



OPRACOWANIE NAJWAŻNIEJSZYCH ZMIAN W PRAWIE PODATKOWYM – POLSKI ŁAD

Bielsko-Biała, dnia 3 listopada 2021 r.

Szanowni Państwo,

przedstawiamy Państwu syntetyczny opis najważniejszych (naszym zdaniem) zmian podatkowych, które są wprowadzane ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (tzw. Polski Ład).

Na dzień przygotowania niniejszej publikacji, tekst ww. ustawy został ustalony ostatecznie po rozpatrzeniu poprawek Senatu. Ustawa oczekuje na podpis Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej.

Większość opisanych zmian wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

SPIS TREŚCI

A. Zmiany w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – **str. 4**

B. Zmiany w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – **str. 17**

C. Zmiany wspólne: w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – **str. 39**

D. Zmiany w zakresie ustawy Ordynacja podatkowa – **str. 50**

A. ZMIANY W ZAKRESIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ORAZ USTAWY O ZRYCZAŁTOWANYM PODATKU DOCHODOWYM OD NIEKTÓRYCH PRZYCHODÓW OSIĄGANÝCH PRZEZ OSOBY FIZYCZNE

1. PODWYŻSZENIE DO 30.000 ZŁ „KWOTY WOLNEJ” OD PODATKU

Zmiana m.in. 27 ustawy o PIT.

Podwyższenie kwoty wolnej nastąpi dla ogółu podatników obliczających podatek według skali podatkowej.

W praktyce kwota wolna od podatku odpowiada podstawie obliczenia podatku, która nie rodzi obowiązku zapłaty podatku (podatek wynosi 0 zł). W konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego według skali podatkowej wysokość kwoty wolnej jest konsekwencją stosowania kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w pierwszym przedziale skali podatkowej. W obecnym stanie prawnym odpowiednikiem kwoty wolnej w wysokości 8 000 zł jest kwota zmniejszająca podatek w wysokości 1 360 zł ($8\,000\text{ zł} \times 17\% \text{ minus } 1\,360\text{ zł} = 0\text{ zł}$).

Projekt ustawy przewiduje podwyższenie kwoty wolnej od podatku dla wszystkich podatników do poziomu 30 000 zł, poprzez podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek do wysokości 5 100 zł ($30\,000\text{ zł} \times 17\% \text{ minus } 5\,100\text{ zł} = 0\text{ zł}$). Dzięki tej zmianie podatnicy uzyskujący wynagrodzenie lub emeryturę do 2 500 zł miesięcznie nie będą musieli płacić podatku dochodowego od osób fizycznych.

Po zmianie kwota zmniejszająca podatek nie będzie już miała degresywnego charakteru (nie będzie malała wraz ze wzrostem dochodów) oraz jej wysokość dla potrzeb obliczania zaliczek na podatek oraz rocznego obliczenia podatku będzie taka sama.

Kwota wolna od podatku w wysokości 30 000 zł będzie stosowana już przy obliczaniu zaliczek na podatek poprzez odliczenie od podatku kwoty w wysokości 1/12 kwoty zmniejszającej podatek (1/12 z kwoty 5 100 zł). Dotyczy to zaliczek obliczanych w sposób narastający, czyli z uwzględnieniem dochodów uzyskanych od początku roku.

Kwota wolna od podatku nie powoduje, że od tej kwoty nie są obliczane składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne – należności te są oskładkowane w „normalny” sposób.

2. PODWYŻSZENIE DO 120 000 ZŁ PROGU DOCHODÓW, PO PRZEKROCZENIU KTÓREGO MA ZASTOSOWANIE 32% STAWKA PODATKU

Zmiana m.in. art. 27 ustawy o PIT.

Zmianie ulegnie próg dochodów, o którym mowa w skali podatkowej (wzrost z 85 528 zł na 120 000 zł rocznego dochodu). Po zmianie, do podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej 120 000 zł stosowana będzie stawka podatku w wysokości 17%. Dopiero do nadwyżki ponad tę kwotę podatek będzie obliczany według stawki 32%. Obrazuje to poniższa tabela.

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi
ponad	do	
	120 000	17% minus kwota zmniejszająca podatek 5 100 zł
120 000		15 300 zł + 32% nadwyżki ponad 120 000 zł

3. ULGA DLA KLASY ŚREDNIEJ

Zmiana m.in. art. 26 ustawy o PIT.

Adresatami tego rozwiązania są podatnicy zatrudniani na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, a także podatnicy osiągający przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Ulga polega na odliczeniu od dochodu pewnej kwoty, której wysokość uzależniona jest od poziomu rocznych przychodów. Przy czym nie chodzi o każdy rodzaj przychodów, a wyłącznie o przychody podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ustawy PIT, czyli podlegające opodatkowaniu przy zastosowaniu skali podatkowej, tj. z wyłączeniem przychodów wolnych od podatku.

Prawo do ulgi będą mieli podatnicy, którzy w roku podatkowym uzyskają ww. przychody kwalifikowane do przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, a także z pozarolniczej działalności gospodarczej w wysokości mieszczącej się w przedziale od 68 412 zł do 133 692 zł (odpowiednio miesięcznie – dla celów obliczania miesięcznych zaliczek na podatek – w wysokości od 5 701 zł do 11 141 zł).

Wysokość ulgi będzie ustalana według dwóch odrębnych wzorów. Wybór właściwego algorytmu uzależniony będzie od wysokości rocznych przychodów z ww. źródeł.

Ulga stosowana będzie w rozliczeniu rocznym oraz przy obliczaniu zaliczek na podatek między innymi przez zakłady pracy, które będą stosować ulgę za miesiące, w których podatnik uzyska od tego zakładu pracy przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej (podlegające opodatkowaniu zgodnie z art. 27 ustawy) w wysokości od 5 701 zł do 11 141 zł.

4. ZMIANA PODSTAWY WYMIARU SKŁADKI NA UBEZPIECZENIE ZDROWOTNE ORAZ LIKWIDACJA MOŻLIWOŚCI JEJ ODLICZENIA OD PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH

Zmiana m.in. art. 27b ustawy o PIT (uchylono); art. 79 i nast. ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Obecnie wysokość składki zdrowotnej to 9% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego za pracę. W 2021 roku przedsiębiorca musi odprowadzać składkę w wysokości 381,81 zł, ale 7,75% może odliczyć od podatku. Polski ładu zmienia tę wartość oraz likwiduje możliwość odliczenia jej od podatku.

Po zmianach składka zdrowotna dla osób rozliczających się według skali podatkowej (stawki 17 i 32%) składka wyniesie 9% dochodu. Z kolei przedsiębiorcy rozliczający się według stawki liniowej 19%

zapłacić 4,9% od dochodu. Składka nie może jednak być mniejsza niż 9% minimalnego wynagrodzenia. W przyszłym roku ma to być 270 zł.

W przypadku przedsiębiorców opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, wysokość składki to 9% podstawy, której wysokość będzie zależna od przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia za pracę oraz przychodów osiągniętych przez danego przedsiębiorcę. Podatnicy stosujący ryczałt zapłacą składkę zdrowotną w wysokości:

- 307 zł - jeśli osiągają przychód roczny w wysokości do 60 tys. zł,
- 511 zł - jeśli przychód roczny w wysokości 60 tys. zł - 300 tys. zł,
- 920 zł - jeśli przychód roczny wynosi powyżej 300 tys. zł.

Przedsiębiorców będzie obowiązywał także nowy termin opłacania składki zdrowotnej. Do tej pory obowiązywało kilka terminów, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Polski Ład wprowadza jeden termin dla wszystkich podatników, oznacza to, że przedsiębiorcy będą musieli zapłacić składkę zdrowotną do 20 dnia każdego miesiąca.

W Polskim Ładzie zmianie ulegnie także odliczanie składki zdrowotnej od podatku. Od 2022 roku podatnicy nie będą mogli odliczać 7,75 proc. podstawy jej wymiaru od kwoty naliczonego podatku. Rekompensować ma to ulga dla klasy średniej (wyżej opisana).

Szczegółne przepisy dot. spółek komandytowo-akcyjnych

Polski Ład nie przewiduje zmiany dotychczasowych zasad oskładkowania i opodatkowania dochodów komplementariuszy SKA, będących osobami fizycznymi. Osoba taka nawet po 1 stycznia 2022 r. nie będzie podlegać oskładkowaniu ani ZUS-owskiemu ani zdrowotnemu (komplementariusz SKA nie ma statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych).

Co prawda spółka komandytowo-akcyjna będzie podatnikiem CIT (9% lub 19%), jednak z drugiej strony – podatek dochodowy spółki komandytowo-akcyjnej zaliczać się nadal będzie na poczet podatku od pobrań komplementariusza z zysku tej spółki.

Spółka komandytowo-akcyjna będzie nadal płacić swój własny CIT (19%), a wypłacając wspólnikom – jako komplementariuszom – zysk, nie potrącałaby już żadnego podatku (gdyż od pobrania należne jest 19% podatku od dywidendy, na który zalicza się podatek CIT już zapłacony przez spółkę). Jeżeli SKA spełniałby przesłanki małego podatnika CIT, wówczas sama płaciłaby 9% CIT, a wypłacając zysk komplementariuszom potrącałaby jedynie 10% podatku (różnicę między 19% CIT od dywidendy a 9% CIT od bieżącego dochodu).

Szczegółne przepisy dot. spółek komandytowych

Jeżeli przedsiębiorca jest wspólnikiem spółki komandytowej – zapłaci 9% składki liczonej od przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia (składka ma więc charakter ryczałtowy).

5. ULGA NA POWRÓT

Zmiana m.in. art. 21 ust. 1 pkt 152 PIT (dodano).

Jest to nowa propozycja dotycząca podatników osiedlających się w Polsce, w konsekwencji zmieniających rezydencję podatkową. Na podstawie dodawanego art. 21 ust. 1 pkt 152 ustawy PIT wolne od podatku będą:

- przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy,

- przychody z umów zlecenia zwartych z firmą oraz
- przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej,

uzyskane przez podatnika, który przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku czego podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Prawo do stosowania zwolnienia będzie przysługiwać podatnikowi przez 4 kolejno po sobie następujące lata podatkowe, licząc od początku roku, w którym podatnik przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo od początku roku następnego. Podatnik sam wybierze korzystniejsze dla niego rozwiązanie, tj. rok, od którego będzie korzystał z ulgi.

Zwolnienie będzie ograniczone limitem rocznym, który dla sumy ww. przychodów wynosić będzie 85.528 zł.

