnego. O sposobie opodatkowania przychodów z najmu prywatnego (według skali podatkowej lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych) podatnik zdecyduje dokonując pierwszej wpłaty na podatek dochodowy.

Zmieniony art. 9 ust. 4 ustawy o ryczałcie wprost uznaje za równoznaczne z dokonaniem wyboru opodatkowania przychodów, osiąganych z tytułu najmu prywatnego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na dany rok podatkowy, pierwszą w roku podatkowym wpłatę na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych z tego tytułu. Jeżeli pierwszy taki przychód podatnik osiągnie w grudniu roku podatkowego, to złożenie zeznania PIT-28 będzie równoznaczne z dokonaniem wyboru.

- pkt 2 - zmiana dotycząca art. 15 ust. 3 ustawy o ryczałcie

Zmiana polega na likwidacji obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów przez podatników osiągających przychody z najmu prywatnego i korzystających z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w przypadku, gdy wysokość przychodów nie wynika z umowy najmu zawartej w formie pisemnej. Wysokość przychodów ustalana będzie na podstawie dowodów potwierdzających ich otrzymanie, np. przelewu na rachunek wynajmującego.

- pkt 3 - zmiana dotycząca art. 21 ust. 1k ustawy o ryczałcie

Zmiana dostosowawcza do zmian wprowadzonych w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646). Ustawa ta, w art. 23, wprowadziła możliwość zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę wpisanego do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, na czas nieokreślony albo określony, nie krótszy jednak niż 30 dni. Stąd konieczne stało się dostosowanie obowiązujących regulacji w tym zakresie w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Art. 6 – zmiany w ustawie – Kodeks karny skarbowy

Projektowana ustawa wprowadza sankcje na podstawie kodeksu karnego skarbowego w odniesieniu do przepisów regulujących obowiązek przekazywania informacji podatkowych oraz zmian w systemie poboru podatku u źródła. Z uwagi na fakt, że artykuł 56a dotyczący nieprawdziwych oświadczeń lub zatajenia prawdy odnosi się wyłącznie do podatnika, biorąc pod uwagę efekt złożenia przez płatnika oświadczenia – tj. możliwość zastosowania na moment wypłaty mechanizmu *relief at source* – zdecydowano się na wprowadzenie artykułu 56c, który sankcjonować będzie nieprawdziwe oświadczenia lub zatajenie prawdy przez

płatnika. Sankcja przewidziana w art. 56c jest tożsama do sankcji zwartej w art. 56 kodeksu karnego skarbowego.

Wprowadzając obowiązek raportowania schematów podatkowych zdecydowano się na wprowadzenie możliwości orzeczenia przez sąd środka karnego zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Zmiana dotyczy dodania do przepisów kodeksu karnego skarbowego nowego art. 80e, zgodnie z którym karze grzywny do 720 stawek dziennych będzie podlegał ten, kto nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym, albo przekazuje informacje po terminie, lub nie przekazuje właściwemu organowi danych dotyczących podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazuje je terminie. Tej samej karze podlegać, będzie osoba, która nie składa informacji, o której mowa w art. 86j ustawy Ordynacja podatkowa. Karze grzywny do 720 stawek dziennych podlegać będzie, kto wbrew obowiązkowi nie przekazuje właściwemu organowi danych, o których mowa w art. 86d § 4 ustawy Ordynacja podatkowa lub przekazuje dane nieprawdziwe. Posługiwanie się unieważnionym NSP podlegać będzie karze do 240 stawek dziennych. W wypadku mniejszej wagi, sprawca powyższych czynów zabronionych może podlegać karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 7 – zmiany w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych

Proponowane zmiany w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych dotyczą opodatkowania umów pożyczek zawieranych między osobami innymi niż zaliczanymi do I grupy podatkowej, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn. W związku z tym, że zapłata podatku od czynności cywilnoprawnych polega na jego samoobliczeniu, w celu zachęcenia podatników do wywiązywania się z obowiązku zapłaty podatku proponuje się obniżenie stawki podatku od umów pożyczek z 2 % do 0,5 %. Proponowana stawka 0,5 % od umów pożyczek będzie zrównana ze stawką od pożyczek udzielanych spółkom osobowym przez wspólników. Obniżenie obciążeń fiskalnych od umów pożyczek przyczyni się do wzrostu koniunktury, zawierania większej liczby transakcji i inwestowania, w szczególności przez przedsiębiorców rozpoczynających działalność gospodarczą.

