



NACZELNA RADA ADWOKACKA
Instytut Legislacji i Prac Parlamentarnych

ul. Świętojerska 16, 00-202 Warszawa
tel. 22 505 25 02, fax 22 505 25 08
e-mail: nra@nra.pl www.nra.pl

Warszawa, 30 sierpnia 2021 r.

Sz.P.

Jan Sarnowski

Podsekretarz Stanu

Ministerstwo Finansów, Funduszy i Polityki
Regionalnej

NRA.141-U.2.2021

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (numer wykazu UD260) dalej „Projekt” w załączeniu przekazujemy nasze stanowisko w odniesieniu do proponowanych rozwiązań.

Dostrzegając pozytywne zmiany w zakresie podatków dochodowych w postaci zwiększenia kwoty wolnej i progów podatkowych wskazujemy, iż nowa składka zdrowotna jest *de facto* nowym podatkiem, który znacząco obciąży wszystkich przedsiębiorców, w tym adwokatów (którym z kolei od lat nie podnosi się wynagrodzenia z tytułu spraw z urzędu).

Zakaz amortyzacji lokali mieszkalnych, również przełoży się na kolejne zwiększenie obciążeń fiskalnych, a zwrócić uwagę należy, iż większość kancelarii czy też firm MŚP korzysta z lokali mieszkalnych, uwzględniając odpisy amortyzacyjne.

Odnosząc się również do Polskiego Nowego Ładu warto zwrócić uwagę na potrzebę zmiany stawki ryczałtu dla adwokatów i innych wolnych zawodów z 17 %, choćby do 15%, czyli do stawki jaką mogą stosować prawnicy bez uprawnień lub prawnicy z tytułem adwokata ale np. niewykonujący zawodu. Dodatkowym tematem jest brak możliwości skorzystania ze zwolnienia w VAT dla podatników będących adwokatami nawet w przypadku obrotów poniżej 200 000 zł rocznie, co nie ma uzasadnienia.

Liczymy na dalszą rzeczową dyskusję na temat zmian i służymy pomocą na każdym etapie prac legislacyjnych.

Dyrektor

Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych

Naczelnej Rady Adwokackiej

Adw. Dorota Kulińska



NACZELNA RADA ADWOKACKA
Instytut Legislacji i Prac Parlamentarnych

ul. Świętojerska 16, 00-202 Warszawa
tel. 22 505 25 02, fax 22 505 25 08
e-mail: nra@nra.pl www.nra.pl

Warszawa, 30 sierpnia 2021 r.

Stanowisko w sprawie wybranych zagadnień Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (numer wykazu UD260) tzw. „Polskiego Ładu”

1. Zmiany w zakresie przepisów dotyczących reorganizacji podmiotów (w ramach aportu, wymiany udziałów, łączenia, podziału)

Projektowane przepisy przewidują zmiany dotyczące reorganizacji podmiotów (w ramach wymiany udziałów, łączenia, podziału, aportu), poprzez uszczelnienie obecnie istniejących przepisów, tj. między innymi poprzez wprowadzenie dodatkowych restrykcji dla neutralności transakcji wymiany udziałów, połączenia lub podziału spółek.

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
Zmiany w zakresie wymiany udziałów			
a) skutki dla spółki nabywającej udziały			
CIT	art. 12 ust. 1 pkt 8bb ustawy o CIT	Dodano: Art. 12 ust. 1 pkt 8bb ustawy o CIT: Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności: 8bb) w spółce nabywającej wartość rynkową udziałów (akcji) przekazanych przez wspólnika tej spółce nabywającej przy wymianie udziałów w części przekraczającej wartość rynkową wydanych w zamian przez tę spółkę udziałów (akcji) wraz z zapłatą w gotówce, ustalona na dzień wymiany udziałów	Zgodnie z ogólnymi zasadami przedmiot wkładu nie stanowi przychodu dla spółki nabywającej (art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT). Nowy przepis statuuje zatem pewien wyjątek i ma charakter szczególny wobec powyższej zasady. Obecnie neutralność podatkowa wymiany udziałów jest uzależniona od warunków, które stanowią zasadniczo implementację unijnej dyrektywy. Projekt zakłada uzupełnienie powyższych warunków o kolejne, których spełnienie jest niezbędne dla zachowania neutralności podatkowej, zatem nowy przepis statuuje wyjątek od podatkowej neutralności. Planowane wprowadzenie nowego przepisu art. 12 ust.1 pkt 8bb ustawy o CIT zakłada opodatkowanie nadwyżki wartości rynkowej udziałów (akcji) otrzymanych w wyniku wymiany udziałów nad wartość rynkową wydanych w zamian przez spółkę otrzymującą aport udziałów (akcji) wraz z zapłatą w gotówce. Przepis zakłada zatem możliwość opodatkowania po stronie spółki otrzymującej wkład w przypadku, gdy spółka otrzymująca wyda wnoszącemu wkład zbyt małą liczbę udziałów (akcji) lub udziały (akcje) o zbyt niskiej wartości rynkowej w zamian za otrzymany aport. W celu uniknięcia ryzyka powstania przychodu po stronie spółki nabywającej udziały, w praktyce, konieczne będzie dokonania wyceny (ustalenia wartości rynkowej) nie tylko udziałów wnoszonych aportem, ale także udziałów własnych wydawanych przez spółkę. Zatem zmiana może wpłynąć na zwiększenie kosztów związanych z przeprowadzeniem reorganizacji i tym samym może skutkować niechęcią polskich podatników do podejmowania takich czynności, z uwagi na konieczność dokonywania aktualnych wycen rynkowych. W celu zachowania neutralności po stronie spółki nabywającej udziały konieczna będzie wycena zarówno przedmiotu wkładu, jak i udziałów wydawanych przez spółkę otrzymującą aport, co generować będzie dodatkowe koszty transakcyjne. Należy również zwrócić uwagę, że brak jest korespondującej zmiany w przepisach kosztowych. Przy zbyciu przedmiotu wkładu (przykładowo art. 16 ust. 1 pkt 8e ustawy o CIT) nadal przyjmuje się, że kosztem dla spółki otrzymującej aport jest wartość nominalna udziałów wydanych wnoszącemu wkład. Oznacza to, że przy dokonywaniu wkładów istotna jest wartość rynkowa wydawanych udziałów, z kolei przy zbyciu decyduje ich wartość nominalna. Zatem, jeśli wartość rynkowa wydawanych udziałów jest wyższa niż ich wartość

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
			nominalna, to koszt przy dalszych transakcjach na udziałach będzie w naturalny sposób niższy. Biorąc pod uwagę powyższe, rekomendujemy rezygnację z wprowadzenia wskazanej regulacji.
b) Skutki dla spółki wnoszącej udziały			
CIT/PIT	art. 12 ust. 1 pkt 8bc ustawy o CIT art. 24 ust. 5 pkt 7b ustawy o PIT	<u>Dodano:</u> CIT Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności: 8bc) u wspólnika wartość rynkowa udziałów (akcji) przekazanych temu wspólnikowi przez spółkę nabywającą przy wymianie udziałów wraz z zapłatą w gotówce w części przekraczającej wartość rynkową otrzymanych w zamian od wspólnika udziałów (akcji), ustalona na dzień wymiany udziałów PIT 7b) wartość rynkowa udziałów (akcji) przekazanych wspólnikowi przez spółkę nabywającą przy wymianie udziałów, o której mowa w ust. 8a, wraz z zapłatą w gotówce w części przekraczającej wartość rynkową otrzymanych w zamian od wspólnika udziałów (akcji), ustalona na dzień wymiany udziałów	Podobnie jak komentowany wyżej przepis, analizowany przepis wprowadza opodatkowanie, tym razem po stronie spółki wnoszącej udziały, gdy wartość rynkowa dokonywanego wkładu w postaci udziałów będzie niższa niż wartość rynkowa udziałów otrzymanych przez niego w zamian. Analogicznie jak w poprzednim przypadku, przepis powoduje ryzyko szacowania dochodu z tytułu transakcji wymiany udziałów, z tą różnicą że tym razem po stronie wspólnika. Na gruncie omawianego przepisu pojawiają się tożsame problemy jak powyżej, m.in. konieczność wyceny zarówno udziałów (akcji) będących przedmiotem wkładu, jak również udziałów (akcji) wydawanych przez spółkę nabywającą udziały bądź akcje. Ponadto, należy zwrócić uwagę na brak korespondujących przepisów umożliwiających rozpoznanie zwiększonego kosztu uzyskania przychodu przez wspólnika na otrzymanych udziałach w przypadku zastosowania tego przepisu. Problematiczna wydaje się także kwestia zastosowania tego przepisu w przypadku gdy spółka wnosząca udziały jest jedynym wspólnikiem spółki otrzymującej wkład. W takiej sytuacji bowiem niezależnie od liczby wydanych udziałów wspólnik posiadać będzie 100% udziałów, a nierównowaga w wartościach nie wystąpi. W związku z powyższym, wskazana regulacja nie powinna być uwzględniona w ostatecznym kształcie ustawy nowelizującej.
c) Nowe warunki stosowania zwolnienia			
CIT/PIT	art. 12 ust. 11 pkt 2), 3) i 4) ustawy o CIT art. 24 ust. 8b ustawy o PIT	<u>Nowe brzmienie/ dodano:</u> Art. 12 ust. 11. Przepis ust. 4d stosuje się, jeżeli: 2) wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub w części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej, oraz 3) zbywane przez wspólnika udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku innej transakcji wymiany	Projektowana zmiana zakłada wprowadzenie kolejnych warunków, których spełnienie jest niezbędne dla zachowania neutralności podatkowej wymiany udziałów, tj.: - wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub w części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej, oraz - wnoszone przez wspólnika udziały/akcje nie zostały nabyte lub objęte w wyniku transakcji wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku łączenia lub podziału podmiotów, oraz - wartość nabywanych przez wspólnika udziałów/akcji przyjęta dla celów podatkowych nie może być wyższa niż wartość wnoszonych przez tego wspólnika udziałów/akcji, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów.

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
		udziałów albo przydzielone wcześniej w wyniku łączenia lub podziału podmiotów, oraz 4) wartość nabywanych przez wspólnika udziałów (akcji) przyjęta dla celów podatkowych jest nie wyższa niż wartość zbywanych przez tego wspólnika udziałów (akcji), jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów. Poprzednie brzmienie: 11. Przepis ust. 4d stosuje się, jeżeli: 2) wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub w części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej."	Zatem, zgodnie z propozycją, zasada neutralności zostanie zachowana, jeżeli zbywane przez wspólnika udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku innej transakcji wymiany udziałów albo przydzielone wcześniej w wyniku łączenia lub podziału podmiotów. Zatem warunek ten ogranicza zasadę neutralności tylko do pierwszej czynności restrukturyzacyjnej. Założenie neutralności wyłącznie pierwszej wymiany udziałów należy ocenić negatywnie. Przepis utrudni podatnikom podejmowanie działań reorganizacyjnych, często uproszczających strukturę stworzoną na podstawie historycznie podejmowanych transakcji wymiany udziałów/połączeń/podziałów i obligować będzie podatnika do badania przeszłych działań przed podjęciem jakichkolwiek decyzji. Dodatkowo, należy zwrócić uwagę na brak pośród projektowanych przepisów definicji terminu "wartości udziałów dla celów podatkowych". W przypadku przyjęcia analizowanej regulacji w dotychczasowym brzmieniu konieczne jest również sprecyzowanie terminu poprzez wprowadzenie stosownej definicji lub odwołania do innych przepisów ustaw podatkowych. W związku z powyższym, wskazana regulacja nie powinna być uwzględniona w ostatecznym kształcie ustawy nowelizującej.
d) Ograniczenie stosowania zwolnienia			
CIT/PIT	art. 12 ust. 12 ustawy o CIT art. 24 ust. 8c ustawy o PIT	Nowe brzmienie: Art. 12 ust. 12 ustawy o CIT Przepis ust. 4d stosuje się również w przypadku, gdy spółka nabywa udziały (akcje) od tego samego wspólnika w ramach więcej niż jednej transakcji w okresie nieprzekraczającym 6 miesięcy liczonych począwszy od miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich nabycie, jeżeli w wyniku tych transakcji są spełnione warunki określone w tym przepisie. Poprzednie brzmienie: Przepis ust. 4d stosuje się również w przypadku dokonania więcej niż jednej transakcji nabycia udziałów (akcji), przeprowadzonych w okresie	Proponowana zmiana jest kolejną restrykcją dla neutralności transakcji wymiany udziałów. Przyjęcie art. 12 ust. 12 ustawy o CIT w nowym brzmieniu będzie skutkować brakiem neutralności podatkowej przenoszenia udziałów przez udziałowców mniejszościowych. Podobnie jak w przypadku innych zmian, proponowana zmiana będzie skutkować niechęcią do przeprowadzania działań reorganizacyjnych oraz wstrzymaniem tworzenia się polskich spółek holdingowych. Również w tym przypadku, rekomendujemy rezygnację z wprowadzenia wskazanej zmiany.