Ulgą na powrót będzie miała zastosowanie do podatnika, który osiedlił się w Polsce, jeżeli przez okres obejmujący co najmniej 3 lata kalendarzowe bezpośrednio poprzedzające rok przeniesienia się do Polski oraz czas od początku tego roku do momentu przeniesienia nie posiadał w Polsce miejsca zamieszkania oraz jeżeli:

- posiada polskie obywatelstwo lub obywatelstwo państwa wymienionego w załączniku nr 5 (co do zasady są to państwa należące do UE, EOG i CEOG), lub
- posiada Kartę Polaka, lub
- posiadał nieprzerwanie miejsce zamieszkania w państwach wymienionych w załączniku nr 5, lub w dowolnym kraju; przy czym o ile jest to dowolny kraj, to dodatkowym warunkiem, który musi być spełniony dla stosowania ulgi na powrót, jest wcześniejsze posiadanie miejsca zamieszkania w Polsce trwającego nieprzerwanie przez minimum 5 kolejnych lat kalendarzowych, oraz
- posiada dowody niezbędne do ustalenia prawa do zwolnienia, w szczególności certyfikat rezydencji, oraz
- nie korzystał wcześniej z tego zwolnienia (w całości lub w części), w przypadku ponownego przeniesienia miejsca zamieszkania do Polski.

6. PREFERENCJE DLA PODATNIKÓW INWESTUJĄCYCH W ALTERNATYWNE SPÓŁKI INWESTYCYJNE

Zmiana m.in. art. 26hc PIT (dodano).

Alternatywna spółka inwestycyjna (ASI) jest alternatywnym funduszem inwestycyjnym i może prowadzić działalność w formie:

- 1) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej albo spółki europejskiej;
- 2) spółki komandytowej albo spółki komandytowo-akcyjnej, w których jedynym komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna albo spółka europejska.

Zarządzający alternatywną spółką inwestycyjną jest podmiotem zarządzającym tą spółką, w tym co najmniej zarządzającym portfelem inwestycyjnym tej spółki oraz ryzykiem związanym z jej działalnością. Wniosek o wpis do rejestru Zarządzających ASI należy złożyć na piśmie do Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego.

Wyłącznym przedmiotem działalności ASI (z pewnymi wyjątkami) jest zbieranie aktywów od wielu inwestorów w celu ich lokowania w interesie tych inwestorów zgodnie z określoną polityką inwestycyjną.

Projekt ustawy przewiduje zmiany w opodatkowaniu podatników (osób fizycznych) inwestujących w ASI. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych planuje się dodanie ulgi zgodnie z którą

podatnik będzie mógł odliczyć od podstawy obliczenia podatku kwotę stanowiącą 50% wydatków poniesionych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji):

1. w ASI lub
2. w spółce kapitałowej, w której ASI:
 - posiada co najmniej 5% udziałów (akcji),
 - będzie posiadała co najmniej 5% udziałów (akcji) w wyniku nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w tej spółce w okresie 90 dni od dnia nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce kapitałowej przez podatnika.

Odliczenie to będzie możliwe do wysokości nieprzekraczającej 250 000 zł w roku podatkowym. Prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania będą mieli podatnicy osiągający dochody opodatkowane na zasadach ogólnych, tj. według skali podatkowej (stawką 17% i 32%), oraz podatnicy osiągający dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowane podatkiem liniowym.

Co istotne, przepisy przewidują jeszcze szereg dodatkowych wymogów, by móc skorzystać z ww. preferencji.

7. RYCZAŁT OD PRZYCHODÓW ZAGRANICZNYCH OSÓB PRZENOSZĄCYCH MIEJSCE ZAMIESZKANIA NA TERYTORIUM POLSKI (USTAWA O PIT)

Zmiana m.in. art. 30j i nast. PIT (dodano).

Projekt przewiduje możliwość wyboru przez podatnika szczególnych zasad opodatkowania dedykowanych przychodom zagranicznym. Z opcji tej mogą skorzystać wyłącznie podatnicy będący osobami fizycznymi, którzy przeniosą miejsce zamieszkania dla celów podatkowych (rezydencję podatkową) do Polski.

Nowe zasady opodatkowania stanowią preferencyjne rozwiązanie w stosunku do opodatkowania na zasadach przewidzianych w pozostałych przepisach ustawy, z uwagi na to, że podatnik wybierający ten sposób opodatkowania zobowiązany będzie do zapłaty zryczałtowanej kwoty podatku od przychodów uzyskanych ze źródeł położonych za granicą (nie ma znaczenia kraj ich uzyskania, dotyczy to zarówno krajów UE jak i spoza UE), bez konieczności wykazywania w zeznaniu źródeł tych przychodów, wysokości przychodu oraz państwa jego uzyskania.

Przepisy te dotyczą wszystkich zagranicznych przychodów, za wyjątkiem przychodów opodatkowanych na zasadach z art. 30f PIT (tj. podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej).

Wybór pomiędzy preferencyjnym sposobem opodatkowania a ogólnymi zasadami opodatkowania został pozostawiony podatnikowi. Wysokość podatku została określona jako stała kwota płacona rocznie. Zakres podmiotowy preferencji został ograniczony do osób nieposiadających polskiej rezydencji podatkowej w określonym przedziale czasowym. Preferencyjny sposób opodatkowania ograniczono tylko do przychodów osiąganych poza granicami Polski, czyli przychodów, których Polska nie miałaby prawa opodatkować, gdyby podatnik nie przeniósł miejsca zamieszkania na terytorium Polski.

W myśl proponowanych przepisów podatnik, który planuje wybrać opodatkowanie na nowych zasadach powinien spełniać łącznie następujące warunki:

- przenieść miejsce zamieszkania dla celów podatkowych (rezydencję podatkową) na terytorium Polski. Skutkiem przeniesienia rezydencji podatkowej do Polski będzie podleganie przez podatnika opodatkowaniu na zasadach nieograniczonego obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy PIT;

- do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym, w którym przeniósł rezydencję podatkową do Polski złożyć do urzędu skarbowego oświadczenie o wyborze opodatkowania ryczałtem według ustalonego wzoru;
- w okresie poprzedzającym rok podatkowy, w którym podatnik przeniósł rezydencję podatkową do Polski, nie pozostawać polskim rezydentem podatkowym przez co najmniej pięć z sześciu lat podatkowych;
- ponosić wydatki na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej, w sposób określony w odrębnym rozporządzeniu, w łącznej kwocie co najmniej 100 000 zł rocznie.

Ustalenie wysokości podatku dochodowego w sposób kwotowy, nieodzwierciedlający faktycznej wysokości osiąganych przychodów zagranicznych powoduje, że podatnik nie deklaruje organom podatkowym wysokości przychodów, dochodów oraz kosztów ich uzyskania. Z tego też względu, omawiany szczególny sposób opodatkowania stanowi wyjątek od zasad opodatkowania przewidzianych w pozostałych przepisach ustawy. W konsekwencji, nie znajdują zastosowania pozostałe przepisy ustawy regulujące m.in. ustalanie przychodów, kosztów, ulg i zwolnień podatkowych jak również stosowanie metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dochodów. W świetle powyższego, projektowane przepisy przewidują, że przychodu opodatkowanego na zasadach określonych w rozdziale 6b nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podlegającymi opodatkowaniu na zasadach określonych w ustawie i nie wykazuje się w zeznaniach podatkowych oraz księgach podatkowych.

Podatnik podejmując decyzję o opodatkowaniu przychodów zagranicznych na zasadach ryczałtu nie będzie zatem zobowiązany do prowadzenia ksiąg podatkowych, w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, na zasadach właściwych dla innych form opodatkowania. Nie zwalnia to jednak podatnika z obowiązku posiadania dowodów niezbędnych dla ustalenia wysokości oraz okresu uzyskania przychodów zagranicznych.

Ryczałt od przychodów zagranicznych płatny jest w stałej kwocie po zakończeniu roku podatkowego, od przychodów tych nie powstaje obowiązek odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w trakcie roku podatkowego.

Podatek ustalony został kwotowo, w wysokości 200 000 złotych za każdy rok podatkowy niezależnie od wysokości uzyskanego przez podatnika przychodu. Rozwiązanie polegające na zapłacie podatku kwotowego, nieobliczanego od wysokości osiągniętego przychodu, stanowi istotną zaletę nowego rozwiązania, gdyż nie nakłada na podatnika obowiązku deklarowania organom podatkowym przychodów zagranicznych ani związanych z nimi kosztów, jak również państw, w których przychody zagraniczne zostały osiągnięte.

Podatnik jest obowiązany wpłacić ryczałt w terminie do dnia 30 czerwca roku następującego po roku podatkowym.

8. POSZERZENIE KATALOGU SKŁADNIKÓW WYKORZYSTYWANYCH W PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI, KTÓRYCH SPRZEDAŻ PO WYCOFANIU ICH Z DZIAŁALNOŚCI JEST KWALIFIKOWANA DO PRZYCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI

Zmiana art. 10 ust. 2 pkt 4, art. 14 ust. 2 pkt 19 PIT.

Na gruncie ustawy PIT, przychody ze sprzedaży środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej po wycofaniu ich z działalności lub po likwidacji działalności, kwalifikowane są do przychodów z działalności gospodarczej, jeżeli sprzedaż nastąpiła w okresie 6 lat po wycofaniu lub likwidacji.

Inaczej jest w przypadku rzeczy ruchomych, które wykorzystywane są w działalności na podstawie tzw. leasingu operacyjnego. Na gruncie ustawy PIT, składniki takie nie są traktowane jako składniki firmy i nie są amortyzowane. Do kosztów podatkowych zaliczane są natomiast raty leasingowe. W sytuacji, gdy leasingobiorca wykupi taki składnik po wycofaniu z działalności gospodarczej, czyli do majątku prywatnego, przychód z jego sprzedaży nie jest kwalifikowany jako przychód z działalności gospodarczej. Jeżeli sprzedaż rzeczy ruchomej nastąpi po upływie 6 miesięcy od dnia nabycia, przychód ze sprzedaży nie podlega opodatkowaniu.

Proponuje się więc zaliczenie do przychodów z działalności gospodarczej przychodów z odpłatnego zbycia składników będących rzeczami ruchomymi w leasingu operacyjnym, jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki te zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat.

Zgodnie z art. 51 ustawy zmieniającej, przepisy art. 10 ust. 2 pkt 4 i art. 14 ust. 2 pkt 19 PIT mają zastosowanie do składników nabytych po dniu 31 grudnia 2021 r. To oznacza, że jeżeli wykup z leasingu nastąpi do dnia 31 grudnia 2021 r. włącznie, to sprzedaż w roku 2022 nastąpi na zasadach dotychczasowych (korzystnych dla podatnika).

9. AMORTYZACJA SKŁADNIKÓW MAJĄTKU NABYTYCH PRZED ROZPOCZĘCIEM DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Zmiana art. 22g PIT.

Na gruncie ustawy PIT, dla celów amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, za wartość początkową przyjmuje się m.in. cenę zakupu. W przypadku składników, które przed przyjęciem do używania w firmie były nabyte i wykorzystywane w majątku prywatnym osoby fizycznej, cena nabycia może znacznie odbiegać od rzeczywistej wartości takiego składnika. Przykładowo, samochód osobowy, który nabyty był 5 lat wcześniej i wykorzystywany wyłącznie do celów prywatnych, na dzień przyjęcia go do używania w działalności gospodarczej, ma dużo niższą wartość. Tymczasem zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami amortyzowany jest jak nowy środek trwały.