Ponadto, proponuje się zmiany w zakresie umów pożyczek zwolnionych od podatku od czynności cywilnoprawnych przez zastąpienie obecnego zwolnienia tych umów do określonego limitu (w ciągu 3 lat do 5 tys. zł od jednego podmiotu, a od wielu podmiotów do 25 tys. zł), zwolnieniem drobnych pożyczek, których kwota (wartość) nie przekracza tysiąca złotych. Pożyczki do tej wartości nie wymagają zachowania formy dokumentowej w świetle przepisu art. 720 § 1 Kodeksu cywilnego i przekazywane są, co do zasady, na podstawie ustnej umowy i niejednokrotnie w gotówce. Zwolnienie pożyczek do tej kwoty jest zatem uzasadnione. Z tytułu pożyczki zwolnionej od podatku, pożyczkobiorca nie będzie zobowiązany także do złożenia deklaracji z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych naczelnikowi urzędu skarbowego.

Art. 8 – zmiany w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

Zmiana zakłada uwzględnienie w dochodach własnych gminy wpływów z dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania.

Art. 9 – zmiana w ustawie z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności

Zmiana uchyla zawartą w art. 14 ust. 5 tej ustawy delegację do wydania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia w sprawie wzoru formularza CIT-VC.

Art. 10 – zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej

Zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej zostały omówione w częściach uzasadnienia odnoszących się do poszczególnych zagadnień.

Art. 11 – zmiana w ustawie dnia 16 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym

Na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym Agencja Rozwoju Przemysłu SA (ARP SA) przejęła uprawnienia i obowiązków Skarbu Państwa w odniesieniu do umów zawartych przez ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa. Na realizację tych umów ARP otrzymała środki finansowe, o których mowa w art. 117 ustawy wprowadzającej w/w ustawę (w wysokości równej zobowiązaniom zlikwidowanego Funduszu Restrukturyzacji Przedsiębiorców istniejącym na dzień jego likwidacji).

Fundusz Restrukturyzacji Przedsiębiorców (dalej „Fundusz”) był Funduszem celowym uregulowanym w art. 56 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji - ówczesna nazwa - (Dz. U. z 2016 r. poz. 981, z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem na rachunek Funduszu gromadzono 15% przychodów z prywatyzacji uzyskanych w danym roku budżetowym oraz odsetki od tych środków. Były one przeznaczone na pomoc w celu ratowania lub restrukturyzacji przedsiębiorców oraz na udzielanie wsparcia niebędącego pomocą publiczną. Zgodnie z art. 2 pkt 8a ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa minister właściwy do spraw Skarbu Państwa w drodze umowy udzielał przedstawionego wyżej wsparcia z Funduszu na rzecz przedsiębiorców. W myśl art. 133 ustawy z dnia 16 grudnia 2017 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz. U. poz. 2260) - (dalej „ustawa”) z dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. z dniem 1 stycznia 2017 r. utraciła moc ustawa o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa. Jednocześnie na mocy art. 117 ust. 1 ustawy został zlikwidowany Fundusz Restrukturyzacji Przedsiębiorców (dalej: „Fundusz”). Środki zgromadzone w tym Funduszu były przeznaczone na pomoc dla przedsiębiorców udzielaną w celu ich restrukturyzacji oraz na udzielanie wsparcia niebędącego pomocą publiczną. Wsparcie było realizowane przez Ministra Skarbu Państwa (dalej „MSP”) poprzez zawieranie odpowiednich umów.

Na podstawie art. 117 ust. 2 ustawy uprawnienia i obowiązki Skarbu Państwa w odniesieniu do umów zawartych przez ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa, a dotyczące wsparcia przedsiębiorców tj. zawarte w oparciu o art. 2 pkt 8a ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa, zostały przekazane do realizacji Agencji Rozwoju Przemysłu S.A. (dalej „ARP S.A.”).