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
		nieprzekraczającym 6 miesięcy liczonych począwszy od miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich nabycie, jeżeli w wyniku tych transakcji są spełnione warunki określone w tym przepisie.	
Zmiany w zakresie połączeń / podziałów			
a) Skutki dla wspólników spółki przejmowanej / dzielonej			
CIT/PIT	art. 12 ust. 1 pkt 8b ustawy o CIT art. 24 ust. 5 pkt 7 ustawy o PIT	<u>Nowe brzmienie:</u> art. 12 ust. 1 ustawy o CIT Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności: 8b) ustalona na dzień poprzedzający dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa, przy czym przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;”, <u>Poprzednie brzmienie:</u> 8b) ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się	Zmiana pojawiająca się w art. 12 ust. 1 pkt 8b ustawy o CIT polega na modyfikacji sformułowania „na dzień łączenia lub podziału” na „dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału”. W związku z powyższym, proponowana zmiana prowadzi do zmiany momentu powstania przychodu z tytułu przydziału udziałów.

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
		odpowiednio; „Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczegółności: 8bb) w spółce nabywającej wartość rynkowa udziałów (akcji) przekazanych przez wspólnika tej spółce nabywającej przy wymianie udziałów w części przekraczającej wartość rynkową wydanych w zamian przez tę spółkę udziałów (akcji) wraz z zapłatą w gotówce, ustalona na dzień wymiany udziałów;”	
b) Skutki dla podmiotu przejmującego / nowozawianego			
CIT	art. 12 ust. 1 pkt 8c ustawy o CIT art.. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy o CIT art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy o CIT art. 12 ust. 4 pkt 3g ustawy o CIT	Nowe brzmienie: Art. 12 ust. 1 pkt 8c ustawy o CIT Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczegółności: 8c) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość przyjęta dla celów podatkowych składników tego majątku, nie wyższą od wartości rynkowej tych składników; Dodane: 12 ust. 1 pkt 8d oraz pkt 8f ustawy o CIT Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczegółności: 8d) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość emisyjną	Proponowana zmiany dotyczącą kwestii opodatkowania spółki przejmującej. Przepisy art. 12 ust. 1 pkt 8c, 8d, 8f należy czytać łącznie z art. 12 ust. 4 pkt 3e (nowe brzmienie), 3f (niezmieniony) oraz 3g (dodany). Co do zasady powinna zostać zachowana neutralność przejęcia majątku, przy czym neutralność ta została obwarowana kolejnymi dodatkowymi warunkami w zmienionym art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy o CIT. Omawiane przepisy powiązane są z klauzulą szczególną obejścia prawa podatkowego (SAAR), unormowaną w art. 12 ust. 13 i 14 ustawy o CIT. Przepis ten może ograniczyć ekspansję zagraniczną polskich przedsiębiorców, którzy będą np. przejmowali swoje zagraniczne oddziały. W przypadku gdyby w danym kraju możliwe byłoby urynkowienie przejmowanych aktywów, polscy przedsiębiorcy nie będą mogli z tego skorzystać w wyniku czego utracą tę przewagę finansową nad ich konkurentami w danej jurysdykcji. Zmiana sprzeczna z wprowadzanymi preferencjami dotyczącymi wsparcia na ekspansję zagraniczną, zatem rekomenduje się rezygnację z ich wprowadzania.

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
		udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej; 8f) ustalona, w części odpowiadającej udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą ponad cenę nabycia udziałów (akcji) tej spółki w podmiocie przejmowanym – w przypadku, gdy spółka przejmująca posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej taki udział; Nowe brzmienie: Art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy o CIT Do przychodów nie zalicza się: 3e) wartości tych składników majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w drodze łączenia lub podziału podmiotów, które: a) spółka przejmująca przyjęła dla celów podatkowych w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego oraz b) spółka przejmująca przypisała do działalności	

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
		prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym za pośrednictwem zagranicznego zakładu; Dodany: Art. 12 ust. 4 pkt 3g ustawy o CIT Do przychodów nie zalicza się: 3g) wartości tych składników majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego posiadającego siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, otrzymanego przez podmiot przejmujący lub nowo zawiązany w drodze transgranicznego łączenia lub podziału podmiotów, które podmiot przejmujący przyjął dla celów podatku dochodowego w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego – w przypadku składników majątku, które podmiot przejmujący przypisał do działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym za pośrednictwem zagranicznego zakładu;	
c) Brak neutralności podatkowej połączeń i podziałów			
CIT/PIT	art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT	Art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT 12) w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 8b i ust. 15, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, jeżeli;	Podobnie jak w przypadku transakcji wymiany udziałów i projektowanego przepisu art. 12 ust. 11 pkt 3) ustawy o CIT, neutralność podatkowa połączeń i podziałów dla wspólnika ma być uzależniona również od tego, czy nie jest dokonywana po wcześniejszej wymianie udziałów lub wcześniejszym połączeniu lub podziale. Podobnie jak w przypadku nowych warunków neutralności podatkowej omówionych wyżej, regulacja ta budzi wątpliwość pod względem zgodności z przepisami unijnymi, a dokładnie Dyrektywą Rady 2009/133/WE. Wprowadzenie art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT znacznie ograniczy możliwość dokonywania połączeń i podziałów, również tych, które są przeprowadzane z uzasadnionych

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
		a) udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów oraz b) przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, nie jest wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału.	przyczyn biznesowych i nie są nakierowane na osiągnięcie korzyści podatkowej. Biorąc pod uwagę brzmienie przepisu, po jego wejściu w życie znacznie utrudnione będzie dokonywanie jakiegokolwiek zmiany struktury, która zakładała wcześniejszą wymianę udziałów, połączenie lub podział. Przepis ten narzuca konieczność badania przeszłych działań, również tych objętych już przedawnieniem. Co z perspektywy podatnika może stanowić kolejną barierę i generować dodatkowe koszty. Ponadto, pojawia się problem rozpoznania odpowiedniego kosztu uzyskania przychodu w przypadku zastosowania proponowanego art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT, gdyż projektodawca nie przewidział unormowania korespondującego przepisu kosztowego. Obecne przepisy w sposób daleko wystarczający określają warunki neutralności działań reorganizacyjnych. W związku z powyższym rekomendujemy rezygnację z wprowadzenia wskazanej regulacji i kolejnych ograniczeń.
Zmiany w zakresie aportów ZCP i Przedsiębiorstw (Skutki dla wspólnika obejmującego udziały)			
CIT/PIT	art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b) ustawy o CIT art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT	Nowe brzmienie: Art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b) ustawy o CIT (zmiana): Do przychodów nie zalicza się wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do: b) spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, oraz spółka lub spółdzielnia otrzymująca wkład przyjęta dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego ten wkład Poprzednie brzmienie: Do przychodów nie zalicza się wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do: b) spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub	Projekt poprzez dodanie do przepisu art. 12 ust. 4 pkt 25 litery b wprowadza zmianę o charakterze uszczelniającym, z uwagi na uzależnienie neutralności aportu przedsiębiorstwa lub ZCP od zachowania zasady kontynuacji amortyzacji. Obecnie aport przedsiębiorstwa lub ZCP do spółki nie jest opodatkowany. Projekt zakłada natomiast dodatkowy warunek, od którego spełnienia ma zależeć neutralność podatkowa. Po nowelizacji, warunkiem neutralności transakcji aportu przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP) dla wspólnika obejmującego udziały ma być sposób ujęcia składników majątkowych w spółce otrzymującej aport. Omawiany przepis uzależnia zatem neutralność podatkową u podmiotu obejmującego udziały (wnoszącego aport w postaci przedsiębiorstwa lub ZCP) od tego, czy spółka nabywająca aport ujmie otrzymane składniki majątkowe według wartości wynikających z ksiąg podmiotu wnoszącego wkład. Proponowana nowelizacja zakłada, że przyjęcia wyższych wartości podatkowych przez podmiot otrzymujący aport, skutkować będzie opodatkowaniem również podmiotu wnoszącego przedsiębiorstwo lub ZCP. Projekt nie przewiduje równoległej zmiany w przepisach dotyczących amortyzacji. Co więcej, w przypadku zastosowania art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b) ustawy o CIT, tj. opodatkowania podmiotu wnoszącego aport, podmiot otrzymujący aport nie uzyskuje równoczesnego prawa do rozpoznania wyższych kosztów. Proponowana regulacja to superfluum ustawowe ponieważ aktualne przepisy CIT zakładają kontynuację

Podatek	Artykuł	Przepis	Komentarz
		jego zorganizowana część	wyceny składników majątku przekazywanych spółce w ramach aportu przedsiębiorstwa lub ZCP oraz uniemożliwiają rozpoznanie przez wspólnika wyższego kosztu odpłatnego zbycia udziałów objętych za aport przedsiębiorstwa lub ZCP niż wartość podatkowa przekazywanych składników majątkowych. W związku z powyższym rekomenduje się usunięcie przedmiotowej zmiany z projektu nowelizacji.

Podsumowując, powyższe przepisy budzą istotne wątpliwości z perspektywy zgodności z Dyrektywą UE 2009/133/WE, według której reorganizacje spółek co do zasady powinny być neutralne podatkowo. Ponadto, przyjęcie omawianych regulacji w aktualnym kształcie znacznie utrudni dokonywanie wymian udziałów, połączeń, podziałów oraz aportów, również tych w pełni uzasadnionych biznesowo i nieprzeprowadzanych w celach uniknięcia opodatkowania.

W związku z powyższym rekomendujemy rezygnację z wprowadzenia wskazanych regulacji.