Proponuje się więc, by wartość początkowa składnika majątku, który przed wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych został nabyty do majątku prywatnego osoby fizycznej i wykorzystywany do celów prywatnych, była ustalana według ceny jego zakupu, albo według wartości rynkowej jeżeli jest ona niższa od ceny zakupu. Rozwiązanie to spowoduje, że składnik majątku będzie amortyzowany od jego realnej wartości, czyli niejako uwzględni faktyczne zużycie przed wprowadzeniem tego składnika do firmy.

10. REGULACJE DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA 70% ZRYCZAŁTOWANYM PODATKIEM ODPRAW LUB ODSZKODOWAŃ

Zmiana art. 30 ust. 1 pkt 16 PIT.

Zmiana polega na nadaniu nowego brzmienia tej jednostce redakcyjnej, w taki sposób, że nie określa się rodzaju umowy, z której ma wynikać prawo podatnika do odprawy lub odszkodowania za skrócenie okresu wypowiedzenia umowy o pracę bądź umowy o świadczenie usług zarządzania lub rozwiązania jej przed upływem terminu, na który została zawarta. Dzięki temu, niezależnie od rodzaju umowy, z której wynika odprawa lub odszkodowanie, opodatkowaniu 70% stawką podatku zryczałtowanego będzie podlegać część odprawy lub odszkodowania przekraczająca trzykrotność

miesięcznego wynagrodzenia otrzymanego z tytułu ww. umowy o pracę bądź umowy o świadczenie usług zarządzania.

Biorąc pod uwagę literalne brzmienie przepisu art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy PIT, obligatoryjną przesłanką opodatkowania tych świadczeń zryczałtowanym podatkiem jest określenie tych świadczeń (odpraw i/lub odszkodowań) we właściwej umowie o pracę lub umowie o świadczenie usług zarządzania. Wykładnia językowa przedmiotowego przepisu nie budzi zatem wątpliwości, co do jego zakresu. W przypadku gdy prawo podatnika do otrzymania odprawy lub odszkodowania za skrócenie umowy o pracę lub umowy o świadczenie usług zarządzania, nie wynika z tych umów, a z odrębnego porozumienia zawartego przez strony, oznacza, że nie zostały spełnione wszystkie warunki do zastosowania opodatkowania, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 16 ustawy PIT.

W takich przypadkach płatnik jest obowiązany pobrać podatek według skali podatkowej na zasadach określonych dla poszczególnych źródeł przychodów. I tak, w przypadku, gdy odprawa lub odszkodowanie za skrócenie okresu wypowiedzenia są następstwem uprzednio obowiązującej umowy o pracę płatnik jest obowiązany zastosować sposób opodatkowania określony dla dochodów ze stosunku pracy, natomiast gdy podatnika ze spółką łączyła uprzednio umowa o świadczenie usług zarządzania płatnik opodatkuje świadczenie na zasadach przewidzianych dla dochodów z umów cywilnoprawnych.

Ten stan rzeczy powoduje, że zdarzają się przypadki obchodzenia tego przepisu i unikania opodatkowania według 70% stawki podatku, poprzez zawieranie odrębnych porozumień, od umów o pracę lub umów o świadczenie usług zarządzania, w których strony określają przysługujące podatnikom odprawy lub odszkodowania za skrócenie okresu wypowiedzenia umowy o pracę bądź umowy o świadczenie usług zarządzania lub rozwiązania jej przed upływem terminu, na który została zawarta.

11. ZMIANA ZASAD OPODATKOWANIA PRZYCHODÓW OSIĄGANÝCH Z NAJMU PRYWATNEGO

Zmiana m.in. art. 9a ust. 6 PIT.

Zgodnie z projektem Polskiego Ładu w przyszłym roku wszyscy zarabiający na tzw. najmie prywatnym (tj. na najmie poza działalnością gospodarczą) mają płacić zryczałtowany podatek. Liczony od przychodów, bez możliwości odliczania kosztów.

Ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych można rozliczać się już obecnie, jednak wielu wynajmującym nie opłaca się ta forma opodatkowania z powodu braku możliwości rozliczenia kosztów poniesionych na nieruchomości. Opodatkowanie według zasad ogólnych (skala podatkowa) daje szansę na odliczanie wielu związanych z najmem kosztów (zakup mieszkania rozliczany poprzez odpisy amortyzacyjne; remonty; media; czynsz; zakup wyposażenia).

Od nowego roku ww. przychody będą opodatkowane wyłącznie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w stawce 8,5% przychodów do kwoty 100 000 zł oraz 12,5% przychodów od nadwyżki ponad kwotę 100 000 zł.

Na zakończenie należy wskazać, że powyższe regulacje obejmować będą wyłącznie najem prywatny stanowiący źródło przychodów określone w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT. Natomiast projektowane zmiany nie będą dotyczyć źródła przychodu, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT. Zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 11 ustawy PIT – za przychód z działalności gospodarczej uważa się przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Przykładowo, przychody z wynajmu hali magazynowej w ramach pozarolniczej działalności

gospodarczej mogą być, wedle wyboru dokonanego przez przedsiębiorcę, opodatkowane na zasadach ogólnych, podatkiem liniowym lub ryczałtem ewidencjonowanym – w zależności od formy opodatkowania działalności gospodarczej.

12. ZMIANY W ZAKRESIE OPODATKOWANIA PRZYCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ RYCZAŁTEM OD PRZYCHODÓW EWIDENCJONOWANYCH

Zmiana: wybrane przepisy ustawy o ryczałcie.

Projektowane zmiany mają na celu przede wszystkim obniżenie niektórych stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, co ma dodatkowo uatrakcyjnić tę formę opodatkowania.

Przed wszystkim obniżone zostaną stawki ryczałtu dla osób wykonujących zawody medyczne, tj. lekarzy, lekarzy dentyków, lekarzy weterynarii, techników dentystrycznych, felczerów, położne, pielęgniarki, psychologów, fizjoterapeutów, oraz zawody techniczne, tj. architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych. Przychody osiągnięte ze świadczenia usług w zakresie opieki zdrowotnej (PKWiU dział 86), opodatkowane będą według jednej, 14% stawki ryczałtu niezależnie od tego, czy świadczone będą osobiście, czy też z pomocą osób zatrudnionych.

Podobnie, według tej samej stawki opodatkowane będą przychody ze świadczenia usług architektonicznych i inżynierskich; usług badań i analiz technicznych (PKWiU dział 71), oraz w zakresie specjalistycznego projektowania (PKWiU 74.1). Obecnie, przychody te mogą być opodatkowane według dwóch stawek ryczałtu, tj. 17%, jeżeli osiągnięte są w ramach wolnych zawodów, czyli osobiście, bez zatrudniania innych osób, oraz 15%, jeżeli nie są osiągnięte są w ramach wolnych zawodów, czyli z pomocą osób zatrudnionych.

Projekt przewiduje również dodatkową, niższą stawkę ryczałtu w wysokości 12% dla niektórych przychodów związanych ze świadczeniem usług w obszarze IT, które obecnie opodatkowane są według stawki 15%.

13. ZMIANY W ZAKRESIE OPODATKOWANIA W FORMIE KARTY PODATKOWEJ

Zmiana: wybrane przepisy ustawy o ryczałcie.

Projekt ustawy wprowadza zmiany w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego jakim jest opodatkowanie w formie karty podatkowej. Projekt wprowadza zasadę, że stosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej będzie dotyczyło wyłącznie podatników, którzy korzystali z tej formy opodatkowania na dzień 31 grudnia 2021 r. i będą kontynuować stosowanie tej formy opodatkowania. Od 1 stycznia 2022 r. nikt nowy nie będzie mógł złożyć wniosku o zastosowanie opodatkowania w tej formie.

Podatnik, który z jakichkolwiek przyczyn, zaprzestanie stosowania opodatkowania kartą podatkową, nie będzie mógł powrócić do stosowania tej formy opodatkowania (nie będzie mógł złożyć wniosku o ponowne opodatkowanie kartą podatkową).

Należy ponadto wspomnieć, że od 2022 r. z karty podatkowej skorzystają tylko ci lekarze, którzy świadczą usługi bezpośrednio dla ludności, a nie mają np. kontraktu ze szpitalem czy prywatną przychodnią.

14. ZMIANY W ZAKRESIE OPODATKOWANIA PRZYCHODÓW Z TYTUŁU OTRZYMANIA PRZEZ WSPÓLNIKA, BĘDĄCEGO OSOBĄ FIZYCZNĄ MAJĄTKU ZE SPÓŁKI NIEBĘDĄCEJ OSOBĄ PRAWNĄ (DOTYCZY ZMIAN W USTAWIE O PIT)

Zmiana art. 14 ust. 2 pkt 16a, pkt 17 lit. b i inne PIT.

Do projektu zostały wprowadzone zmiany w zakresie kwalifikacji do źródła przychodów ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce niebędącej osobą prawną (czyli niebędącej podatnikiem podatku dochodowego) oraz otrzymania majątku w związku z likwidacją takiej spółki oraz wystąpienia wspólnika z takiej spółki.

1.

Przed wszystkim do katalogu przychodów zaliczanych do pozarolniczej działalności gospodarczej znajdującego się w art. 14 ust. 2 ustawy o PIT został dodany przychód z otrzymania środków pieniężnych ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce niebędącej osobą prawną.

Obecnie, w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną, orzecznictwo sądowe uznaje, że nie powstaje przychód do opodatkowania, co prowadzi do możliwości wyprowadzenia majątku ze spółki przez wspólników bez opodatkowania powstałych dochodów. W projekcie wprowadzone więc zostało rozwiązanie:

- a) w przypadku otrzymania środków pieniężnych ze zmniejszenia udziału kapitałowego przez wspólnika – przychody takie będą pomniejszane o przypadające na nie „zatrzymane zyski” w spółce niebędącej osobą prawną (które już były opodatkowane u wspólnika podatkiem dochodowym) i pomniejszane o przypadające na nie koszty uzyskania przychodu stanowiące wydatki na nabycie udziałów w spółce osobowej. Przychód taki opodatkowany będzie tak jak inne przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej,
- b) w przypadku otrzymania składników majątku ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce niebędącej osobą prawną w innej postaci niż udziały, akcje, papiery wartościowe, tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz pochodne instrumenty finansowe oraz składniki majątku, w wyniku otrzymania których Polska traci prawo do ich opodatkowania w przypadku ich zbycia - przychody nie będą podlegały opodatkowaniu w momencie otrzymania takich składników majątku. Natomiast w przypadku ich zbycia przed upływem 6 lat, opodatkowaniu podlegał będzie dochód pomniejszony o wydatki na nabycie tego składnika majątku przez spółkę lub wspólnika. Dochód taki opodatkowany będzie tak jak inne przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

2.