Art. 117 ust. 3 przewiduje, że środki zlikwidowanego Funduszu w wysokości równej jego zobowiązaniom na dzień likwidacji przeznaczają się na dotacje celowe dla ARP S.A. z przeznaczeniem na realizację wcześniej zawartych przez MSP umów o dofinansowanie przedsiębiorców. Kwota dotacji celowej dla ARP S.A. równa jest wysokości zobowiązań Funduszu w danym roku wynikających z zawartych umów. Łączna kwota wsparcia przypadająca do wypłaty w 2017 r. wynosi 246.811.469,00 zł, a w roku 2018 – 70.677.000,00 zł, co daje łącznie sumę 317.488.469,00 zł.

Środki przekazane do ARP S.A. w ramach dotacji celowej spowodują negatywne skutki podatkowe dla Spółki w postaci obowiązku zapłaty do budżetu państwa podatku dochodowego od osób prawnych – w wysokości w wysokości 19% od środków przekazanych na rachunek ARP S.A. tj. kwoty 60.322.809,11 zł (317.488.469,00 zł x 19%). Środki te nie powinny jednak być opodatkowane z uwagi na cel jakiego służą i charakter również z uwagi na „techniczny” aspekt w/ przeniesienia ich na ARP. Z tego względu zasadne jest wyłączenie ich z przychodów podatkowych. Wyłączenie to znajdzie zastosowanie także do zasilenia ARP w latach wcześniejszych.

Art. 12 – zmiana w ustawie z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

Proponuję się zmianę przepisu przejściowego (art. 11) ww. ustawy, regulującego kwestię stosowania podwyższonego limitu (3.500 zł do 10.000 zł) umożliwiającego jednorazowe zaliczenie do kosztów podatkowych wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Zmiana dotyczy wyłącznie reguły intertemporalnej odnoszącej się do ulepszenia środka trwałego (WNIp). Dotychczasowy przepis przejściowy prowadził do tego, że ulepszenie ŚT (WNIp) przyjętego do używania przed 1 stycznia 2018 r. było rozpatrywane wg uprzednio obowiązującego, niższego limitu. Celem zmiany jest możliwość stosowania w takiej sytuacji korzystniejszego dla podatników, wyższego limitu (10 000 zł). Ujednotwili to zasady podatkowego traktowania ulepszeń ŚT (WNIp) niezależnie od daty przyjęcia ich do używania. Istotny będzie wyłącznie moment dokonania samego ulepszenia.

❖ **Przepisy przejściowe i końcowe**

Art. 13. Przepis ten odnosi się do umów leasingu, dzierżawy, najmu lub innych umów o podobnym charakterze zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy i kontynuowanych po dniu 1 stycznia 2018 r. oraz umów zawartych lub zmienionych w okresie pomiędzy dniem ogłoszenia ustawy zmieniającej a dniem wejścia jej w życie. Przepis reguluje kwestie stosowania wobec tych umów właściwych przepisów ustawy o PIT i ustawy o CIT.

Art. 14. Przepis wprowadza zwolnienie od podatku odsetek lub dyskonta od obligacji opodatkowanych w sposób określony w przepisach art. 15-17 niniejszego projektu, jak również zwolnienie w tym zakresie podmiotu wypłacającego odsetki (dyskonto) z obowiązków płatnika. Zwolnienie to dotyczy dochodów nierezydentów z obligacji wyemitowanych przed dniem wejścia w życie niniejszego projektu ustawy.

Art. 15 – 17 Przepisy przewidują możliwość opodatkowania 3% podatkiem zryczałtowanym emisji obligacji dokonanych przed 1 stycznia 2019 r. Projekt określa również zasady opodatkowania tych emisji, które dokonywane były z zastosowaniem struktur optymalizacyjnych.

Art. 18. Przepis wprowadza delegację ustawową dla określenia wzoru deklaracji podatkowej w zakresie opodatkowania emisji obligacji dokonanych przed 1 stycznia 2019 r.

Art. 19. Przepis wskazuje się na możliwość skorzystania z ulgi *Innovation Box* przez podatników, którzy przed datą wejścia w życie projektowanej regulacji ponosili koszty związane z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej wytworzonymi w ramach prowadzonej przez nich działalności badawczo-rozwojowej, jednakże na podstawie prowadzonej ewidencji nie są w stanie określić wysokości tych kosztów w odniesieniu do poszczególnych kwalifikowanych składników aktywów na potrzeby obliczenia podstawy opodatkowania. W drodze wyjątku podatnik może wówczas przyjąć ich wartość na poziomie wartości z roku podatkowego, w którym skorzysta z ulgi. Zasada ta miałaby obowiązywać w stosunku do kosztów poniesionych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2012 r.