2. Zmiany w zakresie cen transferowych

Podatek	Artykuł	Komentarz
Zmiany w zakresie korekty cen transferowych		
CIT / PIT	art. 23q ustawy o PIT / art. 11e ustawy o CIT	Dokonanie korekty cen transferowych <i>in minus</i> będzie możliwe także w sytuacji, w której podatnik otrzyma od podmiotu powiązanego dowód księgowy, potwierdzający dokonanie korekty cen transferowych w określonej wysokości przez podmiot powiązany [wcześniej było to możliwe jedynie w oparciu o oświadczenie otrzymane od podmiotu powiązanego]. Uchylenie jednego z warunków formalnych niezbędnych do dokonania skutecznej korekty cen transferowych, tj. zrezygnowano z obowiązku informowania o dokonaniu korekty cen transferowych w zeznaniu rocznym. Zmiany te należy ocenić pozytywnie.
Mechanizm finansowy <i>safe harbour</i> – dotyczy pożyczek, kredytów, obligacji		
CIT / PIT	art. 23s ustawy o PIT / art. 11g ustawy o CIT	Weryfikacja spełnienia jednego z warunków do zastosowania mechanizmu <i>safe harbour</i> finansowego ma się odbywać w oparciu o „rok podatkowy”, a nie jak do tej pory o „rok obrotowy”. Doprecyzowano moment, w którym umowa pożyczki, kredytu lub obligacji powinna być zgodna z warunkami <i>safe harbour</i> finansowego w zakresie oprocentowania. Zgodnie z propozycją, powinny być one spełnione każdorazowo również w przypadku zmiany umowy pożyczki jeżeli zmiana ta dotyczy jej oprocentowania. Pozytywnie należy ocenić doprecyzowanie, że za dzień zawarcia umowy pożyczki traktować należy także dzień zmiany umowy pożyczki, jeżeli jest dokonywana w zakresie oprocentowania. W dalszym ciągu nie zaadresowana jest możliwość stosowania tego mechanizmu przy oprocentowaniu stałym oraz kwestia kalkulacji łącznego poziomu zobowiązań, w szczególności czy zaciągnięcie nowych

Podatek	Artykuł	Komentarz
		transz skutkuje brakiem możliwości kontynuacji stosowania tego mechanizmu. Wskazujemy również, że błędnie została określona waluta w ramach tego przepisu.
Lokalna dokumentacja cen transferowych		
CIT / PIT	art. 23w ustawy o PIT, art. 23x ustawy o PIT / art. 11k ustawy o CIT, art. 11l ustawy o CIT	Wydłużono termin na sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych do końca dziesiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego podmiotu. Zmiana pozytywna. Doprecyzowany został sposób ustalania wartości transakcji kontrolowanej w przypadku: umowy depozytu (wartość transakcji odnosi się do wartości kapitału), umowy ubezpieczenia lub umowy reasekuracji (wartość transakcji odnosi się do sumy ubezpieczenia), umowy spółki niebędącej osobową prawną (wartość transakcji odnosi się do łącznej wartości wkładów wniesionych do takiej spółki). Zmiana pozytywna, ale w dalszym ciągu brakuje jasnego doprecyzowania pojęcia wartości dla szeregu innych transakcji finansowych np. dla umów o zarządzaniu płynnością finansową (cash pool), transakcji hedgingu czy transakcji na instrumentach pochodnych. Proponowane rozwiązanie zakłada, że wartość transakcji kontrolowanej pomniejsza się o podatek VAT, z wyjątkiem podatku od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku VAT nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczonego podatku VAT, w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku VAT podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty lub zwrot różnicy podatku VAT. Zmiana zwiększająca obowiązki po stronie podatników, która będzie prowadzić do konieczności identyfikacji transakcji, w ramach których zapłacony VAT nie będzie stanowić w całości lub części podatku naliczonego w celu uwzględnienia tej części podatku oraz może prowadzić do powstawania różnic w wartości transakcji pomiędzy podmiotami, co może przełożyć się na ich obowiązki dokumentacyjne / sprawozdawcze.
CIT / PIT	art. 23z ustawy o PIT / art. 11n ustawy o CIT	Zwolnienie z obowiązku przygotowania dokumentacji lokalnej ma obejmować także transakcje objęte porozumieniem inwestycyjnym oraz porozumieniem podatkowym [do tej pory zwolnienie dotyczyło jedynie transakcji objętych uprzednim porozumieniem cenowym]. Rozszerzenie katalogu obejmującego transakcje kontrolowane, do których obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji nie ma zastosowania o transakcje realizowane przez zagraniczne zakłady podatkowe. Zmiany pozytywne. Rozszerzenie katalogu obejmującego transakcje kontrolowane, do których obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji nie ma zastosowania o transakcje związane z przeniesieniem kosztów (refaktury).

Podatek	Artykuł	Komentarz
		Sam kierunek pozytywny, natomiast zmiana rodząca wątpliwości interpretacyjne i wymagająca doprecyzowania. Racjonalne wydaje się aby rozliczenie zostało dokonane i odzwierciedlone w przychodach / kosztach podmiotów powiązanych, które uczestniczyły w transakcji w ramach jednego roku podatkowego - brak uzasadnienia dla dokonywania takiego rozliczenia niezwłocznie (abstrahując, że jest to termin „niezwłocznie” rodzi praktyczne wątpliwości interpretacyjne). Brak możliwości zastosowania przedmiotowego zwolnienia w przypadku stosowania klucza alokacji jest niezrozumiałe, biorąc pod uwagę, że jest to sposób zmierzający do pełnego i dokładnego odzwierciedlenia korzyści osiągniętych przez dany podmiot w poniesionych kosztach – niezależnie od tego czy uczestnikami transakcji są podmioty powiązane czy niepowiązane. Kluczowe w tym kontekście jest aby zastosowane klucze alokacji odpowiadały naturze transakcji i były spełnione przesłanki uznania wysokości poniesionych kosztów jako rynkowe.
Dokumentacja grupowa „Master file”		
CIT / PIT	art. 23zb ustawy o PIT / art.11p ustawy o CIT	Podmioty powiązane, których sprawozdania finansowe są konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych – wyłączony został warunek w zakresie określania obowiązku dokumentacyjnego, tj. przekroczenie kwoty 200 000 000 zł lub je równowartości w poprzednim roku obrotowym. Zmiana skutkująca rozszerzeniem zakresu podmiotów zobowiązanych do posiadania dokumentacji grupowej Master file. Dokumentacja grupowa Master file będzie przygotowywana dla wszystkich podmiotów obowiązanych do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, których sprawozdania są konsolidowane. W konsekwencji, obowiązek ten obejmie też podmioty powiązane działające w mniejszych grupach kapitałowych będą musiały taką dokumentację posiadać.
Termin na przedłożenie lokalnej dokumentacji cen transferowych przez podatnika na żądanie organu podatkowego		
CIT / PIT	art. 23ze ustawy o PIT art. 11s ustawy o CIT	Wydłużeniu terminu na przedłożenie lokalnej dokumentacji cen transferowych przez podatnika na żądanie organu podatkowego z 7 dni do 14 dni. Zmiana pozytywna.
Zwolnienie z analizy porównawczej lub analizy zgodności przy lokalnej dokumentacji cen transferowych		
CIT / PIT	art. 23zc ustawy o PIT art. 11q ustawy o CIT	Rozszerzenie przypadków, dla których lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności o a) transakcje kontrolowane zawierana przez podmioty powiązane będące mikroprzedsiębiorcą lub małym przedsiębiorcą w rozumieniu Prawo przedsiębiorców oraz b) transakcji innych niż transakcje kontrolowane zawierana z tzw. rajami podatkowymi (transakcje

Podatek	Artykuł	Komentarz
		bezpośrednie) lub w których rzeczywisty właściciel kontrahenta jest rezydentem tzw. rajów podatkowych (transakcje pośrednie), objęte obowiązkiem dokumentacyjnym. Zmiany pozytywne wprowadzające możliwość przygotowywania dokumentacji w uproszczonej formie w większej ilości przypadków. Brak jednak objęcia tymi przepisami także transakcji kontrolowanych spełniających kryteria safe harbour finansowych.
Rezygnacja z obowiązku sporządzania oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych		
CIT / PIT	uchylenie art. 23y ustawy o PIT uchylenie art. 11m ustawy o CIT	Zgodnie z propozycją, ma nie być obowiązku sporządzania oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych – przepisy to regulujące mają zostać uchylone. Same zapisy dotyczące oświadczenia mają się stać częścią informacji TPR (art. 11t ustawy o CIT). Ma być wprowadzona także możliwość zawarcia w ramach TPR świadczeń otrzymywanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie jeżeli podatnik rozpoznał z tego tytułu przychód zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Zmiany co do zasady pozytywne bo z jednej strony eliminują jeden z obowiązków sprawozdawczych, a z drugiej umożliwiają wykazanie świadczeń nieodpłatnych w sytuacji, w której został rozpoznany od nich przychód – jest to odpowiedź na zapotrzebowanie rynku i zdarzeń tego typu nierzadko występujących w grupach kapitałowych. Niemniej jednak, nowa treść oświadczenia zawarta w ramach TPR odwołuje się do zgodności lokalnej dokumentacji cen transferowych ze stanem rzeczywistym. Taka konstrukcja przepisu jest zdecydowanie nieprecyzyjna i będzie rodziła szereg wątpliwości interpretacyjnych, w szczególności w kontekście oceny warunków rynkowych transakcji objętej dokumentacją cen transferowych. Organy podatkowe bowiem działając w oparciu o art. 11c ust. 3 Ustawy o CIT dokonując określenia wysokości dochodu biorą pod uwagę faktyczny przebieg transakcji i okoliczności jej zawarcia oraz zachowanie stron transakcji. W rezultacie oceniając rynkowy charakter rozliczeń bierze się pod uwagę przede wszystkim warunki obowiązujące na moment jej zawarcia.
Wprowadzenie rozdziału nr 4 pt. "Informacja o cenach transferowych"		
CIT / PIT	art. 23 zf ustawy o PIT / art. 11t ustawy o CIT	Zmiany przede wszystkim techniczne oraz doprecyzowujące polegające na zmianie terminu raportowania na 11 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego, doprecyzowaniu właściwości urzędu, do którego składana jest informacja przez spółki niebędące osobą prawną, doprecyzowaniu jakie dokumenty stanowią podstawę przygotowywania TPR, w tym dokonując rozdzielenia na podmioty obowiązane do przygotowania dokumentacji oraz zwolnione z tego obowiązku.

Podatek	Artykuł	Komentarz
		Rozszerzenie obowiązku raportowania również dla transakcji, które objęte są uprzednim porozumieniem cenowym. Zmiana skutkująca rozszerzeniem zakresu obowiązków podatników, która nie znajduje uzasadnienia. Organy podatkowe w wyniku procedury uzyskiwania uprzedniego porozumienia cenowego dysponują już niezbędnymi informacjami w tym zakresie, a zatem nie ma podstaw do żądania tych informacji ponownie. Umożliwienie podpisywania TPR przez pełnomocników będących adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub biegłym rewidentem. UWAGA: Zmiana mogąca prowadzić do powstania odpowiedzialności KKS pełnomocników będących adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub biegłym rewidentem – wymagane jest odpowiednie zaadresowanie tych kwestii w relacji z klientem.

3. Zmiany w podatku u źródła

Podatek	Artykuł	Komentarz
Zawężenie zakresu przedmiotowego i podmiotowego stosowania procedury zwrotu podatku WHT (pay&refund)		
CIT / WHT	art. 26 ust. 2e ustawy o CIT	Projekt przewiduje zawężenie mechanizmu "pay&refund" tylko do płatności "pasywnych", uwzględnionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT [odsetki, należności licencyjne) oraz art. 22 ust. 1 (dywidendy) i ma być on stosowany tylko wobec podmiotów powiązanych. Mechanizm „pay&refund” ma nie mieć zastosowania w przypadku płatności dywidendowych między polskimi podatnikami. Zmiany te należy ocenić pozytywnie.
Klauzula „anti-avoidance” w zakresie mechanizmu „pay&refund”		
CIT / WHT	art. 26 ust. 2ec ustawy o CIT	Wprowadzony ma zostać mechanizm mający na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, zgodnie z którym organy podatkowe będą mogły dokonać reklasyfikacji należności na takie, które podlegają WHT tj. odpowiednio na należności odsetkowe, licencyjne oraz dywidendowe. Obecna konstrukcja przepisu skutkuje powstaniem ryzyka arbitralnej reklasyfikacji płatności przez organy podatkowe np. usługi niematerialne na płatności licencyjne lub odsetkowe (tym samym obejmując je mechanizmem pay&refund). Wprowadza także niepewność w obrocie gospodarczym w zakresie potencjalnej ingerencji organów podatkowych w transakcje gospodarcze. Z uwagi na negatywny wpływ na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego – postuluje się rezygnację z tej regulacji.
Rozszerzenie zakresu opinii o stosowaniu zwolnienia (WH-WOZ)		