W przypadku otrzymania przez wspólnika składników majątku z tytułu wystąpienia ze spółki niebędącej osobą prawną, z likwidacji takiej spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego w takiej spółce, w wyniku otrzymania których Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tych składników majątku, przychód do opodatkowania, niezależnie od rodzaju otrzymanych składników majątku, powstawał będzie w momencie ich otrzymania i zaliczany będzie do źródła „kapitały pieniężne”. Opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym podlegał będzie dochód stanowiący nadwyżkę wartości rynkowej otrzymanych składników majątku nad wydatkami na ich nabycie lub wytworzenie poniesionymi przez spółkę lub wspólnika. Obecnie przychody takie nie są w Polsce opodatkowane, z uwagi, że otrzymanie składnika majątku z likwidacji lub wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną nie stanowi przychodu do opodatkowania, natomiast opodatkowaniu podlega przychód z odpłatnego zbycia takich składników majątku, o ile zbycie to nastąpi przed upływem 6 lat od ich nabycia przez wspólnika.

3.

W przypadku otrzymania przez wspólnika składników majątku z tytułu wystąpienia ze spółki osobowej, z likwidacji takiej spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego w takiej spółce w postaci: udziałów (akcji), papierów wartościowych, tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz pochodnych instrumentów finansowych, jeżeli dochód z odpłatnego zbycia podlega opodatkowaniu w Polsce, przychód taki nie będzie podlegał opodatkowaniu w momencie otrzymania tych składników majątku. Natomiast w przypadku ich zbycia (niezależnie od czasu ich posiadania przez wspólnika) przychód taki zaliczany będzie do źródła „kapitały pieniężne” i opodatkowaniu podlegał będzie dochód stanowiący nadwyżkę przychodu nad wydatkami na nabycie lub objęcie takich składników majątku poniesionymi przez spółkę lub wspólnika. Przepis ten pozwala opodatkować takie składniki majątku otrzymane ze spółki na zasadach analogicznych jak byłyby opodatkowane przez wspólnika w przypadku ich zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną.

Obecnie – zgodnie linią orzeczniczą ukształtowaną i utrwaloną przez sądy administracyjne – przychody z odpłatnego zbycia składników majątku, jeżeli zostały otrzymane z likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki zaliczane są do źródła przychodów z działalności gospodarczej (inaczej niż w przypadku zbycia ich przez spółkę – wówczas stanowią dla wspólników przychód z kapitałów pieniężnych). W konsekwencji także przychody uzyskane z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), papierów wartościowych, tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz pochodnych instrumentów finansowych otrzymanych z likwidacji spółki osobowej lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki nie podlegają opodatkowaniu, jeżeli takie odpłatne zbycie nastąpiło po upływie 6 lat od ich otrzymania przez wspólnika.

15. KOSZT UZYSKANIA PRZYCHODU Z ODPŁATNEGO ZBYCIA UDZIAŁÓW (AKCJI) SPÓŁKI POWSTAŁEJ Z PRZEKSZTAŁCENIA SPÓŁKI NIEBĘDĄCEJ OSOBĄ PRAWNĄ

Zmiana art. 22 ust. 1t PIT (dodano).

Obecnie przepisy nie przewidują szczególnych regulacji dotyczących kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji), w spółce która powstała z przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną (niebędącej podatnikiem podatku dochodowego). W wyniku przekształcenia spółki osobowej w spółkę (będącą podatnikiem podatku dochodowego) wspólnicy posiadający prawo majątkowe w postaci ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną stają się wspólnikami spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego. Takie przekształcenie jest obojętne podatkowo dla wspólników. W przypadku zatem odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce będącej podatnikiem podatku dochodowego powstałej z przekształcenia spółki niebędącej podatnikiem podatku dochodowego następuje specyficzny przypadek, w którym u wspólnika odpłatne zbycie udziałów (akcji) w innym podmiocie generuje przychody, natomiast wydatki poniesione były przez niego na nabycie udziałów w innym podmiocie (wkłady do spółki niebędącej osobą prawną).

W takich przypadkach organy podatkowe uznawały, że kosztem uzyskania przychodów powinny być wydatki na nabycie udziałów w spółce niebędącej osobą prawną. Wynikało to z celu jakim było określenie faktycznego przysporzenia (dochodu), uzyskanego przez wspólnika dokonującego odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w takiej spółce.

Jednak zgodnie z ukształtowaną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, w takich przypadkach kosztem podatkowym powinna być przypadająca na tego wspólnika wartość bilansowa spółki niebędącej osobą prawną z dnia przekształcenia.

Może to prowadzić do sytuacji, w której część przychodu wspólnika związanego ze wzrostem wartości spółki niebędącej osobą prawną, w efekcie może zostać nieopodatkowana.

W związku z tym w proponowanym dodawanym ust 1t do art. 22 ustawy o PIT określona została zasada ustalania kosztu uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce powstałej z przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną. W takim przypadku kosztem uzyskania przychodów będą wydatki wspólnika na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce niebędącej osobą prawną (przekształcanej), powiększone o „zatrzymane zyski” w spółce niebędącej osobą prawną przypadające na tego wspólnika, ale pomniejszone o wypłaty dokonane wspólnikowi z tytułu udziału w tej spółce. Rozwiązanie takie powoduje, że „zatrzymane zyski” w spółce niebędącej osobą prawną, które były już opodatkowane nie powiększają powtórnie dochodu do opodatkowania. Jeżeli przed przekształceniem spółki niebędącej osobą prawną nastąpiło zmniejszenie udziału kapitałowego w takiej spółce, wówczas wydatki na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce przekształcanej, nadwyżkę przychodów nad kosztami ich uzyskania z tytułu udziału w spółce przekształcanej oraz wartość wypłaty dokonanej z tytułu udziału w spółce przekształcanej, które pomniejszają przychód z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), przyjmuje się w części, jaka odpowiada proporcjonalnie wartości udziału kapitałowego po jego zmniejszeniu w stosunku do jego wartości sprzed zmniejszeniem. Z kolei to rozwiązanie uniemożliwia ponowne pomniejszanie przychodu do opodatkowania z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), o kwoty które już pomniejszyły przychód do opodatkowania z tytułu zmniejszenia udziału kapitałowego.

Taki sposób ustalania kosztów uzyskania przychodu będzie stosować się także w przypadku, gdy przedmiotem odpłatnego zbycia są udziały (akcje) w spółce, która powstała w następstwie kolejnych przekształceń.

Jednak, żeby uniknąć wielokrotnego ekonomicznie opodatkowania tych samych przychodów, jeżeli w wyniku kolejnych przekształceń, u podatnika powstał przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, koszt uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) powiększa się o wartość tego przychodu.

16. ZMIANY W OPODATKOWANIU DOCHODÓW ZE SPRZEDAŻY AKCJI NABITYCH PO 1 STYCZNIA 2022 R. W OFERCIE PUBLICZNEJ

Zmiana art. 21 ust. 1 pkt 105a PIT (dodano).

Projekt ustawy dotyczący „Polskiego Ładu” przewiduje zmiany w opodatkowaniu dochodów ze sprzedaży akcji nabytych po 1 stycznia 2022 roku w ofercie publicznej.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych planuje się wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania dochodów uzyskanych przez osoby fizyczne z odpłatnego zbycia akcji nabytych lub objętych w pierwszej ofercie publicznej przez podatnika lub jego spadkodawcę.

Zwolnienie to przysługiwać będzie tylko w przypadku, gdy dochód ten zostanie uzyskany po upływie trzech lat licząc od dnia, w którym akcje te zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym albo wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu.

Zwolnienie to zastosowanie będzie mieć również, gdy zbywane będą akcje nabyte w drodze spadku.

Zwolnienie nie będzie mieć jednak zastosowania, w przypadku odpłatnego zbycia akcji spółki, która była z podatnikiem lub spadkodawcą podatnika podmiotem powiązanym w okresie dwóch lat poprzedzających dzień objęcia lub nabycia tych akcji odpowiednio przez podatnika lub spadkodawcę.

Co istotne, zwolnienie dotyczyć będzie tylko przychodów z odpłatnego zbycia akcji nabytych w pierwszej ofercie publicznej po dniu 31 grudnia 2021 roku.

17. ULGA DLA RODZIN „2+4”

Zmiana art. 21 ust. 1 pkt 153 PIT (dodano).

Nowe przepisy będą miały zastosowanie do przychodów uzyskanych od 1 stycznia 2022 r.

Zgodnie ze zmianami, wolne od podatku dochodowego są przychody podatnika do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł, osiągnięte:

- ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy,
- z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8, tj. umów zlecenia z tytułu których przychody uznawane są za przychody z działalności wykonywanej osobiście (z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze),
- z pozarolniczej działalności gospodarczej, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania określone w art. 27 (opodatkowanie według skali podatkowej), art. 30c (opodatkowanie podatkiem liniowym) albo art. 30ca (opodatkowanie stawką 5%, ulga IP BOX) albo ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym w zakresie ryczaftu od przychodów ewidencjonowanych,

który w roku podatkowym w stosunku do co najmniej czworga dzieci wykonywał władzę rodzicielską, pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało, lub sprawował funkcję rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, a w przypadku pełnoletnich uczących się dzieci - wykonywał ciężący na nim obowiązek alimentacyjny albo sprawował funkcję rodziny zastępczej.

Pod pojęciem dzieci w ww. znaczeniu należy rozumieć dzieci:

- małoletnie,
- pełnoletnie, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- pełnoletnie do ukończenia 25. roku życia, uczące się w szkołach, o których mowa w krajowych lub zagranicznych przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, jeżeli w roku podatkowym dzieci te m.in. nie stosowały opodatkowania podatkiem liniowym.

B. ZMIANY W ZAKRESIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

18. REZYGNACJA Z FUNKCJONOWANIA ART. 15e CIT

Zmiana art. 15e CIT (uchylono).

Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 15e CIT, podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7,
- 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze

- poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

Ustawodawca uznał, że istnieją pewne grupy świadczeń między podmiotami powiązаныmi, które mogą sztucznie kreować dodatkowe, często wysokie koszty i w konsekwencji obniżać wysokość wyniku podatkowego.

Projekt przewiduje uchylenie art. 15e ustawy CIT. Przy czym podatnicy, którzy przed końcem roku podatkowego rozpoczętego przed dniem 1 stycznia 2022 r. (planowana data wejścia w życie niniejszej ustawy) nabyli prawo do odliczenia kosztów na podstawie art. 15e w brzmieniu dotychczasowym, zachowują prawo do tego odliczenia także po dniu 31 grudnia 2021 r., w zakresie i na zasadach określonych w tym przepisie (ochrona praw nabytych).

19. MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Zmiana art. 24ca i nast. CIT (dodano).

Projekt przewiduje nowy minimalny podatek dochodowy w wysokości 10% podstawy opodatkowania dedykowany spółkom będącym podatnikami w rozumieniu art. 3 ust. 1 (rezydentom), a także podatkowym grupom kapitałowym oraz podatnikom (nierezydentom) prowadzącym działalność poprzez położony w Polsce zagraniczny zakład, w zakresie w jakim osiągnęte przychody i ponoszone straty związane są z działalnością tego zakładu, które:

- ponoszą straty ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo
- wykazują określony niski wskaźnik dochodowości w ramach działalności operacyjnej wynikający ze stosunku przychodów do kosztów uzyskania przychodów (tj. udział dochodów, określony zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach stanowiących nie więcej niż 1% podstawy opodatkowania).