Art. 20. Przepis reguluje kwestię rozliczania kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej, jeżeli te koszty zostały poniesione i nierozliczone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. W takim przypadku podatnik wykazywać będzie te koszty w pierwszym zeznaniu składanym po wejściu w życie ustawy.

Warunkiem odliczenia tych kosztów jest wykazanie ich w zeznaniu rocznym składanym za 2018 r.

Art. 21. 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 – art. 43) a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (1 stycznia 2019 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 2018 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. 22. 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 – art. 43) a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (1 stycznia 2019 r.). Wskazani w przepisie podatnicy nie będą mogli stosować 9% stawki podatku CIT w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2018 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 2018 r.

Art. 23 projektu – raportowanie schematów podatkowych udostępnionych lub wdrożonych po dniu 25 czerwca 2018 r.

Co do zasady, proponowane zmiany w zakresie uszczelniania systemu podatkowego, polegające na obowiązkowym raportowaniu schematów mają zastosowanie na przyszłość, tj. od czasu ich wprowadzenia. Niemniej co do funkcjonujących już schematów podatkowych projekt przewiduje obowiązek ich raportowania na zasadach przewidzianych w niniejszej ustawie. Zgodnie z art. 23 w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, promotor przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, który został udostępniony lub wdrożony przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli do jego wdrożenia doszło po dniu 25 czerwca 2018 r. Jednocześnie przepisy art. 86c, art. 86f i 86g ustawy zmienianej stosuje się odpowiednio.

Ponadto, jeżeli w odniesieniu do schematu podatkowego, korzystający nie został poinformowany przez promotora m.in. o numerze NSP lub został poinformowany o obowiązku przekazania informacji o schemacie ze względu na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o tym schemacie podatkowym w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Powyższe regulacje są zgodne z Dyrektywą 2018/822, albowiem w świetle art. 8ab ust. 5 Dyrektywy 2018/822, każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników i właściwych podatników do przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w odniesieniu do którego dokonano pierwszej czynności służącej jego wdrożeniu w okresie między dniem wejścia w życie a datą rozpoczęcia stosowania niniejszej dyrektywy. Dyrektywa 2018/822 weszła w życie 25 czerwca 2018 r. Warto również wskazać, że Ministerstwo Finansów poinformowało o przedmiotowym obowiązku wynikającym z Dyrektywy 2018/822 na swoich stronach internetowych oraz w korespondencji skierowanej do izb i podmiotów skupiających osoby wykonujące określone zawody zaufania publicznego, względem których to osób potencjalnie powstać może obowiązek przekazania informacji do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

W **art. 24 projektu** przewiduje się, że w terminie do dnia 1 czerwca 2021 r Szef Krajowej Administracji Skarbowej przygotowuje sprawozdanie w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019 - 2020. Sprawozdanie zawiera w szczególności dane o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych z podziałem na informacje przekazane przez promotorów, korzystających oraz wspomagających, z uwzględnieniem liczby tych podmiotów, a także o karach pieniężnych nałożonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej podstawie art. 86m tej ustawy.

Sprawozdanie jest publikowane na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

W terminie 6 miesięcy od dnia publikacji sprawozdania za lata 2018 – 2020 minister właściwy do spraw finansów publicznych wspólnie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej przygotowuje raport oceniający dotyczący przeciwdziałania wykorzystywania schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków.

Raport jest publikowany na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Istotą wprowadzanego rozwiązania jest sporządzenie po trzech latach funkcjonowania nowych przepisów jednorazowo sprawozdania, a następnie na jego podstawie raportu oceniającego wprowadzone zasady raportowania MDR. Pozwoli to ocenić efekty oraz wymierne skutki finansowe dla budżetu państwa wynikające z wprowadzanego rozwiązania zmierzającego do uszczelnienia systemu podatkowego.

Biorąc pod uwagę proponowaną zmianę w art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej, która rozszerza zakres spraw, w których nie może być wydana interpretacja indywidualna, zasadne wydaje się, aby dotychczas wydane interpretacje indywidualne spełniające przesłanki z ww. przepisu zostały usunięte z obrotu prawnego. Nie do zaakceptowania jest bowiem sytuacja, w której jedni podatnicy będą korzystać z uzyskanej w przeszłości interpretacji indywidualnej, która nie może zostać już uzyskana przez innych podatników. Na mocy projektowanych przepisów interpretacje indywidualne dotychczas wydane w zakresie art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym niniejszym projektem, wygasną w dniu następującym po dniu upływu 6 miesięcy od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy. Ochrona związana z uzyskaniem interpretacji indywidualnej będzie jednak skuteczna, przy założeniu opartym na fikcji prawnej, że z ww. dniem stwierdzono ich wygaśnięcie (**art. 25 projektu**).