Podatek	Artykuł	Komentarz
CIT / PIT	art. 26b ust. 1 ustawy o CIT	Rozszerzony ma zostać zakres zastosowania opinii o stosowaniu zwolnienia WHT także do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zmiana pozytywna.
Zmiana w zakresie wymogu dochowania należytej staranności		
CIT / PIT	art. 26 ust. 1 ustawy o CIT	Propozycja zmian w dalszym ciągu nie zawiera definicji zasad należytej staranności, w tym także nie reguluje związanych z nią obowiązków płatnika wypłacającego świadczenie podlegające podatkowi u źródła, która to już obecnie jest kwestią budzącą szereg wątpliwości interpretacyjnych na rynku i wprowadzającą niepewność gospodarczą. Nowelizacja powinna także uwzględniać najnowsze orzecznictwo, zgodnie z którym z pojęcia należytej staranności powinien zostać wyłączony obowiązek weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela. Zgodnie bowiem z wyrokiem NSA z dnia 27 kwietnia 2021 r. (II FSK 240/21), dla skorzystania z prawa do zwolnienia z WHT w odniesieniu do dywidend nie jest wymagane, by odbiorca dywidendy był jej rzeczywistym właścicielem oraz nie jest wymagane, żeby płatnik weryfikował status rzeczywistego właściciela w stosunku do odbiorcy dywidendy w ramach standardu dochowania należytej staranności. Gdyby taki obowiązek istniał, to ustawodawca zawarłby go w treści art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Uzależnienie stopnia dochowania należytej staranności od powiązań kapitałowych jest realizacją informacji płynących z Ministerstwa Finansów. Postuluje się literalne wyłączenie z pojęcia należytej staranności obowiązku weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela, w sytuacji, gdy nie przewidują tego przepisu szczególne (tj. w sytuacji należności innych niż objęte zwolnieniem z art. 21 ust. 3 Ustawy o CIT). Taki obowiązek (jako element należytej staranności) wywodzą organy podatkowe mimo braku bezpośrednich ku temu podstaw prawnych. Ponadto, w ramach wymogu należytej staranności postuluje się uwzględnienie specyfiki i charakteru działalności odbiorcy płatności (tj. podatnika), w szczególności specyfiki podmiotów holdingowych / finansowych oraz zaadresowanie kryteriów wartościowych płatności (tj. uzależnienie stopnia należytej staranności od kwoty płatności) lub wskazanie tzw. „bezpiecznej przystani” dla wartości płatności, dla których wystarczające byłoby jedynie posiadanie certyfikatu rezydencji odbiorcy płatności. Ponadto, postuluje się w jednoznacznie dookreślenie, że w związku ze złożeniem oświadczenia przewidzianego art. 26 ust. 7a Ustawy o CIT (WH-OSC), wniosku o wydanie opinii o stosowaniu preferencji przewidzianego art. 26b ust. 1 Ustawy o CIT (WH-WOZ), wniosku o zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności przewidzianego art. 28b ust. 1 Ustawy o CIT, nie jest konieczne weryfikowanie

Podatek	Artykuł	Komentarz
		statusu właściciela rzeczywiście, w sytuacjach innych niż przewidują to bezpośrednio przepisy szczególne.
Zmiana dotycząca charakteru składania podpisu na oświadczeniu płatnika (WH-OSC)		
CIT / PIT	art. 23ze ustawy o PIT art. 11s ustawy o CIT	Projekt uwzględnia zmianę charakteru składanego oświadczenia, który ma być podpisywany zgodnie z zasadą reprezentacji. Nadal niedopuszczalne będzie złożenie oświadczenia przez pełnomocnika. Pozytywna zmiana, warto by było dodać możliwość podpisywania przez pełnomocnika.

4. Inne

Podatek	Artykuł	Komentarz
Liberalizacja przepisów stosowania tzw. estońskiego CIT		
CIT	rozdział 6b - ustawy o CIT	Zmiany istniejących regulacji w zakresie tzw. estońskiego CIT zakładają przede wszystkim rozszerzenie katalogu podmiotów, które będą uprawnione do wyboru tego systemu, a także złagodzenie niezbędnych do spełnienia warunków, pozwalających na wybór tej formy i dalsze jej stosowanie. Obejmują one między innymi: • rozszerzenie katalogu podmiotów uprawnionych do opodatkowania ryczałtem o spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne, • rezygnację z obowiązku ponoszenia określonych nakładów inwestycyjnych jako warunku stosowania przepisów o ryczałcie, z zachowaniem możliwości ich ponoszenia celem skorzystania z preferencyjnej stawki ryczałtu, • rezygnację z warunku dotyczącego górnego limitu przychodów podatników opodatkowanych ryczałtem, a w konsekwencji również z domiaru zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy ten limit zostałby przekroczony; • uelastycznienie terminów spłaty zobowiązania podatkowego z tytułu tzw. korekty wstępnej, a w niektórych przypadkach również zniesienie obowiązku zapłaty zobowiązania. Zmiana pozytywna, która może skutkować zwiększeniem zainteresowania objęciem ryczałtem od dochodów spółek. Warto jednak wskazać, że zostały utrzymane inne restrykcyjne warunki mogące być przeszkodą przed skorzystaniem z tego rozwiązania, w szczególności aby korzystać z ryczałtu, podatnik nie może posiadać udziałów lub akcji w kapitale innej spółki, nie może sporządzać sprawozdania finansowego zgodnie z MSR oraz musi zatrudniać co najmniej 3 osoby (nie licząc udziałowców).
Zmiana w zakresie kalkulacji kosztów finansowania dłużnego		
CIT	art. 15c ustawy o CIT	Zmiany w zakresie sposobu obliczenia limitu kosztów finansowania dłużnego (tj. kosztów związanych z uzyskaniem finansowania, takich jak odsetki, opłaty, prowizje, premie, część odsetkowa raty leasingowej itd.) do kosztów podatkowych.

Podatek	Artykuł	Komentarz
		Dotychczasowa linia orzecznicza sądów administracyjnych wskazywała, że limit kosztów finansowania dłużnego stanowi sumę 3 mln zł oraz 30% EBITDA. Odmienne stanowisko w tym zakresie prezentowało Ministerstwo Finansów w interpretacjach podatkowych (3 mln zł lub 30% EBITDA). Prezentowane zmiany zakładają, podatnik zaliczyć może do swoich kosztów uzyskania przychodów nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego w limicie wyznaczonym przez wartość 30% uzyskanego w roku podatkowym EBITDA albo skorzystać może z „bezpiecznej przystani”. Nie może jednak „łączyć” obu tych limitów i stosować ich jednocześnie. Wprowadzone ma zostać nowe brzmienie przepisu art. 15c ust. 1 zawiera algorytm (wzór) służący obliczeniu wskaźnika EBITDA. Zmianę należy ocenić negatywnie. Jest ona pokłosiem spraw przegrywanych przez organy podatkowe w sądach administracyjnych. Przepisy limitujące finansowanie dłużne zostały wprowadzone w 2018 r. Ich błędna interpretacja przez organy podatkowe nie powinna skutkować zmianami negatywnymi dla podatników. Już w tym momencie, przepisy o cienkiej kapitalizacji obowiązujące w Polsce są jednymi z najbardziej restrykcyjnych w Europie. Po pierwsze stosowany limit wynosi jedynie 3 mln zł podczas gdy dyrektywa dopuszcza 3 mln EUR (taki też jest stosowany w innych państwach). Po drugie przedmiotowy limit ma zastosowanie zarówno do kosztów finansowania dłużnego poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych, jak niepowiązanych np. banków. Z uwagi na fakt, że finansowanie długiem stanowi standard rynkowy na całym świecie, proponowane zmiany powinny potwierdzić obecnie obowiązującą interpretację sądów administracyjnych, że limit stanowi 3mln + 30% podatkowej EBITDA (rezygnację z obecnych propozycji zmian), a także zwiększyć wysokość tego limitu, co przełożyłoby się na rozwój inwestycji w Polsce.
Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu kosztów finansowania dłużnego uzyskane od podmiotu powiązanego w części, w jakiej zostały one przeznaczone bezpośrednio lub pośrednio na transakcje kapitałowe		
CIT / PIT	art. 16. ust. 1 pkt 13f ustawy CIT	Zgodnie z proponowaną zmianą koszty finansowania dłużnego nie będą stanowić kosztu uzyskania przychodu w zakresie w jakim: - zostały uzyskane od podmiotu powiązanego w rozumieniu przepisów dot. cen transferowych, - zostały one przeznaczone bezpośrednio lub pośrednio na transakcje kapitałowe, w szczególności: nabycie lub objęcie udziałów (akcji), nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, wniesienie dopłat, podwyższenie kapitału zakładowego, wykup udziałów własnych w celu ich umorzenia. Zmiana negatywna. Obecnie odsetki od finansowania dłużnego dla transakcji kapitałowych są zaliczane co do zasady do źródła kapitałowego, co i prowadzi do ograniczenia możliwości odliczenia kosztów finansowania dłużnego. Nierzadko, jedyną możliwością uzyskania finansowania jest finansowanie z grupy kapitałowej, a

Podatek	Artykuł	Komentarz
		zatem to ograniczenie będzie miało negatywny wpływ na poziom inwestycji. W praktyce, wprowadza to również konieczność weryfikacji przeznaczenia finansowania dłużnego udzielonego w przeszłości – co zwiększa koszty inwestycji. Wprowadzenie tej regulacji prowadzi w zasadzie do wzrostu efektywnego opodatkowania przedsiębiorstw w Polsce. Rekomendujemy rezygnację z tej zmiany.
Wprowadzenie do opodatkowania koncepcji tzw. przerzucania dochodów		
CIT	art. 24aa ustawy o CIT	Zmiana ma na celu wprowadzenie do ustawy o CIT przepisów ograniczających przerzucanie dochodów do podmiotów powiązanych zlokalizowanych w jurysdykcjach o niskich efektywnych stawkach podatkowych. W celu osiągnięcia zakładanego efektu do ustawy o CIT wprowadza się mechanizm, którego skutkiem jest de facto wprowadzenie do ustawy o CIT kolejnego źródła przychodu opodatkowanego zryczałtowanym podatkiem dochodowym (19%). Uzasadnienie do zmian zawiera transakcje czy struktury historyczne, które nigdy w Polsce nie funkcjonowały z uwagi na polskie przepisy podatkowe. Zmiana negatywna. Rekomendowana rezygnacja. Polskie ustawy podatkowe mają już zasadne instrumenty przeciwdziałające takim zjawiskom np. klauzula GAAR, art. 22c ustawy o CIT, przepisy o cenach transferowych, art. 15c ustawy o CIT, art. 15e ustawy o CIT, przepisy o rzeczywistym wścieleniu należności, art. 12 ust. 13 ustawy o CIT itd.
Wprowadzenie do krajowego porządku prawnego tzw. spółki holdingowej		
CIT	rozdział 5b - ustawy o CIT	Projektowany reżim dla spółek holdingowych będzie przewidywał: • zwolnienie z CIT 95% kwoty dywidend otrzymywanych przez spółkę holdingową od spółek zależnych; • pełne zwolnienie z CIT zysków ze zbycia udziałów/akcji w spółkach zależnych. Podstawowym warunkiem skorzystania z powyższych preferencji będzie posiadanie przez spółkę holdingową co najmniej 10% udziałów lub akcji w spółce zależnej przez minimum 1 rok. W myśl proponowanych przepisów, spółki zależne będą ograniczone do spółek: • w kapitale których spółka holdingowa posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów lub akcji nieprzerwanie przez minimum 1 rok; oraz • które nie posiadają więcej niż 5% udziałów lub akcji w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku

Podatek	Artykuł	Komentarz
		prawnego o charakterze powierniczym lub praw o podobnym charakterze. Jak wynika z powyższych ograniczeń, zmiana ma na celu objęcie reżimem tzw. struktur jednopoziomowych (o stosunkowo prostej strukturze powiązań właścicielskich). Proponowana preferencja jest niewątpliwie korzystną zmianą wprowadzającą nowe możliwości stosowania zwolnień podatkowych. Ustawodawca przewidział jednak szereg wyjątków, które będą znacząco ograniczały skorzystanie z tego rozwiązania. Podobnie jak miało to miejsce w ramach pierwotnej koncepcji estońskiego CIT. Postuluje się zatem: • uwzględnienie w definicji spółki holdingowej innych podatników CIT poza spółką akcyjną i spółką z ograniczoną odpowiedzialnością; • możliwość jednoczesnego korzystania ze zwolnienia z dywidendy na podstawie odrębnych przepisów ustawy o CIT; • możliwość skorzystania z reżimu dla struktur wielopoziomowych; • złagodzenie warunku weryfikacji rzeczywistej działalności gospodarczej.
Wprowadzenie preferencji dla podatników inwestujących w alternatywne spółki inwestycyjne		
PIT	art. 26hc ustawy o PIT oraz art. 5a pkt 14a ustawy o PIT	Rodzaj ulgi pozwalającej na wcześniejsze odliczenie od podstawy opodatkowania kwoty stanowiącej 50% wydatków na nabycie (objęcie) udziałów lub akcji ASI, albo spółki, w której ASI posiada co najmniej 5% udziałów (akcji) pod warunkiem posiadania takich udziałów (akcji) przez okres co najmniej 2 lat. Odliczenie nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty 250 tys. zł. Prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania będą mieli podatnicy osiągający dochody opodatkowane na ogólnych zasadach według skali oraz podatnicy osiągający dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowane liniowo. Zmiana progu posiadania przez ASI udziałów (akcji) w spółce zależnej z 10% na 5% uwzględniona również na gruncie CIT pozwalająca na zwolnienie z podatku zbycia udziałów spółki zależnej przez ASI (art. 17 ust. 1 pkt 58a ustawy o CIT). Ulga skierowana tylko do osób fizycznych. Nie mogą z niej skorzystać podmioty powiązane (wykluczeni podatnicy będący podmiotami powiązanymi z ASI lub ze spółką, w której ASI posiada co najmniej 5% udziałów). Dodatkowo wymóg, by udziałowcem ASI był też podmiot, który nabył (objął) udziały (akcje) za środki pochodzące z funduszy europejskich. Pozytywnie należy ocenić, że ulgę rozlicza się w źródle przychodów pozarolnicza działalność gospodarcza opodatkowana wg skali lub podatnikiem liniowym. W przypadku braku spełnienia warunku posiadania udziałów przez 2 lata ulga podlega zwrotowi. Oznacza to zatem, że w przypadku późniejszego zbycia udziałów (będących

Podatek	Artykuł	Komentarz
		przedmiotem ulgi) mamy możliwość rozpoznania kosztów w pełnej wysokości a nie w wysokości pomniejszonej o ulgę. Postuluje się złagodzenie warunków jej zastosowania (obecnie zakres jest zbyt wąski), w szczególności w zakresie warunki odnoszącego się do konieczności objęcia udziałów (akcji) ze środków pochodzących z funduszy europejskich.
Koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną		
PIT	art. 22 ust. 1t ustawy o PIT	Brak było dotychczas regulacji szczegółowych w tym zakresie. Natomiast zgodnie z orzecznictwem, wydatki na nabycie udziałów (akcji) są kosztem uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tych udziałów lub akcji. Koszty te wyznacza wartość środków poniesionych dla uzyskania majątku spółki niebędącej osobą prawną (np. spółki jawnej), który w dacie ustania bytu prawnego tej spółki, a więc w dacie powstania nowej spółki (np. z o.o.), równy był początkowej wartości majątku nowej spółki. Po zmianie przewidziane są szczegółowe zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów. Przy zbyciu udziałów (akcji) występuje specyficzna sytuacja, ponieważ odpłatne zbycie udziałów (akcji) oczywiście generuje przychód z tym, że wydatki były wcześniej poniesione na nabycie udziałów w innym podmiocie. Zgodnie z linią orzecniczą sądów administracyjnych, w takich przypadkach kosztem podatkowym powinna być przypadająca na danego wspólnika wartość bilansowa spółki niebędącej osobą prawną z dnia przekształcenia. Zgodnie z nowymi regulacjami, w takiej sytuacji kosztem uzyskania przychodów będą wydatki wspólnika na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce niebędącej osobą prawną, powiększone o „zatrzymane zyski” w tej spółce przypadające na danego wspólnika, ale pomniejszone o wypłaty dokonane wspólnikowi z tytułu udziału w tej spółce. Szczegółowe regulacje przewidziano również w sytuacji zmniejszenia udziału w przekształcanej spółce oraz w przypadku, gdy przedmiotem odpłatnego zbycia są udziały (akcje) w spółce, która powstała w następstwie kolejnych przekształceń. Zmiany należy ocenić pozytywnie.
Zmiany w zakresie opodatkowania przychodów z tytułu otrzymania przez wspólnika, będącego osobą fizyczną majątku ze spółki niebędącej osobą prawną		
PIT	art. 17 ustawy o PIT	Zmiana ma na celu uregulowanie i ustalenie rodzaju źródła z przychodów uzyskiwanych w przypadku otrzymania przez wspólnika majątku w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną, wystąpieniem wspólnika ze spółki lub zmniejszeniem udziału kapitałowego w takiej spółce, w wyniku których Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia takich składników majątku. Nowelizacja wprowadza zaliczenie tego przychodu do źródła z kapitałów pieniężnych. Przychód powstaje w

Podatek	Artykuł	Komentarz
		momencie przeniesienia własności danego składnika majątku na wspólnika. Zgodnie z obecnymi regulacjami, taki przypadek nie podlega opodatkowaniu, w momencie zbycia nabytego majątku, jeżeli wspomniana sprzedaż miała miejsce po upływie 6 lat od nabycia majątku. Nowelizacja odnosi się jednak wyłącznie do przypadków, w których Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Jeżeli prawo do opodatkowania wspomnianego składnika pozostanie przy Polsce, opodatkowanie nie będzie miało miejsca w momencie otrzymania majątku, a jego sprzedaży.
Nowa definicja posiadania Zarządu w kontekście rezydencji podatkowej		
PIT	art. 3 ust. 6 ustawy o CIT	Propozycja przepisu stanowi, że w przypadku podatników nieposiadających siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uznaje się, iż posiadają oni zarząd na tym terytorium (co de facto prowadzi do uzyskania statusu polskiego rezydenta podatkowego i opodatkowania polskim CIT), w przypadku gdy: - osoby lub podmioty zasiadające w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających podatnika mają miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub - w sposób faktyczny, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów prowadzą bieżące sprawy tego podatnika, w tym na podstawie umowy go kreującej, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego jego założenie lub funkcjonowanie, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między podatnikiem a osobami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub podmiotami, o których mowa w art. 3 ust. 1. Zgodnie z powyższym, zagraniczne spółki będą uznawane za posiadające zarząd na terytorium Polski i opodatkowane polskim CIT tylko z tego powodu, że osoba fizyczna, mająca miejsce zamieszkania w Polsce, będzie członkiem organu zarządzającego, albo choćby kontrolnego takiej zagranicznej spółki. Wystarczy zatem, że osoba fizyczna mieszkająca w Polsce będzie członkiem rady nadzorczej spółki zagranicznej, aby ten podmiot podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Wbrew treści uzasadnienia proponowany przepis nie jest potrzebny. Zgodnie z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania te kwestie są już zaadresowane. Rekomendowane jest zrezygnowanie z projektowanego przepisu lub w ostateczności zastąpienie spójnika „lub” przez „oraz”.
Zmiany w zakresie amortyzowania budynków i lokali mieszkalnych Zmiany w zakresie amortyzacji składników majątku w spółkach nieruchomościowych		
PIT / CIT	ustawa o PIT: - art. 22b w ust. 1 - art. 22c, pkt. 2 - art. 22n ust 3	Zmiany w zakresie ustawy o PIT, jak i do ustawy o CIT są zbyt daleko idące i godzą w prawa podatników, jak i również w podstawowe zasady podatkowe.

Podatek	Artykuł	Komentarz
	• art. 22m ust. 4 ustawa o CIT: • art. 16b w ust. 1 • art. 16c art 16m ust. 4	Po pierwsze, proponowane zmiany są sprzeczne z zasadą pewności opodatkowania, przez którą należy rozumieć niezmiennosc i stabilność przepisów podatkowych. Przepisy podatkowe winny być ustanawiane i stosowane w taki sposób, aby podatnicy mieli realną możliwość planowania działań gospodarczych (na co przede wszystkim składa się oszacowanie przyszłych przychodów i kosztów). Nieruchomości (w tym mieszkalne) stanowią zazwyczaj jedno z najcenniejszych składników majątkowych podatników (w szczególności podatników PIT), na nabycie których koniecznym jest pozyskanie okazałych środków finansowych (w tym także poprzez zaciągnięcie kredytu). Przy kalkulacji nabycia bez wątpienia pod uwagę brany jest przyszły koszt uzyskania przychodu, za który uważa się amortyzację. Z całą pewnością znaczna część podatników nie dokonałaby nabycia, jeżeli nie mogłaby dokonać amortyzacji. Nieakceptowalne jest również wprowadzenie tak znaczących zmian w tak krótkim czasie, co, ponownie, zaburza możliwość planowania działań gospodarczych. Tym samym, w przypadku wprowadzenia zmian uznać należy, że podatnikom (i obywatelom) nie zostało zapewnione bezpieczeństwo prawne. Powyższy punkt widzenia potwierdza doktryna prawnicza oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego, np. K 13/01, P 3/00 lub K 47/05. Powyższe wydaje się również nadwyreżeniem zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa (patrz np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego K. 16/08, K.14/03 i K. 12/94). Wprowadzenie wskazanych zmian nie czyni zadość także zasadzie proporcjonalności, w ramach której implementowane rozwiązanie powinno być adekwatne i konieczne do osiągnięcia postulowanego celu. Na konieczność zachowania zasady proporcjonalności wskazuje także orzecznictwo europejskie, np. w wyrokach C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96. Wprowadzenie tej zasady do porządku prawnego UE nastąpiło także w art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej oraz Karcie Praw Podstawowych w art. 52 ust. 1. Jak wskazuje projektodawca uzasadnieniu do ustawy „Celem projektowanej ustawy jest stworzenie przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego, który pozwoli Polsce na zajęcie dominującej pozycji w wyścigu o inwestycje, będącego efektem procesu zmiany globalnych łańcuchów dostaw.” – natomiast należy zweryfikować dwie strony medalu – czyli politykę socjalną Państwa, na którą musi ono pozyskiwać finansowanie oraz po drugiej stronie dodatkowe obciążenie przedsiębiorców, co w dobie aktualnego nadal kryzysu związanego z epidemią wydaje się być działaniem przedwczesnym. Projektowane rozwiązania należy również oceniać w kontekście ingerencji w prawa obywatela (i podatników) i ustalenie czy nie zostaje naruszona proporcja pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego (patrz wyroki Trybunału Konstytucyjnego, np. K 11/94, TK P 7/98, K 40/02. W rezultacie należy

Podatek	Artykuł	Komentarz
	art. 15 ust. 6 ustawy CIT	przeprowadzić szacunki i analizy, czy proponowane zmiany spełniają test proporcjonalności, przede wszystkim nakładając na obywatela zbyt duże obciążenie (patrz wyrok Trybunału Konstytucyjnego K 19/01). Powyższe znajduje potwierdzenie również w doktrynie. Nie znajdujemy natomiast odniesienia do powyżej wskazanych zasad w uzasadnieniu do projektu. Elementem zasady proporcjonalności jest zasada przydatności – rozważyć należy, czy przy zastosowaniu proponowanego rozwiązania można w ogóle osiągnąć zamierzony cel. W uzasadnieniu do projektu oraz OSR brak informacji w tym zakresie. W ramach zasady proporcjonalności wyróżnia się także zasadę konieczności, która każe odpowiedzieć na pytanie, czy dane rozwiązanie jest jedynym, które pomaga osiągnąć przyjęty cel, czy też założony cel może być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Brak informacji na temat rozważania innych scenariuszy. Trzecią składową zasady proporcjonalności jest zasada proporcjonalności sensu stricto, pozwalająca zważyć, która z kolidujących ze sobą zasad i wartości ma pierwszeństwo. Również w tym przypadku brak informacji. Przed wszystkim koniecznym jest tu zbadanie, czy nie został naruszony art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Dodatkowo, potencjalnie zostaje naruszona zasada równości i sprawiedliwości podatkowej, zgodnie z którą nie powinno dochodzić do sytuacji, w której określone podmioty byłyby w jakimś obszarze uprzywilejowane lub dyskryminowane. Wprowadzenie proponowanych zmian narusza wskazaną zasadę, gdyż podatnicy wykorzystujący nieruchomości (mieszkalną) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nie będą mogli dokonywać amortyzacji, podczas gdy ogólną zasadą jest, że nieruchomości wykorzystywane (w jakiegokolwiek) działalności gospodarczej podlegają amortyzacji. Tym samym podmioty wynajmujące nieruchomości mieszkalne byłyby w sposób otwarty dyskryminowane. Nadmienić należy, że podmioty gospodarcze (podatnicy PIT i CIT) odprowadzają podatek dochodowy od zysków uzyskanych z tytułu wynajmu nieruchomości mieszkalnej, nie narażając Skarbu Państwa na straty. Tym samym uznać należy, że proponowane zmiany są zbyt daleko idące i naruszają one podstawowe prawa podatnika i obywatela; nie są one konieczne (zasada proporcjonalności) do osiągnięcia celu, jakim jest. m.in. polepszenie sytuacji mieszkaniowej rodzin. W związku z chęcią osiągnięcia przez Rząd wyznaczonych przezeń celów, sugeruje się wprowadzenie mniej inwazyjnych, bardziej proporcjonalnych rozwiązań i przede wszystkim z odpowiednim vacatio legis. Zgodnie z projektem spółki nieruchomościowe utracą prawo do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości dla celów podatkowych. Spółki nieruchomościowe mają bowiem