Podstawa opodatkowania będzie, co do zasady, sumą określonych w przepisie wielkości, na którą mogą się składać:

- 4% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych;

- poniesione na rzecz podmiotów powiązanych koszty finansowania dłużnego,
- odroczony podatek dochodowy skutkujący zwiększeniem zysku brutto/zmniejszeniem straty netto,
- poniesione na rzecz podmiotów powiązanych (podmiotów z państwa lub terytorium stosującego szkodliwą konkurencję podatkową) koszty nabycia określonych usług lub praw niematerialnych.

Należy wskazać, że koszty nabycia określonych usług lub praw niematerialnych, o których mowa w art. 24ca ust. 3 pkt 4 (m.in. usług doradczych, badania rynku, czy przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek innych niż udzielonych przez banki), stanowią odzwierciedlenie przepisów art. 15e, który zostaje uchylony i odpowiednio przeniesiony do niniejszej regulacji.

Ponieważ celem wprowadzanego rozwiązania jest ograniczenie stosowania przez podatników mechanizmów optymalizacji mogących skutkować zmniejszaniem zobowiązań podatkowych poprzez zaniżanie dochodu podatkowego, niektóre kategorie podmiotów zostały wyłączone spod jurysdykcji tego opodatkowania. Należą do nich:

- podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności (start-up'y w pierwszych 3 latach),
- przedsiębiorstwa finansowe (enumeratywny katalog podmiotów określony w art. 15c ust. 16),
- podatnicy, którzy wykazali określony (30%) spadek przychodów w stosunku do przychodów roku poprzedniego,
- podmioty funkcjonujące w prostej strukturze organizacyjnej, bez powiązań mogących skutkować działaniami optymalizacyjnymi (np. w przypadku, gdy osoba fizyczna jest jedynym udziałowcem/akcjonariuszem/wspólnikiem spółki).

Projekt przewiduje, że minimalny podatek dochodowy podatnicy będą mogli odliczać w kolejnych latach podatkowych od podatku obliczonego zgodnie z art. 19 (klasyczny CIT).

Minimalny podatek dochodowy będzie obliczany rocznie i wpłacany na rachunek urzędu skarbowego. Podatnicy będą zobowiązani do wykazywania w zeznaniu podatkowym podstawy opodatkowania, dokonanych jej pomniejszeń, a także kwoty minimalnego podatku dochodowego.

20. WPROWADZENIE REŻIMU HOLDINGOWEGO

Zmiana art. 24m i nast. CIT (dodano).

Nowy reżim podatkowy dostępny będzie dla polskich spółek holdingowych, posiadających krajowe lub zagraniczne spółki zależne. Będzie on stanowił alternatywę względem obecnie funkcjonującej instytucji podatkowej grupy kapitałowej. Podstawowym celem projektu jest zapewnienie polskim przedsiębiorcom korzystnych warunków zakładania i kontroli grup holdingowych (akumulacja rodzimego kapitału) oraz stworzenie konkurencyjnego otoczenia podatkowego, które będzie sprzyjać powrotowi polskich przedsiębiorców z jurysdykcji zagranicznych. Projektowany preferencyjny reżim będzie opierał się na następujących filarach:

- zwolnienie z CIT 95% kwoty dywidend otrzymywanych przez spółkę holdingową od spółek zależnych (krajowych i zagranicznych); pozostała część dywidendy, nieobjęta projektowanym zwolnieniem (tj. 5% kwoty dywidendy), będzie podlegała opodatkowaniu CIT w Polsce na zasadach ogólnych dla opodatkowania dywidend, według stawki podatku 19%;
- pełne zwolnienie z CIT zysków spółki holdingowej ze zbycia udziałów/akcji w spółkach zależnych (krajowych i zagranicznych), na rzecz podmiotu niepowiązanego.

Przez spółkę holdingową rozumie się spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółkę akcyjną będącą polskim rezydentem podatkowym, spełniającą łącznie następujące warunki:

- a) posiada, nieprzerwanie przez okres co najmniej 1 roku, bezpośrednio na podstawie tytułu własności co najmniej 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki zależnej,
- b) nie jest spółką tworzącą podatkową grupę kapitałową,
- c) nie korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a, art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4,
- d) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą,
- e) udziałów (akcji) w tej spółce nie posiada, pośrednio lub bezpośrednio, udziałowiec (akcjonariusz) mający siedzibę lub zarząd lub zarejestrowany lub położony na terytorium lub w kraju:
 - stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (zgodnie z rozporządzeniami wydawanymi przez Ministra Finansów na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy CIT); lub
 - wskazanym w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych; lub
 - z którym nie ma podstawy prawnej do wymiany informacji ws. podatkowych.

Przez spółkę zależną rozumie się spółkę spełniającą następujące warunki:

- a) co najmniej 10% udziałów (akcji) w kapitale tej spółki posiada bezpośrednio na podstawie tytułu własności spółka holdingowa, nieprzerwanie przez okres co najmniej 1 roku,
- b) nie posiada więcej niż 5% udziałów (akcji) w kapitale innej spółki,
- c) nie posiada 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 prawnego o charakterze powierniczym lub praw o podobnym charakterze,
- d) nie jest spółką tworzącą podatkową grupę kapitałową,
- e) nie korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a.

Przez zagraniczną spółkę zależną rozumie się spółkę zależną będącą spółką, która spełnia łącznie następujące warunki:

- a) ma osobowość prawną,
- b) podlega w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, i nie korzysta ze zwolnienia z tego opodatkowania,
- c) nie ma siedziby ani zarządu i nie jest zarejestrowana ani położona na terytorium lub w kraju:
 - stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (zgodnie z rozporządzeniami wydawanymi przez Ministra Finansów na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy CIT); lub
 - wskazanym w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych; lub
 - z którym nie ma podstawy prawnej do wymiany informacji ws. podatkowych.

Projektowane preferencje mają dotyczyć tzw. holdingów jednopoziomowych, w których dywidenda przekazywana jest ze spółek operacyjnych bezpośrednio do spółki holdingowej.

Należy ponadto dodać, że obecnie w Sejmie procedowany jest projekt nowelizacji ustawy Kodeks spółek handlowych przewidujący syntetyczną regulację prawa holdingowego.

21. CIENKA KAPITALIZACJA

Zmiana art. 15c CIT.

Funkcją przepisów o ciennej kapitalizacji jest ograniczenie nadmiernego finansowania działalności podatnika długiem, co skutkuje zaniżeniem dochodów wykazywanych w miejscu (kraju), w którym prowadzona jest przez podatnika działalność gospodarcza.

Przez koszty finansowania dłużnego rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione.

Stan obecnie obowiązujący

Zgodnie z obecnie obowiązującym art. 15c CIT, podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Tych ograniczeń nie stosuje się do:

- 1) nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3 000 000 zł; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika;
- 2) przedsiębiorstw finansowych.

Osią sporów na linii podatnicy – organy podatkowe jest w szczególności sposób obliczania limitu wydatków, do których nie stosuje się ograniczeń „ciennej kapitalizacji”.

Zdaniem organów skarbowych ustawa o CIT pozwala na pełne zaliczenie do kosztów podatkowych kosztów w kwocie nie przekraczającej 30% tzw. podatkowej EBITDA albo w kwocie nie przekraczającej 3.000.000 zł.

Odmiennego zdania są podatnicy oraz sądy administracyjne, którzy te dwa limity chcą sumować. Zgodnie z wykładnią stojącą w opozycji do urzędowej, literalne brzmienie przepisów wskazuje, że limit kosztów finansowania dłużnego należy obliczyć przyjmując kwotę 3.000.000 zł dodatkowo powiększoną o 30% podatkowego wskaźnika EBITDA.

Stan projektowany

Rządzący zdecydowali się na zmianę problematycznych przepisów w związku z licznymi sporami prowadzonymi z podatnikami w sądach administracyjnych. Planowana nowelizacja ma doprowadzić finalnie do sytuacji, którą organy nieskutecznie próbowały przeforsować na gruncie dotychczasowego brzmienia regulacji prawnych.

Jeżeli planowane zmiany wejdą w życie, do kosztów podatkowych zaliczyć będzie można wydatki na finansowanie dłużne w kwocie nie większej niż 30% tzw. podatkowej EBITDA albo w kwocie nie przekraczającej 3.000.000 zł. Nie będzie zatem dopuszczalne sumowanie tych limitów.

Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 15c CIT, podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa:

- 1) kwotę 3 000 000 zł albo
- 2) kwotę obliczoną według następującego wzoru:

$$[(P - Po) - (K - Am - Kfd)] \times 30\%$$

w którym poszczególne symbole oznaczają:

P – zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,

Po – przychody o charakterze odsetkowym,

K – sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z niniejszego ustępu,

Am – odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a–16m, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów,

Kfd – zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego nieuwzględnione w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przed dokonaniem pomniejszeń wynikających z niniejszego ustępu.

22. ORGANICZENIA W KOSZTACH FINANSOWANIA DŁUŻNEGO

Zmiana art. 16 ust. 1 pkt 13f CIT.

Planowane jest wprowadzenie istotnego ograniczenia rozpoznawania kosztów finansowania dłużnego w przypadku wykorzystania pozyskanych środków na transakcje kapitałowe, takie jak np. aport.

Projektowany przepis ma przeciwdziałać sytuacjom obniżenia dochodu podatkowego w ramach grupy podmiotów powiązanych na skutek przekształcenia finansowania dłużnego w finansowanie własne. Działanie to polega na zaciągnięciu przez podatnika pożyczki od podmiotu powiązanego, która następnie jest zmieniana na transakcję kapitałową (np. wkład pieniężny do innej spółki). W ten sposób dochodzi do erozji podstawy opodatkowania w ramach grupy kapitałowej na poziomie podatnika uzyskującego finansowanie długiem, który dokonuje jego konwersji na kapitał. Odsetki od finansowania długiem pomniejszają jego dochód i jednocześnie podatnik nie wykazuje z tego tytułu przychodu na skutek przekwalifikowania na finansowanie kapitałem. W skali grupy kapitałowej w wyniku takich transakcji wartość zadłużenia względem podmiotów niepowiązanych (zewnętrznych) nie wzrasta, ponieważ zmianie ulega wyłącznie wewnętrzgrupowy stosunek proporcji długu do kapitału.