Z uwagi na zmianę przepisów art. 119a-119f Ordynacji podatkowej, Szef KAS będzie uprawniony do zmiany w ciągu 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy na mocy **art. 26 projektu** wydanej wcześniej opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli zmiana ww. przepisów ma wpływ na treść rozstrzygnięcia. Do korzyści podatkowych uzyskanych przez wnioskodawcę w zakresie otrzymanej uprzednio opinii zabezpieczającej, w okresie, w którym zmieniona opinia zabezpieczająca była w obrocie prawnym, nie będzie można zastosować art. 119a Ordynacji podatkowej (*vide* art. 119b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

W **art. 27 projektu** proponuje się ograniczyć czasową możliwość skorzystania z procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania odnośnie korzyści podatkowych uzyskanych do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy w zakończonym okresie rozliczeniowym, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – uzyskanej do dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej. W przypadku tych korzyści podatkowych wniosek o wydanie decyzji określonej w art. 119zfa będzie można złożyć w ciągu 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Wprowadzenie tego przepisu powinno pozytywnie wpłynąć na zachowanie podatników w kontekście publikowanych ostrzeżeń przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz Szefa KAS, a także ograniczyć – poprzez zmotywowanie

podatników do składania wniosków o wydanie decyzji – liczbę możliwych sporów w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W **art. 28 projektu** określono reguły stosowania art. 14na Op w brzmieniu nadanym proponowaną ustawą. Art. 14na Op § 1 w brzmieniu nadanym będzie miał zatem zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz interpretacji indywidualnych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa została uzyskaniu po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Takie brzmienie przepisu przejściowego zapewni wyłączenie mocy ochronnej interpretacji indywidualnej wobec korzyści podatkowych mogących być przedmiotem decyzji z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Art. 14na § 2 będzie miał zastosowanie do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych zaistniałych lub wydanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Ponadto, przepis art. 14na § 2 Op będzie miał zastosowanie również do indywidualnych utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania tych przepisów wynikających z indywidualnej utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego, dotyczących stosowania tych przepisów, zawartych w objaśnieniach podatkowych. Regulacje te są w dużej mierze analogiczne do tych zawartych w art. 5 ust. 1 i 1a ustawy zmieniającej z 2016 r.

W myśl **art. 29 projektu**, przepisy rozdziału 6a działu III Op, dotyczące możliwości ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, będą miały zastosowanie do decyzji wydanych z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści i odnoszących się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – uzyskanych w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. W przypadku decyzji, w których zastosowanie znajdują przepisy dotyczące cen transferowych, ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego będzie możliwe w okresach rozliczeniowych, które rozpoczną się od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zgodnie z **art. 30 projektu** przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej będą mieć zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo - uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, włącznie z tym dniem. W celu uniknięcia wątpliwości związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, powinna ona w ocenie projektodawcy odnosić się jedynie do tych korzyści podatkowych, które zostały uzyskane w okresach rozliczeniowych przypadających w całości pod rządami znowelizowanych rozdziału 1 działu IIIa Op.

W **art. 31 projektu** proponuje się zastrzec, że do wniosków organów samorządu terytorialnego, o których mowa w art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej, które nie zostaną rozpatrzone do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, będzie mieć zastosowanie art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą. Przez nierozpatrzenie

wniosku należy rozumieć brak postanowienia Szefa KAS w zakresie wszczęcia lub przejęcia postępowania podatkowego.

Art. 32 projektu będzie wskazywał, że przepisy art. 119x § 1 pkt 3, 6a i 6b, art. 119zc oraz art. 119zf w zakresie odesłania do art. 14r § 2 i 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą, będą miały zastosowanie jedynie do wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej złożonych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Pozostałe zmieniane przepisy dotyczące procedury wydawania opinii zabezpieczającej, w tym art. 119y § 2, mogą być stosowane także do wniosków złożonych przed wejściem w życie projektowanej ustawy.