Podatek	Artykuł	Komentarz
		mieć obowiązek skorelowania odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych z odpisami amortyzacyjnymi dokonywanych zgodnie z ustawą o rachunkowości. Jest to jednak odrębny system względem podatkowego. Spółki nieruchomościowe budynki traktują jako inwestycje i wyceniają je dla celów bilansowych rynkowo, co jednocześnie powoduje brak możliwości stosowania odpisów amortyzacyjnych. Czyli brak amortyzacji bilansowej spowoduje brak możliwości amortyzacji podatkowej, co jest działaniem dyskryminującym rynek nieruchomości względem pozostałych podmiotów, na które nie nakłada się takich warunków. Argumentacja z poprzedniej analizy pozostaje aktualna. Rekomendujemy odstąpienie od zmian w tym zakresie.
Ulga dla podatników, którzy ponieśli wydatki na nabycie terminala płatniczego oraz wydatki związane z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego		
PIT/CIT	art. 26hd ustawa o PIT art. 18ef ustawa o CIT	Uznać należy, że wskazana propozycja jest korzystną dla podatników zmianą, która powinna być wprowadzona do porządku prawnego na gruncie podatków dochodowych. Zasadnym jest podkreślenie, że wprowadzenie ulgi w znaczny sposób przyczyni się do zakupu i wprowadzenia do użycia terminali płatniczych przez podatników, czego skutkiem będzie dalsze upowszechnianie płatności bezgotówkowych, co też niewątpliwie stanowi udogodnienie zarówno dla podatnika (jako podmiotu sprzedającego towar lub usługę), jak i dla nabywcy. Wprowadzenie terminali ułatwi rozliczenia i zapewni alternatywę w stosowanych metodach płatności. Nadmienić warto, iż opłaty związane z obsługą transakcji płatniczych z użyciem terminali są w Polsce stosunkowo wysokie, co wpływa negatywnie na decyzje przedsiębiorców w przedmiocie stosowania terminali. Proponowana ulga w znacznym stopniu powinna zmienić ten stan rzeczy poprzez zmniejszenie realnych ciężarów ponoszonych w związku z nabyciem i używaniem terminali. Postulowaną zmianę uznać należy za zgodną z ogólnymi zasadami podatkowymi i w gruncie rzeczy pozytywnie wpływa na ich implementację. Zaleca się jednak rezygnację z ograniczenia kwotowego z tytułu ulgi, chociażby ze względu na rozmiary działalności gospodarczej prowadzonej przez różnego typu podatników.
Nielegalne zatrudnianie pracowników – zatrudnianie „na czarno” oraz nieujawnianie części wynagrodzenia		
PIT	ustawa o PIT: art. 14 ust. 2 pkt. 20 oraz ust. 2j art. 21 ust. 1 art. 23 ust 1 pkt 55c	Wprowadzenie postulowanej zmiany powinno być dokonane z uwzględnieniem przywołanej wcześniej zasady proporcjonalności; koniecznym jest zbadanie, czy zasada proporcjonalności została spełniona, czy zrealizowane zostały składające się na nią przesłanki. Należy rozważyć, czy proponowane zmiany adekwatne są do celu, a także, czy potencjalne sankcje nie są zbyt daleko idące.

Podatek	Artykuł	Komentarz
		Jednak nie ulega wątpliwości, że proponowane rozwiązanie, o ile zostanie powszechnie stosowane po jego wprowadzeniu, powinno przyczynić się do pomniejszenia „szarej strefy” oraz wzrostu wpływów budżetowych.
Ulga na prototyp		
PIT/CIT	art. 26ga i art. 26gb ustawa o PIT art. 18ea–18ef ustawa o CIT	Proponowaną zmianę uznać należy za korzystną dla podatników i zasadnym jest jej zaimplementowanie. Wskazuje się, że wprowadzenie rozpatrywanych przepisów przyczynić się będzie do zwiększenia innowacyjności polskich firm oraz oferowanych przez nie produktów. Przyspieszeniu ulec powinien postęp technologiczny. Jednakże ograniczenie stosowania odliczenia do 10% dochodu należy ocenić negatywnie. Większość przedsiębiorców ponosząc wydatki na nowe technologie i w ogóle inwestycje, będą generować dużo niższy dochód lub wręcz stratę. Z tego względu uzależnienie wysokości ulgi od dochodu wydaje się rozwiązaniem nietrafionym. Rekomenduje się wprowadzenie ograniczenia kwotowego, które będzie dużo bardziej praktyczne. Zwracamy również uwagę na definicje, które mogą być zbliżone do tych funkcjonujących w ramach ulgi B+R, co może spowodować dodatkowe trudności przy stosowaniu ulg. Ulga winna być odliczana na bieżąco w miesiącu poniesienia odpowiednich kosztów, w innym przypadku tak jak się zakłada raz w roku, może nie osiągnąć swojego efektu.
Ulga na zatrudnienie innowacyjnych pracowników		
PIT/CIT	art. 26eb ustawy o PIT art. 18db ustawy o CIT	Uznać należy, że planowana zmiana jest korzystna dla podatników i zasadnym jest jej wprowadzenie. Należy jednak doprecyzować zagadnienie praw autorskich w kontekście ulgi – w jakich przypadkach ulga znajdzie zastosowanie np. sprzedaż praw autorskich, nabycie w drodze stosunku umowy o pracę lub inne.
Sprzedaż przedmiotów wykupionych z leasingu		
PIT	ustawa o PIT: art. 10 ust. 8 art. 14 ust. 2 pkt. 19	W odniesieniu do proponowanej zmiany należy rozważyć, czy zachowana zostaje zasada pewności prawa oraz ogólna zasada swobody działalności gospodarczej. Zasadnym jest także zbadanie, czy proponowane rozwiązanie podatkowe nie stoi w sprzeczności z cywilnoprawnymi uregulowaniami umowy leasingu. Należy wziąć pod uwagę, iż nie jest to proceder na szeroką skalę i dotyczy w większości mniejszych firm polskich. Dodatkowo są to kolejne zmiany, które wprowadzają nowe obciążenie fiskalne. W kontekście sytuacji gospodarczej – zasadnym byłoby rozważenie wdrożenia ewentualnego dłuższego vacatio legis tego rozwiązania oraz przede wszystkim poprzedzenie go gruntownymi konsultacjami.

Podatek	Artykuł	Komentarz
Zmiana regulacji normujących prawo do wspólnego opodatkowania dochodów małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci		
PIT	art. 6 ustawa o PIT	W przypadku kwestii dotyczących m.in. rozliczeń majątkowych małżeństw oraz osób samotnie wychowujących dzieci, koniecznym jest wzięcie pod uwagę także społecznych uwarunkowań danego zagadnienia. Zwrócić należy uwagę, że potencjalnie nie zostanie zachowana zasada równości opodatkowania w przypadku osób samotnie wychowujących dzieci, jeżeli obie te osoby żyją. Projekt zakłada, że jeżeli (co do zasady) żyją oboje opiekunowie dziecka (matka i ojciec), to tylko jedno z nich będzie mogło rozliczać się jako rodzic samotnie wychowujący dziecko. Zauważyć trzeba, że problematyczne będzie ustalenie, któremu z rodziców ulga przysługuje, jeżeli oboje rodzice uprawnieni są do opieki nad dzieckiem. Kwestią do rozważenia jest, czy zachowana zostaje zasada równości, jeżeli jednemu rodzicowi przyznane zostanie wskazane prawo, a drugiemu nie, choć oboje rodzice są w identycznym położeniu prawnym. Nie jest bowiem dopuszczalnym, na gruncie prawa podatkowego, odmienne traktowanie podmiotów będących w takiej samej sytuacji (patrz np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego K. 21/96, SK 48/06 lub P. 47/07). Podsumowując, postuluje się rozważenie przede wszystkim, czy zachowana zostanie zasada równości podmiotów.
Nowelizacja katalogu zwolnień przedmiotowych w ustawie PIT		
PIT	art. 21 ustawa o PIT	Przyjąć należy, że proponowane zmiany są korzystne z punktu widzenia podatników. W zakresie zwolnień przedmiotowych projekt ustawy wprowadza zmiany polegające m.in. na dodaniu: 1) zwolnienia dotyczącego stypendiów doktorskich organizowanych przez Narodowe Centrum Nauki; 2) zwolnienia dotyczącego przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia zabytków ruchomych, 3) zwolnienia dotyczącego dochodów uzyskanych przez wykonawcę kontraktowego Umowy między RP a Rządem USA o wzmocnionej współpracy obronnej, 4) zwolnienia dotyczącego odsetek otrzymanych w związku z nieterminową wypłatą należności zwolnionych od podatku na podstawie ustawy PIT, 5) zwolnienia z opodatkowania dochodów z tytułu nagród przyznanych osobom, które przyczyniły się do szybkiej likwidacji choroby zakaźnej zwierząt, 6) zwolnienia dot. wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe, wydatków na spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego na zbywaną nieruchomość lub określone prawo majątkowe, 7) zwolnienia świadczeń otrzymywanych w ramach działań aktywizacyjnych, 8) zwolnienia świadczeń z tytułu specyficznych elementów wspierających zatrudnienie, 9) zwolnienia ryczałtu za przejazd na szkolenia oraz zakwaterowanie w ramach bonu stażowego.