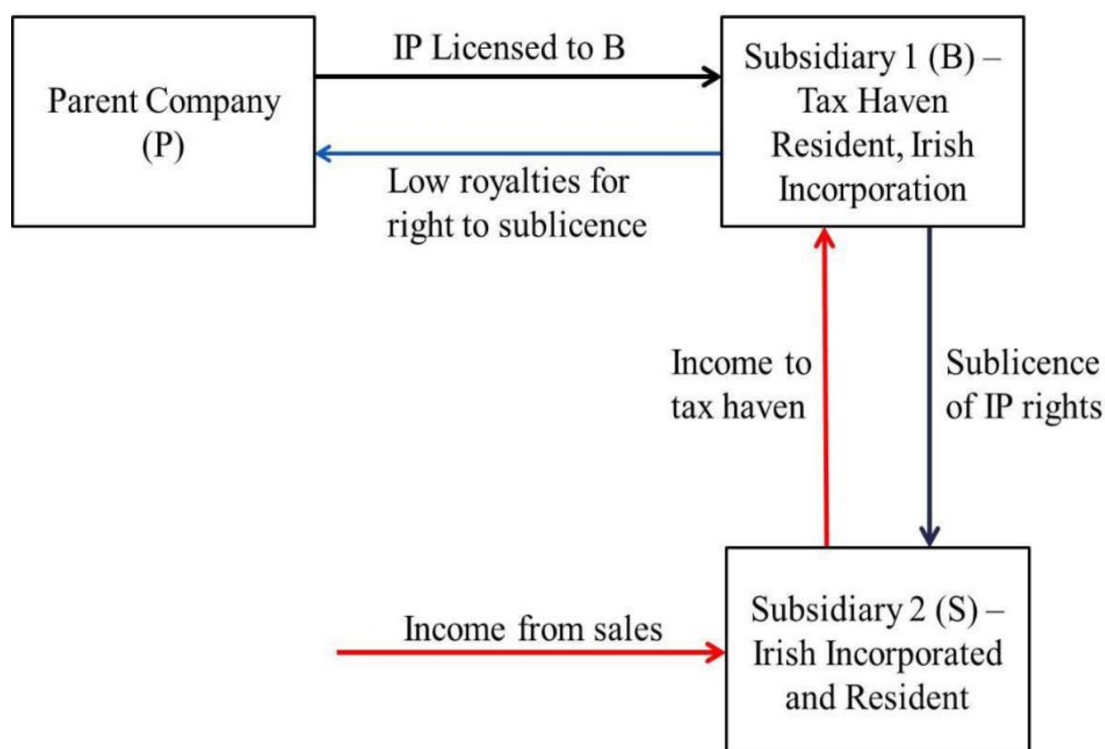
Przewiduje się wyłączenie z KUP ww. kosztów w części w jakiej zostały one przeznaczone bezpośrednio lub pośrednio na transakcje kapitałowe, w szczególności nabycie lub objęcie udziałów (akcji), nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, wniesienie dopłat, podwyższenie kapitału zakładowego lub wykup udziałów własnych w celu ich umorzenia.

Obecnie nie istnieje przepis, który ograniczałby w ten sposób rozpoznawanie kosztów finansowania dłużnego w przypadku wykorzystania pozyskanych środków na transakcji kapitałowe.

23. KONCEPCJA TZW. PRZERZUCANIA DOCHODÓW

Zmiana art. 24aa CIT (dodano).

Nowo dodany przepis ma na celu wyeliminować możliwość uzyskania korzyści podatkowej poprzez schematy podatkowe, których celem jest transfer dochodów do jurysdykcji podatkowej o znikomej efektywnej stawce opodatkowania. Dotyczy to przede wszystkim podmiotów, które uzyskują dochody z wartości niematerialnych i prawnych. Wynika to z faktu, że transfer wartości prawnych i niematerialnych jest względnie prosty a ustalenie ich wartości bywa problematyczne ze względu na ich innowacyjny a zarazem unikatowy charakter. W literaturze międzynarodowego prawa podatkowego zidentyfikowana kilka takich schematów podatkowych, które były wykorzystywane przez największe korporacje międzynarodowe. Zaliczamy do nich m.in. takie schematy jak Double Irish.



Schemat "Double Irish"; źródło: Thorne (2013) s. 10.

Double Irish prezentuje się w następujący sposób. Spółka dominująca prowadząca działalność na terytorium USA tworzy spółkę zależną w Irlandii – IRL1 i przenosi na jej rzecz prawa niematerialne do swoich produktów oraz usług. Mimo że IRL1 została utworzona w Irlandii, to nie posiada tam fizycznego biura ani nie zatrudnia personelu. IRL1 jest zarządzana z terytorium raju podatkowego (np. Bermudów). Następnie IRL1 tworzy spółkę zależną – IRL2, w której posiada 100% udziałów. IRL2 posiada fizyczne biuro na terytorium Irlandii i zatrudnia tam pracowników. Przedmiotem działalności IRL2 jest sprzedaż produktów i usług spółki amerykańskiej na terytorium UE. W związku z powyższym IRL1, która jest właścicielem praw niematerialnych do produktów oraz usług spółki amerykańskiej, udziela spółce IRL2 licencji, z tytułu której spółka IRL2 jest obowiązana przekazywać znaczną część

dochodów uzyskiwanych ze sprzedaży tych produktów oraz usług na terytorium UE na rzecz IRL1. Na mocy przepisów prawa podatkowego obowiązującego w Irlandii, IRL1 nie jest rezydentem podatkowym Irlandii i nie płaci tam podatku dochodowego od osób prawnych. Rezydentem jest natomiast IRL2, której podstawa opodatkowania jest znikoma, ponieważ przychody pochodzących ze sprzedaży towarów oraz usług na terytorium UE są pomniejszane o opłaty licencyjne na rzecz IRL1 i stanowią koszt uzyskania przychodu IRL2. W taki sposób zdecydowana część zysku pochodzącego ze sprzedaży towarów i usług spółki amerykańskiej pozostaje nieopodatkowana na terytorium raju podatkowego. Zysk nie jest również opodatkowany przez USA, ponieważ za rezydenta podatkowego tego państwa uznaje się podmiot, który został utworzony na terytorium USA lub osiąga tam przychody. Wykorzystując rozbieżności pomiędzy systemami podatkowymi co najmniej dwóch jurysdykcji, korporacje międzynarodowe płacą podatek jedynie od części swoich dochodów.

Zgodnie z wprowadzanym przepisem art. 24aa CIT, podatek od spółek będących podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1, z tytułu przerzuconych dochodów wynosi 19% (podatek od przerzuconych dochodów).

Za przerzucone dochody uznaje się koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ze spółką stanowiące należność tego podmiotu, jeżeli:

- 1) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez ten podmiot powiązany za rok, w którym otrzymał należność, w państwie jego siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia jest niższy o co najmniej 25% niż kwota podatku dochodowego, który byłby od niego należny, gdyby dochody tego podmiotu zostały opodatkowane z zastosowaniem stawki podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1, przy czym przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiejkolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu, oraz
- 2) koszty te:
 - a) podlegające zaliczeniu w jakiejkolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku tego podmiotu powiązanego lub
 - b) wypłacane przez ten podmiot powiązany w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym otrzymał należność – stanowiły co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Do ww. kosztów zalicza się koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz usług o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7,
- 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 4) koszty finansowania dłużnego związane z uzyskaniem środków finansowych i korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych,
- 5) opłat i wynagrodzeń za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk

– jeżeli suma tych kosztów poniesionych w roku podatkowym na rzecz podmiotów, w tym podmiotów niepowiązanych, stanowi co najmniej 3% sumy kosztów uzyskania przychodów poniesionych w tym roku w jakiejkolwiek formie, przy czym do ustalania sumy tych kosztów art. 15c ust. 1 oraz art. 15e ust. 1 nie stosuje się.

24. ULGA KONSOLIDACYJNA

Zmiana art. 18ec CIT (dodano).

Ulga konsolidacyjna ma na celu stworzenie zachęty podatkowej dla podatników pragnących dokonywać ekspansji gospodarczej na rynkach krajowych i zagranicznych, poprzez nabywanie udziałów (akcji) spółek kapitałowych funkcjonujących na tych rynkach.

Zgodnie z projektowanym przepisem, podatnik będący przedsiębiorcą, uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych, odlicza od podstawy opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18 kwoty wydatków na nabycie udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną, do wysokości dochodu uzyskanego w roku podatkowym przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych, nie więcej jednak niż 250 000 zł w roku podatkowym, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- 1) spółka, której udziały (akcje) są nabywane, ma siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierającą podstawę prawną do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego tego innego państwa;
- 2) główny przedmiot działalności spółki, o której mowa w pkt 1, jest tożsamy z przedmiotem działalności podatnika lub działalność takiej spółki może być racjonalnie uznana za działalność wspierającą działalność podatnika, przy czym działalność takiej spółki nie jest działalnością finansową;
- 3) działalność, o której mowa w pkt 2, była przez spółkę i przez podatnika prowadzona przed dniem nabycia w niej przez podatnika udziałów (akcji) przez okres nie krótszy niż 24 miesiące;
- 4) w okresie dwóch lat przed dniem nabycia udziałów (akcji) spółka i podatnik nie byli podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;
- 5) podatnik w jednej transakcji nabywa udziały (akcje) spółki, o której mowa w ust. 1, w ilości stanowiącej bezwzględną większość praw głosu.

Za wydatki na nabycie udziałów (akcji) w spółce będącej osobą prawną, o których mowa w ust. 1, uznaje się wydatki związane bezpośrednio z transakcją nabycia udziałów (akcji) w tej spółce na:

- 1) obsługę prawną nabycia udziałów i akcji i ich wycenę,
- 2) opłaty notarialne, sądowe i skarbowe,
- 3) podatki i inne należności publicznoprawne zapłacone w Rzeczypospolitej Polskiej i za granicą – z wyłączeniem ceny zapłaconej za nabywane udziały (akcje) oraz ponoszonych w związku z tą transakcją kosztów finansowania dłużnego.

25. UKRYTE DYWIDENDY

Zmiana art. 16 ust. 1 pkt 15b (dodano); art. 16 ust. 1d i 1e CIT (dodano).

Wprowadza się odrębne regulacje mające przeciwdziałać wypłacaniu ze spółki zysków w formie tzw. ukrytej dywidendy. W przypadku wypłaty dywidendy podatnik nie ma możliwości rozpoznania kosztów uzyskania przychodów. W związku z powyższym dystrybucja zysku do wspólników dokonywana jest w sposób powodujący zmniejszenie dochodu podatnika poprzez zaliczenie do

kosztów uzyskania przychodu. Dochodzi do ekonomicznej dystrybucji zysku, która jednak formalnie nie jest dywidendą.

Zgodnie z projektowanymi przepisami, do KUP nie zalicza się kosztów poniesionych przez podatnika będącego spółką w związku ze świadczeniem wykonanym przez podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z tą spółką lub ze wspólnikiem (akcjonariuszem) tej spółki, jeżeli poniesienie tego kosztu stanowi ukrytą dywidendę.