W **art. 33 projektu** wprowadzono przepis przejściowy, zgodnie z którym domniemanie zawarte w art. art. 119zfe § 2 pkt 2 i 3 Op stosuje się odpowiednio do korzyści podatkowych uzyskanych przed terminami wskazanymi w art. 32 uwzględniając dotychczasowe brzmienie przepisów art. 119a § 1 oraz art. 119d Op.

W **art. 34 projektu** proponuje się objąć tajemnicą skarbową również akta postępowań w sprawie wydania opinii zabezpieczającej, w których wnioski o wydanie przedmiotowej opinii zostały złożone lub rozpatrzone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Przepis ten, działając z mocą wsteczną, pozwoli objąć tajemnicą skarbową akta zakończonych już postępowań.

Pomimo tego, że przepis wskazany w art. 5 § 1 pkt 4c lit. b ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji będzie odnosić się do postępowań przejętych zgodnie z art. 119g § 2 Op, to – z uwagi na wcześniejsze brzmienie przepisu – proponuje się w **art. 35 projektu** zapewnić jego odpowiednie stosowanie również do postępowań wszczętych na podstawie art. 119g § 2 Op w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 36. Wprowadza się regulację przejściową, zgodnie z którą przepis Rozdziału 7b ustawy o PIT oraz Rozdziału 6a ustawy o CIT w znowelizowanym brzmieniu stosuje się w stosunku do podatku pobranego od dnia 1 stycznia na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o PIT albo art. 26 ust. 2e ustawy o CIT.

W **art. 37 projektu** – zgodnie z zasadami określonymi w art. 50 ust. 1a ustawy o finansach publicznych – wskazano maksymalny limit wydatków budżetu państwa będący skutkiem finansowym wejścia w życie przepisów dotyczących obowiązku raportowania o schematach podatkowych przez 10 kolejnych lat obowiązywania tych przepisów. wykonywania.

Art. 38. Przepis dedykowany jest podatnikom o innym roku podatkowym niż rok kalendarzowy. Podatnicy ci zasadniczo będą stosować nowe regulacje od początku ich roku podatkowego rozpoczętego po 31 grudnia 2018 r.

Art. 39. Przepis reguluje kwestie związane ze stosowaniem przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów z tytułu zatrzymanego zysku w spółce/ dopłaty otrzymanej przez spółkę.

Zakłada się, iż regulacje art. 15cb ustawy o CIT będą po raz pierwszy miały zastosowanie do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2019 r.

Rozwiązanie to będzie mogło być także stosowane do wniesionych dopłat oraz zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy po dniu 31 grudnia 2018 r. Przy czym w takim przypadku za rok wniesienia dopłaty lub przekazania zysku przyjmuje się rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2019 r.

Art. 40. Przepis reguluje moment stosowania regulacji wprowadzającej ulgę dla banków spółdzielczych.

Art. 41. Przepis stanowi, że do czynności cywilnoprawnych dokonanych przed dniem 1 stycznia 2019 r. znajdą zastosowanie dotychczasowe przepisy ustawy zmienianej w art. 7 (ustawy o PCC).

Art. 42. Przepis stanowi, iż zmieniane przepisów znajdą co do zasady zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r. Wprowadza jednocześnie wyjątki od tej zasady. Dotyczą one:

- korzystnego dla podatników rozwiązania przewidującego możliwość wspólnego rozliczenia się małżonków oraz osób samotnie wychowujących dziecko znajdzie zastosowanie już do rozliczenia podatku za rok 2018 (pkt 1).

Przewiduje się, że rozwiązania w zakresie opodatkowania dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych znajdą zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r. (pkt 2 i 3).

Pkt 4 i 5 odnoszą się z kolei do zwolnienia z podatku odsetek i dyskonta od obligacji. Zwolnienia to ma dotyczyć wyłącznie obligacji wyemitowanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

Pkt 6 wskazuje na stosowanie zwolnienia dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez polskie podmioty w następstwie wykonania umów offsetowych po dniu 31 grudnia 2019 roku. Dochody (przychody) uzyskiwane przed tą datą zwolnione są z opodatkowania na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego.

Art. 43. Proponuje się, aby ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem przepisu art. 13 ust. 3, art. 21 i art. 22 projektu ustawy, który wejdzie w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.