Podatek	Artykuł	Komentarz
Zmiana zasad opodatkowania przychodów osiągniętych z najmu lub dzierżawy		
PIT	art. 9 ust. 2 ustawa o PIT	Zwraca się uwagę, że proponowana zmiana może naruszać wskazaną wcześniej zasadę pewności prawa. Zwrócić bowiem należy uwagę (podobnie jak ma to miejsce w przypadku opisanej już kwestii amortyzacji), że nabycie nieruchomości (także na cele prywatne) jest dużym przedsięwzięciem finansowym, szczególnie dla osób fizycznych. Doszłoby zatem do zmian, które dotyczyłyby aktywów wykorzystywanych nawet przez dziesiątki lat. Powszechnie spotykaną i akceptowaną społecznie praktyką jest wynajem nieruchomości, które wcześniej nabyte zostały na cele prywatne. Możliwym w tym wypadku jest naruszenie zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa (patrz np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego K. 16/08, K.14/03 i K. 12/94). Zwrócić należy uwagę, że uzyskując przychody z tytułu najmu prywatnego, podatnik ponosić może jednocześnie duże koszty (np. remontu). W przypadku wprowadzenia zaproponowanego rozwiązania nie będzie on mógł odliczyć ich od przychodu, co spowoduje w konsekwencji pogorszenie jego sytuacji finansowej (jeżeli rozliczał się na zasadach ogólnych). Należy zwrócić uwagę, że zaproponowana zmiana bez wątpienia będzie krzywdząca dla takich podatników. Rozważyć również należy, czy zachowana zostanie proporcja pomiędzy planowanymi efektami wprowadzanej zmiany a ciężarami z nią związanymi (patrz wyrok Trybunału Konstytucyjnego SK 2/10). Kwestią podlegającą rozważeniu jest również ustalenie, czy nie dochodzi do nadmiernej ingerencji państwa w prywatny majątek osób fizycznych (patrz wyrok Trybunału Konstytucyjnego K 19/01). Podsumowując, zasadnym jest rozważenie przede wszystkim, czy zachowana zostanie zasada równości podmiotów. Pod uwagę należy wziąć także stosunki i prawidłowości istniejące w społeczeństwie. Zwrócić należy uwagę, że w obecnym stanie prawnym (gdy możliwe jest rozliczenie się w ramach skali podatkowej ryczałtu) zachowana zostaje powszechność opodatkowania. Przychód z najmu jest opodatkowany zarówno w jednym, jak i drugim przypadku. Nie dochodzi do sytuacji, w której najem nie jest opodatkowany. Za konieczne należy uznać rozważenie, czy proponowane rozwiązanie spełnia zasadę proporcjonalności, a konkretnie, czy zgodna jest z jej składową, tj. z zasadą przydatności i dogłębne zbadanie, czy wprowadzenie regulacji jest w ogóle konieczne i zasadne. Ponadto, jak wskazuje doktryna, pod uwagę należy wziąć społeczne uwarunkowania odnoszące się do kwestii rozliczania przychodu z najmu. Projektodawca nie wprowadził również rozwiązań dotyczących rozliczenia straty jakie działalność mogła generować z tytułu najmu.
Zmiany w zakresie opodatkowania w formie karty podatkowej		

Podatek	Artykuł	Komentarz
PIT	art. 9 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne	Przyjąć należy, zgodnie z opinią doktryny prawniczej, że w stosunku do proponowanej zmiany koniecznym jest wzięcie pod uwagę stosunków i relacji, jakie zachodzą w społeczeństwie, tj. ogólnie przyjętych norm. Należy wziąć pod uwagę, że karta podatkowa jest powszechnie stosowanym sposobem rozliczenia przez mniejszych podatników. Jej likwidacja będzie bez wątpienia wiązała się z szeregiem utrudnień dla osób rozliczających się w ten sposób. Tu także należy zbadać, czy zachowana została zasada proporcjonalności, a konkretnie jej element, czyli zasada przydatności, tj. określenie, czy planowana regulacja jest w ogóle konieczna.
Zmiany w zakresie opodatkowania przychodów z działalności gospodarczej ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych		
PIT	art. 12 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne	Planowaną regulację uznać należy za korzystną dla podatników. Rozwiązanie zaprezentowane w projekcie powinno przyczynić się do zwiększenia aktywności gospodarczej podmiotów, w stosunku do których obniżona została stawka ryczałtu. Przyjąć należy regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonego celu, spełniając przede wszystkim kryterium proporcjonalności. Regulacja wychodzi również naprzeciw oczekiwaniom przedsiębiorców (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego K 19/01 oraz SK 2/10). Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na pewną niekonsekwencję ustawodawcy, z uwagi na to, iż ustawodawca promuje usługi doradztwa prawnego przez osoby bez tytułu adwokata lub radcy prawnego. Niekonsekwencja jest o tyle widoczna, że jedna i ta sama osoba w momencie wpisu na listę adwokatów wykonujących zawód może skorzystać z opodatkowania ryczałtem 17%, ale jeśli wpisze się na listę niewykonujących zawodu (z uwagi na nie prowadzenie spraw w sądach, będą np. prawnikiem wewnętrznym podatnika) – będzie mogła skorzystać z ryczałtu 15%. W tym zakresie postuluje się zmianę stawki ryczałtu dla wolnych zawodów tak jak dla pozostałych osób wykonujących te czynności bez uprawnień. Zwrócić uwagę również należy, iż usług doradztwa podatkowego nie można świadczyć poza wolnymi zawodami (adwokat, doradca podatkowy lub spółka doradztwa podatkowego).
Możliwość ubiegania się o zwrot VAT w terminie 15-dniowym		
VAT	art. 87 i 146j (146k) UVAT	Przyjąć należy, że proponowana regulacja jest rozwiązaniem korzystnym dla podatników, a ponadto wpisującą się w ogólny zamiar upowszechnienia płatności bezgotówkowych w Polsce – omawiane rozwiązanie uzupełnia się z propozycją dotyczącą ulgi na odliczenie kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (w związku z poniesieniem kosztów nabycia, obsługi i opłat związanych z terminalami płatniczymi). Zasadnym jest uznanie, że nie zostają tu naruszone żadne zasady podatkowe i konstytucyjne. W szczególności zwrócić należy uwagę, że proponowane rozwiązanie (razem z regulacją w podatkach dochodowych) prowadzi

Podatek	Artykuł	Komentarz
		do celu, jakim jest upowszechnienie płatności bezgotówkowych w Polsce. Wskazuje się, że rozwiązanie zaproponowane w projekcie zachęci podatników do dokonywania płatności w formie elektronicznej, a ponadto, po spełnieniu przez nich określonych warunków, będzie pozytywnie oddziaływać na płynność finansową przedsiębiorstwa (w szczególności poprzez przyspieszony zwrot VAT). Zasadnym jest zbadanie, w ramach zasady proporcjonalności, czy warunki do zastosowania przez podatnika planowanych ułatwień nie są zbyt wygórowane oraz czy osiągnięty zostałby zamierzony cel, jeżeli warunki byłyby złagodzone. Zaproponowana regulacja powinna również w pozytywny sposób wpływać na przychody osiągane przez Skarb Państwa z tytułu podatku VAT.
Ograniczenie niektórych preferencji w VAT, w przypadku podatników nie pozostających w gotowości do przyjmowania płatności bezgotówkowych		
VAT	art. 99 UVAT	Apeluje się o zbadanie, czy zaproponowane rozwiązanie nie stoi w sprzeczności z zasadą równości w prawie podatkowym, co też powinno być przedmiotem głębszych rozważań. Podatnikowi, u którego zostało zidentyfikowane, że wbrew obowiązкови wynikającemu z proponowanego art. 19a Prawa przedsiębiorców, nie zapewnił możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego, w każdym miejscu, w którym działalność gospodarcza jest faktycznie wykonywana przewiduje się czasowe wyłączenie możliwości stosowania rozliczeń kwartalnych oraz czasowe wyłączenie prawa do zwrotu VAT w terminie 25-dniowym. Zwrot podatku VAT w terminie 25-dniowym w takich przypadkach nie będzie przysługiwał za okres rozliczeniowy, w którym zostało to zidentyfikowane oraz za 6 kolejnych okresów rozliczeniowych. Na gruncie prawa podatkowego niedopuszczalnym odmienne traktowanie podmiotów będących w takiej samej sytuacji prawnej (patrz np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego K. 21/96, SK 48/06 lub P. 47/07). Zwrócić należy również uwagę, że gotówka jest legalnym i powszechnie stosowanym środkiem płatniczym, zarówno w Polsce, jak i de facto na całym świecie. Zasadnym jest zatem zbadanie, czy dopuszczalnym jest ograniczanie praw podatnika tylko ze względu, że nie korzysta z terminala płatniczego, a innego legalnego środka płatniczego. Koniecznym jest również rozważenie, czy potencjalne ograniczenia praw podatników niekorzystających z terminali płatniczych są proporcjonalne do czynności jakich podatnik dokonał lub nie dokonał (niestosowanie terminala). Warto rozstrzygnąć również, czy proponowana zmiana nie jest nadmierną ingerencją państwa w działalność gospodarczą podatnika.
Wprowadzenie możliwości informowania podatników przez Szefa KAS o ryzyku uczestniczenia w karuzelach podatkowych		

Podatek	Artykuł	Komentarz
VAT	art. 15a ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej	Zwrócić tu należy uwagę na fakt, że zaprezentowane rozwiązanie nie wpływa w żaden sposób na prawa i obowiązki podatników. Działania KAS mają charakter informacyjny, który może w ostatecznym rezultacie być korzystnym dla podatnika poprzez wyeliminowanie go z grona podmiotów dokonujących oszustw podatkowych. Przyjąć należy, że proponowane rozwiązanie będzie pomocne i użyteczne w celu wykrycia i likwidacji przestępstw podatkowych z wykorzystaniem VAT (spełnienie kryterium użyteczności). Trzeba jednak doprecyzować zapisy i wskazać na skutki zastosowania się lub nie do przekazanej informacji. Czy jeśli po otrzymaniu informacji o możliwym udziale w karuzeli podatkowej podatnika nadal będzie współpracował z takim podmiotem, to zamyka sobie ścieżkę do obrony? Co dokładnie winien taki podatnik zrobić i jak to się ma do oceny należytej staranności/dobrej wiary w VAT. Często bowiem organy stawiają zarzuty o fikcyjność obrotu, przegrywając na późniejszym etapie w sądzie. Zmiana sama w sobie jest potrzebna ale należy dokonać w tym miejscu szerszych analiz i wprowadzić szereg przepisów doprecyzowujących, które odpowiedzą na wątpliwości podatników.
Ulga na robotyzację		
PIT/CIT	art. 52jb ustawa o PIT art. 38eb ustawa o CIT	Ulga na robotyzację będzie aktywna wyłącznie przez 5 lat począwszy od 2022 r. Należy zwrócić uwagę, iż w przypadku sprzedaży składników majątku objętych ulgą na robotyzację, trzeba będzie zwiększyć podstawę opodatkowania w roku sprzedaży takiego składnika (czyli zwrócić korzyść). Rozwiązanie samo w sobie należy ocenić pozytywnie, jednak na etapie projektu dostrzegamy wiele elementów, które w praktyce spowodują wyłącznie możliwości zastosowania ulg na robotyzację dla dużych podmiotów, a nie sektora MŚP. Wymienione elementy jakie musi spełnić robot przemysłowy, aby móc zastosować ulgę, są w większości przypadków nie osiągalne i nieprzydatne dla biznesu MŚP. Trudno również ustalić czym kierował się dokładnie projektodawca, gdyż brak jest uzasadnienia w tym zakresie. Jeśli jednak konsultowano tę kwestię to zdecydowanie z producentami, którym zależy na zwiększeniu sprzedaży swoich produktów (ustalono, iż jest to ok. 200 podmiotów), a nie z biznesem, który potrzebuje realnego wsparcia. Ustalenie definicji robota jako urządzenia posiadającego co najmniej 3 stopnie swobody wskazuje na jego wykorzystanie w przemyśle motoryzacyjnym. Ulga zapowiadana jednak była jako globalna korzyść dla firm inwestujących w innowacyjne rozwiązania. Zamknięte katalogi techniczne tak jak również w przypadku maszyn i urządzeń peryferyjnych do robót, zamkną furtkę do skorzystania z ulgi wielu podmiotom. W tym zakresie postuluje się doprecyzowanie przepisów i wskazanie, iż proponowane założenia są jednymi z wielu, ważne natomiast, aby ulga objęła rzeczywiste projekty