Koszty stanowią ukrytą dywidendę jeżeli:

- 1) wysokość tych kosztów lub termin ich poniesienia w jakikolwiek sposób są uzależnione od osiągnięcia zysku przez podatnika lub wysokości tego zysku lub
- 2) racjonalnie działający podatnik nie poniósłby takich kosztów lub mógłby ponieść niższe koszty w przypadku wykonania porównywalnego świadczenia przez podmiot niepowiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 z podatnikiem, lub
- 3) koszty te obejmują wynagrodzenie za prawo do korzystania z aktywów, które stanowiły własność lub współwłasność wspólnika (akcjonariusza) lub podmiotu powiązanego ze wspólnikiem (akcjonariuszem) przed utworzeniem podatnika.

Punktów 2 i 3 nie stosuje się w przypadku, gdy suma poniesionych w roku podatkowym przez podatnika kosztów stanowiących ukrytą dywidendę na podstawie tych przepisów, jest niższa niż kwota zysku brutto w rozumieniu przepisów o rachunkowości, uzyskanego w roku obrotowym, w którym koszty te zostały uwzględnione w wyniku finansowym podatnika.

Jako przykładowe transakcje mogące być uznane za ukrytą dywidendę można wymienić m.in.:

- premia zarządu za zyski spółki – jeśli członek zarządu jest jej wspólnikiem (gdy formalny dokument kalkuluje wynagrodzenie w oparciu o zysk spółki, ale również wtedy, gdy decyzje podejmowane są przez wspólników ad hoc na podstawie bieżących wyników),
- czynszu najmu/dzierżawy, jeżeli właścicielem jest wspólnik spółki (nawet, gdy czynsz jest na poziomie rynkowym).

Przepisy o ukrytej dywidendzie wejdą w życie od 2023 r.

26. ESTOŃSKI CIT (RYCZAŁT OD DOCHODÓW SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH)

Ważną zmianą dla podatników chcących skorzystać z opodatkowania estońskim CIT od 2022 r. jest planowane obniżenie stawek ryczałtu. Na dzień dzisiejszy stawki wynoszą 15% (dla małego podatnika) oraz 25% (dla innych podatników). Polski Ład obniży te wartości do odpowiednio 10% (mały podatnik i podatnik rozpoczynający prowadzenie działalności) oraz 20% (inni podatnicy).

Obowiązek zapłaty przez spółkę podatku CIT w ww. wysokości pojawi się dopiero w momencie przeznaczenia zysków spółki do wypłaty. To podstawowe założenie tej formy opodatkowania – tak długo jak zysk pozostaje w spółce i jest reinwestowany – spółka nie płaci podatku CIT od osiągniętych dochodów.

Korzystnym rozwiązaniem związanym z tą formą opodatkowania jest także możliwość pomniejszenia podatku PIT należnego od wspólnika spółki z tytułu wypłaty dywidendy (proporcjonalnie do udziału wspólnika w zysku spółki) – o 90% należnego ryczałtu od dochodów spółki w przypadku, gdy spółka jest małym podatnikiem oraz 70% – w przypadku, gdy spółka nie spełnia warunków do uznania jej za małego podatnika. Poziom pomniejszenia, o którym mowa wyżej, będzie obowiązywał od 2022 r.

Poniżej przedstawiamy przykładowe tabelaryczne porównanie efektywnej stawki podatkowej, która od początku 2022 r. będzie obowiązywała w spółce opodatkowanej CIT w tradycyjny sposób oraz w spółce opodatkowanej estońskim CIT.

1. Spółka opodatkowana za zasadach ogólnych (mały podatnik – 9% CIT)

SP. Z O.O.		
Zysk przed opodatkowaniem		1 000 000
"Normalny" CIT	9%	90 000
Zysk po opodatkowaniu do wypłaty		910 000
WSPÓLNIK		
Udział w zysku (przed opodatkowaniem)	100%	910 000
Podatek (bez pomniejszenia)	19%	172 900
Pomniejszenie podatku	0%	-
Podatek (po pomniejszeniu)		172 900
Udział w zysku (po opodatkowaniu)		737 100
Łączne obciążenie podatkowe (proporcjonalne do udziału w zysku)		262 900
<i>efektywna stawka</i>		26,29%

2. Spółka opodatkowana na zasadach estońskiego CIT (mały podatnik – 10%)

SP. Z O.O.		
Zysk przed opodatkowaniem		1 000 000
Estoński CIT	10%	100 000
Zysk do wypłaty		900 000
WSPÓLNIK		
Udział w zysku (przed opodatkowaniem)	100%	900 000
Podatek (przed pomniejszeniem)	19%	171 000
Pomniejszenie podatku	90%	90 000
Podatek (po pomniejszeniu)		81 000
Udział w zysku (po opodatkowaniu)		819 000
Łączne obciążenie podatkowe (proporcjonalne do udziału w zysku)		181 000
<i>efektywna stawka</i>		18,10%

3. Przedstawiamy także szczegółowe opracowanie zmian dot. estońskiego CIT

Stan prawny do 31 grudnia 2021 r.	Stan prawny od 1 stycznia 2022 r.
Podatnik jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości.	Brak zmian.
Opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących 4 lat	Brak zmian.

podatkowych. Opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w deklaracji składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był opodatkowany ryczałtem.	
Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w wysokości większej o: 1) 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł - w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo 2) 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł - w okresie 4 lat podatkowych - w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin. Przez nakłady na cele inwestycyjne rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym: 1) wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych, o których mowa wyżej, 2) opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych, o których mowa w ust. 1.	Przepis ten będzie uchylony. Podatnik nie musi ponosić nakładów na cele inwestycyjne, by móc skorzystać z opodatkowania ryczałtem.
Podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b i art. 24d CIT, tj.: - na zasadach ogólnych (19% i 9% CIT), - podatkiem dochodowym od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem, - na zasadach IP BOX.	Podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b, art. 24ca i art. 24d CIT, tj.: - na zasadach ogólnych (19% i 9% CIT), - podatkiem dochodowym od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem, - na zasadach IP BOX, - minimalnym podatkiem dochodowym.

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik (polski rezydent podatkowy), jeżeli spełnia łącznie następujące warunki: 1) łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 100 000 000 zł lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł, przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług; 2) mniej niż 50% przychodów, o których mowa w pkt 1, pochodzi: a) z wierzytelności, b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, c) z części odsetkowej raty leasingowej, d) z poręczeń i gwarancji, e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych, g) z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 - w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma; 3) podatnik: a) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych - przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub b) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego	Uchylono pkt 1, tego warunku podmioty chcące skorzystać z ryczałtu nie muszą już spełniać. Warunek z pkt 4 będzie brzmiał „prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami, akcjonariuszami lub wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym”. Oznacza to, że możliwość stosowania ryczałtu rozszerzono na prostą spółkę akcyjną, spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną.
---	--

podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; 4) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym; 5) nie posiada udziałów (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 prawnego o charakterze powierniczym; 6) nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości; 7) złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.	
W przypadku podatnika będącego małym podatnikiem, w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem, warunek, o którym mowa wyżej w pkt 3: 1) lit. a, uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, przez okres wskazany w tym przepisie;	Brak zmian.

2) lit. b, uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzenia na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 1 osoby, niebędącej udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, oraz w związku z wypłatą tego wynagrodzenia na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.	
Przepisów o ryczałcie nie stosuje się do: 1) przedsiębiorstw finansowych, o których mowa w art. 15c ust. 16; 2) instytucji pożyczkowych w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim; 3) podatników osiągających dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a (tj. specjalna strefa ekonomiczna, decyzja o wsparciu); 4) podatników postawionych w stan upadłości lub likwidacji; 5) podatników, którzy zostali utworzeni: a) w wyniku połączenia lub podziału albo b) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet	Brak zmian.

kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 - w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia utworzenia; 6) podatników, którzy: a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo b) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału: - uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub - składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników - w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia dokonania podziału albo wniesienia wkładu.	
--	--

Opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający: 1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony: a) do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat); 2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków); 3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą); 4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) - w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części; 5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) - w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem; 6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).	Brak zmian.
---	--------------------

Przez ukryte zyski, o których mowa w pkt 2 powyżej, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem, w szczególności: 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi; 2) świadczenia wykonane na rzecz: a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu, b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym; 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji; 4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia; 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji); 6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego; 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;	Zgodnie z nowelizacją, przez ukryte zyski będzie się rozumieć dodatkowo: - wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki, ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, - dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów; - odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę; - zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki; - świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.
--	--

8) wydatki na reprezentację.	
Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi: 1) suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto; 2) suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku; 3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego; 4) dochód z tytułu zysku netto osiągnięty w roku podatkowym, w którym zakończył opodatkowanie ryczałtem. Przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.	Zmiana uzupełnia przepis o zdanie, że podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi także dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągnięty w roku podatkowym.
Ryczałt wynosi: 1) 15% podstawy opodatkowania - w przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika; 2) 25% podstawy opodatkowania - w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.	Po zmianach ryczałt będzie wynosił: 1) 10% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności; 2) 20% podstawy opodatkowania - w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.
W przypadku podstawy opodatkowania ustalonej od dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku,	Przepis będzie uchylony.

o której mowa w ust. 1, podlega obniżeniu o pięć punktów procentowych, jeżeli nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1, wynosily co najmniej: 1) 50% w każdym dwuletnim okresie - w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 1; 2) 110% w każdym czteroletnim okresie - w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 2.	
Podatnik, u którego przychody lub wartość średnich przychodów były wyższe niż określone w art. 28j ust. 1 pkt 1 (tj. niż łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku w wysokości ponad 100 000 000 zł), ustala dla dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym domiar zobowiązania podatkowego. Domiar zobowiązania podatkowego wynosi 5% podstawy opodatkowania.	Przepis będzie uchylony.
Korekta wstępna - Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jest obowiązany: 1) do zaliczenia do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT: - przychodów uwzględnionych, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT, - kosztów zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, ale w wyniku tym zostaną, na podstawie przepisów o rachunkowości,	Korekta wstępna po zmianach Zaistnieje możliwość wyłączenia opodatkowania tzw. korekty wstępnej, czyli różnicy przejściowej między wynikiem podatkowym a wynikiem bilansowym. Obecnie podatek ten trzeba zapłacić już w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania estońskim CIT-em. Po zmianach termin zapłaty podatku ma upływać dopiero po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem - i to pod warunkiem, że spółka będzie stosować estoński system nie krócej niż cztery lata podatkowe. Jeśli zdecyduje się stosować je dłużej, to zobowiązanie z tytułu różnic przejściowych całkowicie wygaśnie.

uwzględnione w okresie późniejszym, tj. w okresie opodatkowania ryczałtem. 2) do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT: - przychodów zaliczonych do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, ale w wyniku tym zostaną, na podstawie przepisów o rachunkowości, uwzględnione w okresie późniejszym, tj. w okresie opodatkowania ryczałtem, oraz - kosztów uwzględnionych, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Podatnik w zeznaniu składanym za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zobligowany jest zatem do dodatkowego uwzględnienia w przychodach podatkowych przychody dotychczas wyłącznie rachunkowe oraz koszty dotychczas wyłącznie podatkowe, natomiast w kosztach uzyskania przychodów przychody dotychczas wyłącznie podatkowe oraz koszty dotychczas wyłącznie rachunkowe, jeżeli w okresie rozliczenia ryczałtem nastąpi odpowiednie rozpoznanie tych korygowanych w korekcie wstępnej przychodów i kosztów, na podstawie przepisów o rachunkowości. Efektem korekty wstępnej przychodów i kosztów jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania tych samych przychodów, wyeliminowanie możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych przychodów, jak również wyeliminowanie podwójnego odliczenia tych samych kosztów czy wyeliminowanie możliwości nieuwzględnienia w	
--	--

rozliczeniu podatkowym określonych kosztów.