Podatek	Artykuł	Komentarz
		innowacyjne oraz rozwój robotyki. Rozsądnym rozwiązaniem byłoby również wprowadzenie testu stosowanego przy uldze na robotyzację, który polegałby na ustaleniu, czy stosowana technologia spełnia kryteria robotyzacji, czy też nie. Jest to rozwiązanie korzystniejsze i dające szerszy dostęp do ulgi.
Pierwsza Oferta Publiczna (POP)		
CIT	art. 18ed ustawa o CIT	Idea dodatkowej ulgi związana z wejściem na rynek regulowany albo do obrotu w alternatywnym systemie obrotu jest rozwiązaniem korzystnym. Należy jednak odnieść się do tego, że projektodawca wskazuje, iż wydatki te muszą zostać poniesione w roku podatkowym, w którym dokonano oferty publicznej lub w roku poprzednim, nie później niż do dnia dokonania pierwszej oferty. Zauważyć należy, iż proces wprowadzenia oferty publicznej często rozpoczyna się dużo wcześniej niż rok i kończy nie tylko z dniem publikacji. Postuluje się poszerzenie terminu na dokonanie odliczenia. Do rozważenia pozostaje kwestia nielimitowania wydatków na przygotowanie prospektu, ale już limit na wydatki związane z doradztwem prawnym i podatkowym, które jest kluczowe dla powodzenia projektu emisji. Stąd też rekomenduje się albo zwiększenie limitu na te usługi lub jego zniesienie tak jak w przypadku wydatków na opłaty z tytułu przygotowania prospektu czy opłat notarialnych.
Ulga konsolidacyjna		
CIT	art. 18ec ustawa o CIT	Rozwiązane korzystne dla biznesu, natomiast warto rozważyć: a) Doprecyzowanie definicji „Podatnik będący przedsiębiorcą, uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych”. Należałoby dookreślić czy mowa jest o podatnikach, którzy uzyskują w swojej działalności wyłącznie przychody inne niż z zysków kapitałowych, czy może w przeważającej większości, czy też może nie będzie to mieć znaczenia. Tak sformułowany zapis może powodować wyłącznie problemy interpretacyjne, które warto rozwiązać w początkowej fazie. To samo tyczy się dalszego zapisu odnośnie odliczenia od podstawy opodatkowania wskazanych wydatków „do wysokości dochodu z innych źródeł niż z zysków kapitałowych”. b) Doprecyzowanie warunku polegającego na tym, iż główny przedmiot działalności spółki przejmowanej ma być tożsamy z przedmiotem działalności podatnika. Brak jest informacji w jaki sposób warunek będzie weryfikowany. Rozbieżność może polegać choćby na braku aktualizacji PKD przewarządzającej działalności lub rozbieżności w definicjach w przypadku spółek zagranicznych. Dodatkowo, projektodawca wskazuje na drugi przypadek, w którym „działalność takiej spółki może być racjonalnie uznana za działalność wspierającą działalność podatnika”. Po raz kolejny jest to zwrot zbyt ogólny, który spowoduje wyłącznie problemy interpretacyjne. Mowa jest bowiem o działalności, która racjonalnie wspiera działalność podatnika. Warto doprecyzować, iż może chodzić o sytuację, w której podatnik przejmuje inną spółkę celem ekspansji

Podatek	Artykuł	Komentarz
		gospodarczej polegającej na poszerzeniu swojej oferty poprzez przejęcie dobrze prosperującej firmy. c) Ewentualnie zniesienie wymogu badania warunku głównego przedmiotu działalności lub działalności wspierającej i zastąpienie zapisem dotyczącym obowiązkiem przedstawienia biznesplanu, z którego będzie wynikać potrzeba przejęcia danej spółki przez podatnika. d) Katalog wydatków, które mogą zostać odliczone winien być poszerzony o dodatkowe usługi księgowe, finansowe, podatkowe oraz inne, które będą bezpośrednio związane z transakcją. e) „Odliczenia, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się w roku podatkowym, w którym zostały nabyte udziały (akcje)”. Jeśli ulga konsolidacyjna ma być realnym i rzeczowym wsparciem podatnika, należy wprowadzić możliwość odliczenia wydatków faktycznie poniesionych w miesiącu ich poniesienia a nie łącznie na koniec roku.
Ujednolicenie stawki składki zdrowotnej do wysokości 9% dla wszystkich podatników, w tym likwidacja możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego od osób fizycznych		
PIT	art. 27f ustawa o PIT szereg zmian w przepisach o ustawie o świadczenia opieki zdrowotnej – w szczególności art. 66 i art. 81 tej ustawy	Zaznaczyć należy, że proponowana zmiana może naruszać szereg podstawowych zasad podatkowych oraz konstytucyjnych. Koniecznym jest podkreślenie, że zaproponowane rozwiązanie jest wysoce niekorzystne zarówno dla pracowników, jak i przedsiębiorców. Szczególnie mocno uderzy ono w osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą. Realizacja pomysłu doprowadzić może do zamknięcia działalności gospodarczych wykazujących stosunkowo niską pod względem procentowym zyskowności, a także osiągających niską marżę. Obciążenia fiskalne i około fiskalne prowadzenia działalności mogą okazać się wyższe niż wykazywane przychody / dochody. Uznaje się, co potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 14/12, że swoboda przysługująca prawodawcy w ustanawianiu nowych praw nie uprawnia go do ustanawiania warunków, które nie są możliwe do spełnienia przez podatnika. Tak znaczące podniesienie obciążeń, jak zaznaczono, może oznaczać konieczność zamknięcia działalności gospodarczej. Takie działania ze strony projektodawcy mogą się okazać złamaniem zasady zaufania obywateli do państwa, tym bardziej, że w prowadzonej działalności zawiera się umowy długoterminowe ze ściśle określonym wynagrodzeniem. Dodatkowe obciążenie na poziomie 9% może spowodować lawinowe zrywanie kontraktów (w tym drogowych i innych kluczowych dla interesów państwa) i upadłości. Bardzo istotnym jest rozważenie, czy nie dochodzi do naruszenia zasady pewności prawa. Jak było to podnoszone, zgodnie z przywołaną zasadą ustawodawca powinien zapewnić podatnikom możliwość planowania przez nich działań gospodarczych. Zmiana zasad naliczania składek jest bez wątpienia działaniem, które zaburza

Podatek	Artykuł	Komentarz
		przyjęte wcześniej przez podatników założenia dotyczące regulacji prawnych. Uzasadnionym jest zbadanie, czy nie została naruszona zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych, zgodnie z którą na ustawodawcy spoczywa obowiązek zapewnienia wprowadzenia przepisów, które są maksymalnie przewidywalne i jak najmniej zaskakujące (tak np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego P 40/07). Jak podkreśla doktryna i Trybunał Konstytucyjny, obywatel powinien móc przewidzieć, jakie jego działania będą musiały ulec zmianie. Powinien mieć wystarczająco dużo czasu, aby dostosować się do nowych przepisów (patrz np.: K 25/95 i K 26/97). Uznać należy, że podatnicy bez wątpienia będą mieli zbyt mało czasu, aby dostosować się do planowanych zmian (które mają dla prowadzenia działalności charakter fundamentalny). Innymi słowy, zachowane powinno zostać zachowane odpowiednio długie vacatio legis. Jak wskazują wyroki Trybunału Konstytucyjnego, podmioty, których zmiana dotyczy, powinny mieć odpowiednio dużo czasu do dostosowania swoich działań do nowych regulacji i rozporządzenia swoim mieniem oraz interesami (tak np. K 33/02). Koniecznym jest dogłębne zbadanie, czy planowana regulacja nie narusza zasady proporcjonalności. Obowiązkiem jest tu udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy efekty wprowadzenia regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela w związku z faktem jej wprowadzenia (patrz np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego K 19/01 i SK 2/10).
Umożliwienie korzystania w sposób symultaniczny z ulgi na działalność badawczo-rozwojową oraz preferencji IP Box przez podatnika osiągnącego dochód z praw własności intelektualnej, który objęty jest reżimem IP Box		
PIT	art. 30ca ust. 7 (7a) ustawa o PIT	Wprowadzenie zaprezentowanej regulacji uznać należy za korzystne dla podatników. Rozwiązanie zaprezentowane w projekcie powinno przyczynić się do zwiększenia aktywności gospodarczej podmiotów uprawnionych do zastosowania ulgi. Regulacja rozwiązuje problem, z którym borykali się przedsiębiorcy, tj. niemożność jednoczesnego stosowania ulgi B+R i stawki IP BOX w stosunku do tego samego dochodu (który potencjalnie mógłby skorzystać z obu preferencji).
Nabywanie sprawdzające dokonywane w ramach działań Krajowej Administracji Skarbowej		
	rozdział 1b ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej KAS	W odniesieniu do proponowanej zmiany zasadnym jest rozważenie, czy spełnione zostaną wszystkie przesłanki zachowania zasady proporcjonalności. W szczególności chodzi o ustalenie, czy planowana regulacja jest niezbędna dla osiągnięcia zamierzonego celu. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, że już w tym momencie instytucje państwowe dysponują szeregiem

Podatek	Artykuł	Komentarz
		narzędzi, które umożliwiają dokonywanie kontroli podatkowych. Pod rozważę poddać należy, czy koniecznym jest wprowadzanie kolejnego instrumentu. Projekt zakłada nakładanie na podatników kar za potencjalne uchybienia. Zważyć należy, czy ich wysokość współmierną będzie do uchybień podatnika. Mając na uwadze szereg już w tej chwili dostępnych instrumentów kontrolnych, rozważę poddać, czy w przypadku implementacji proponowanych regulacji nie dojdzie do nadmiernej ingerencji państwa w sytuację jednostki i w życie gospodarcze (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego K 11/94). Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, ustawodawca nie może ustanawiać ograniczeń przekraczających pewien stopień uciążliwości, zwłaszcza zaburzających proporcję pomiędzy stopniem naruszenia uprawnień jednostki a rangą interesu publicznego, który ma w ten sposób podlegać ochronie (patrz np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego K 4/04, K 40/02 i SK 18/09).
Wprowadzenie instytucji tymczasowego zajęcia ruchomości		
	rozdział 5a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji rozdział 1c ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej	Podkreślenia wymaga, że proponowane rozwiązanie jest jedną z najbardziej drastycznych form dochodzenia należności podatkowych. W stosunku do wielu podatników może się ona okazać jednak w zupełności bezzasadna i przede wszystkim nieproporcjonalna do działań podjętych (lub niepodjętych) przez podatnika. W konsekwencji niezbędnym przede wszystkim ustalenie, czy planowane rozwiązanie jest proporcjonalne do zamierzonych celów. Zweryfikować należy również, czy spełnione zostało kryterium konieczności i dokonanie oceny, czy istnieją środki łagodniejsze niż czasowe zajęcie ruchomości, które umożliwiają zabezpieczenie interesu Skarbu Państwa. Tym samym istnieją poważne wątpliwości co do tego, czy proponowane rozwiązanie spełnia kryteria konstytucyjne. Dolegliwość, która dokonana zostanie przez zastosowanie zajęcia może się okazać bowiem niewspółmiernie wysoka co do potencjalnego zobowiązania podatnika oraz wpłynąć na jego działalność gospodarczą i generowanie zysku, z którego może spłacić takowe zobowiązanie. Podnosi się, że ustawodawca do osiągnięcia zamierzonego celu powinien wybierać środek, który jest najmniej uciążliwy ze wszystkich potencjalnych rozwiązań. Unikać należy sytuacji, w której wprowadzenie środka prawnego mającego zapewnić osiągnięcie postulowanego celu powoduje ograniczenie innych praw (np. własności i innych praw majątkowych) (patrz. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego K 23/10). Zbadać należy, czy planowane rozwiązanie nie narusza ogólnej zasady swobody prowadzenia działalności gospodarczej, ale także, czy nie zostają naruszone normy konstytucyjne dotyczące praw własności, przede wszystkim wskazane w art. 64 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Podatek	Artykuł	Komentarz
		Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, niedopuszczalnym jest aby zakres ograniczeń prawa własności przyjmował taki rozmiar, że zniweczone zostaną podstawowe składniki i treść prawa własności; jest to konstytucyjnie niedopuszczalne (patrz: wyrok Trybunału Konstytucyjnego K 33/05). Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, niepożądanym zjawiskiem jest sytuacja, w której regulacje odnoszące się do danin publicznych w rzeczywistości służyć mogą innym celom, np. represyjnym, co w sposób oczywisty stoi to w sprzeczności z konstytucyjnym prawem własności wyrażonym w art. 64 Konstytucji RP (patrz np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego SK/7/15). Zauważyć należy, iż brak jest regulacji dotyczącej zwolnienia ruchomości z zabezpieczenia oraz kosztów związanych z zabezpieczeniem oraz jakiego typu ruchomości mogą być przedmiotem zabezpieczenia.

Opracowanie:

adw. Michał Pomorski

adw. dr Konrad Kleszczewski

Dyrektor

Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych

Naczelnej Rady Adwokackiej

Adw. Dorota Kulińska