Dzięki wskazanemu rozliczeniu przychodów i kosztów podatnik dokona ujednolicenia swoich rozliczeń podatkowych i rachunkowych, gdyż po wyborze ryczału od dochodów spółek kapitałowych, przychody i koszty podatnika ustalane dla celów rachunkowych, staną się również kategoriami podatkowymi.

Przykład

Podatnik wybiera opodatkowanie ryczałem od dochodów spółek kapitałowych począwszy od roku 2021. W rozliczeniu za rok 2020 uwzględnia między innymi:

1) w przychodach podatkowych:

- naliczone, lecz jeszcze nie otrzymane odsetki od pożyczki udzielonej na rzecz udziałowca, o ile odsetki te zostały uwzględnione już w przychodach rachunkowych tj. w wyniku finansowym netto w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczału
- dodatnie różnice kursowe, dotychczas nierealizowane, naliczone przy wycenie bilansowej środków pieniężnych zgromadzonych na zagranicznym rachunku bankowym,
- naliczone, lecz jeszcze nie otrzymane odsetki od należności z tytułu dostaw i usług,
- kwotę różnicy między amortyzacją środka trwałego dla celów rachunkowych i podatkowych, np. w sytuacji gdy środek trwały został podatkowo zamortyzowany w oparciu o odpis jednorazowy (na podstawie art. 16k ust. 7 ustawy o CIT), a rachunkowe odpisy będą kontynuowane w okresie opodatkowania ryczałem,

2) w kosztach uzyskania przychodów:

- naliczone, lecz jeszcze nie zapłacone, odsetki od zaciągniętego kredytu obrotowego, o ile odsetki te zostały uwzględnione już w kosztach rachunkowych tj. w wyniku finansowym netto w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczału
- naliczone, a dotychczas niewypłacone, wynagrodzenia z tytułu zawartych umów

zlecenia i umów o dzieło, o ile kwoty tych wynagrodzeń zostały uwzględnione już w kosztach rachunkowych tj. w wyniku finansowym netto w roku poprzedzającym pierwszy rok stosowania ryczału, a w rozliczeniu podatkowym nie zostały uwzględnione - kwotę różnicy między amortyzacją środka trwałego dla celów rachunkowych i podatkowych, np. w sytuacji gdy środek trwały jest amortyzowany dla celów rachunkowych według wyższej stawki niż dla celów podatkowych. Podatnik w rozliczeniu roku 2020 zachowuje prawo do wszelkich odliczeń od podstawy opodatkowania, w tym przykładowo rozliczenia kosztów kwalifikowanych związanych z działalnością badawczo-rozwojową.	
--	--

C. ZMIANY WSPÓLNE: W ZAKRESIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ORAZ USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

27. ZMIANY W ZAKRESIE ULGI B+R

Zmiana m.in. art. 26e PIT; art. 18d CIT.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami ustawy o PIT i CIT, podatnicy posiadający status centrum badawczo-rozwojowego mogą w ramach ulgi na działalność badawczo-rozwojową (w odróżnieniu od pozostałych podatników - tu 100%), odliczać od podstawy opodatkowania 150% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na działalność B+R - kwalifikowanych kosztów określonych w katalogu ustawowym. Wyjątek stanowią koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego poniesione przez podatników posiadających status CBR niebędących mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą. Tym podatnikom przysługuje kwota odliczenia w wysokości 100% tych kosztów.

Projektowane rozwiązanie wprowadza dla CBR możliwość odliczenia w ramach ulgi B+R kosztów kwalifikowanych wymienionych w ustawach podatkowych w wysokości 200%, również kosztów kwalifikowanych dotyczących uzyskania i utrzymania patentu, o których mowa powyżej.

Ponadto projekt przewiduje wprowadzenie zmian w wysokości odliczania przez podatników prowadzących działalność badawczo-rozwojową kosztów kwalifikowanych związanych z zatrudnieniem pracowników, którzy realizują działalność badawczo-rozwojową. Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami ustaw o podatkach dochodowych za koszty kwalifikowane uznaje się m.in.:

- poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu, oraz
- poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu.

Podatnicy nieposiadający statusu CBR mogą odliczyć te koszty kwalifikowane od podstawy opodatkowania w wysokości 100%. Projektowane rozwiązanie wprowadza możliwość odliczenia powyższych kosztów w wysokości 200% dla wszystkich podatników.

28. MOŻLIWOŚĆ JEDNOCZESNEGO KORZYSTANIA Z ULGI B+R ORAZ PREFERENCJI IP BOX

Zmiana m.in. art. 30ca ust. 9a PIT; art. 24d ust. 9a CIT.

Z obecnie obowiązujących regulacji wynika, że ulga B+R nie podlega uwzględnieniu w obliczeniu podstawy opodatkowania podlegającej 5% podatkowi z IP Box. Nie jest zatem możliwe równoczesne stosowanie ulgi B+R oraz preferencyjnej stawki IP Box w stosunku do jednego (tego samego) dochodu.

Podatnikowi przysługuje wprowadzić prawo do skorzystania z obydwu rozwiązań w tym samym roku podatkowym, jednakże wobec różnych kategorii dochodu (tj. ulga B+R w odniesieniu do dochodu opodatkowanego na zasadach ogólnych, natomiast opodatkowanie 5% stawką podatku do dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej). Przepisy dotyczące ulgi B+R zawierają zastrzeżenie, iż koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu jedynie wówczas, gdy nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Oznacza to niemożność rozliczenia tych samych kosztów kwalifikowanych dwukrotnie.

Projekt wprowadza regulację umożliwiającą podatnikowi osiągającemu dochody z kwalifikowanych IP i opodatkowującemu je preferencyjną 5% stawką podatkową, korzystanie jednocześnie z odliczenia w ramach ulgi B+R.

Projekt wprowadza możliwość odliczania przez podatnika kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność B+R (kosztów kwalifikowanych) od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Projektowany przepis wskazuje ponadto, że odliczeniu mogą podlegać jedynie koszty kwalifikowane, które doprowadziły do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia przez podatnika danego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, z którego komercjalizacji podatnik osiąga dochody, co jest konsekwencją zasad ogólnych obliczania dochodu z kwalifikowanych IP.

29. ULGA NA PRODUKCJĘ PRÓBNĄ NOWEGO PRODUKTU LUB WPROWADZENIE TAKIEGO PRODUKTU NA RYNEK

Zmiana m.in. art. 26ga i nast. PIT (dodano); art. 18ea i nast. CIT (dodano).

Odliczenie skierowane jest zarówno do przedsiębiorców osób fizycznych, jak i do osób prawnych. Ulga wspierająca koszty produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu przysługiwać będzie podatnikom uzyskującym przychody z działalności gospodarczej i polegać będzie na odliczeniu od podstawy obliczenia podatku określonych w przepisach kosztów produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu (pomimo faktu, że wydatki te mogą być równolegle rozliczane jako koszt uzyskania przychodu – podobnie jak w przypadku ulgi B+R). Przy czym zakłada się, że wartość odliczenia nie będzie mogła przekroczyć 30% poniesionych kosztów, nie więcej jednak niż 10% dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Kwota odliczenia przysługuje do wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych, nie więcej jednak niż 1 000 000 zł.

Produkcja próbna nowego produktu obejmuje działania niezbędne do przygotowania produkcji nowego produktu (który powstał w wyniku prowadzonych przez podatnika prac badawczo-rozwojowych), przy czym jest to taki etap przygotowania do produkcji nowego produktu, który nie wymaga już prowadzenia prac projektowo-konstrukcyjnych i inżynierskich. Zakłada się, że odliczane będą koszty poniesione w okresie od rozpoczęcia fazy rozruchu technologicznego do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu.

Projekt określa pojęcie „wprowadzenia na rynek nowego produktu”. Dla celów omawianej ulgi należy poprzez nie rozumieć działania podejmowane w celu uzyskania niezbędnej dokumentacji umożliwiającej uzyskanie certyfikatów i zezwoleń dotyczących produktu, który powstał w wyniku prowadzonych przez podatnika prac B+R, które to certyfikaty i zezwolenia umożliwiają sprzedaż produktu.

Projekt ponadto wprowadza katalog kosztów rozliczanych w ramach ulgi. Jako koszty produkcji próbnej przyjmuje się:

- wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie fabrycznie nowego środka trwałego zaliczonego do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, niezbędnego do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu. Przy czym przez te wydatki rozumie się odpowiednio cenę nabycia takiego środka trwałego, lub koszt wytworzenia,
- koszty ulepszenia środka trwałego zaliczonego do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji, jeżeli zostały poniesione w celu dostosowania takiego składnika majątku do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu,
- koszty nabycia materiałów i surowców bezpośrednio związanych z produkcją próbną nowego produktu.

W ramach katalogu kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu, znalazły się następujące kategorie: koszty badań, ekspertyz, przygotowania dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu, homologacji, znaku CE, znaku bezpieczeństwa, uzyskania lub utrzymania zezwolenia na obrót lub innych obowiązkowych dokumentów lub oznakowań związanych z dopuszczeniem do obrotu lub użytkowania oraz koszty opłat pobieranych w celu ich uzyskania, odnowienia lub przedłużenia.

Podatnik będzie dokonywał odliczenia składając zeznanie za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty. W przypadku gdy podatnik za ten rok poniesie stratę lub dochody niższe niż przysługujące mu odliczenie, będzie miał prawo do skorzystania ze stosownego odliczenia, w całości lub części, w zeznaniu składanym w sześciu kolejnych następujących po sobie latach podatkowych. Przy czym muszą to być lata, które następują bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

30. NAJWAŻNIEJSZE ZMIANY DOTYCZĄCE CEN TRANSFEROWYCH ORAZ ORD-U

Zmiana m.in. art. 23m i nast. PIT; art. 11a i nast. CIT; art. 82 Ordynacji podatkowej.

Projekt przewiduje wydłużenie terminów na sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych:

- a) Obecnie lokalną dokumentację cen transferowych należy sporządzić w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.
- b) Nowe przepisy wydłużają ten termin do dziesięciu miesięcy po zakończeniu roku podatkowego podmiotu.

Projekt wprowadza zmiany w zakresie formy lokalnej DCT:

- a) Obecnie ustawa nie narzuca formy sporządzania lokalnej dokumentacji, co powoduje, że teoretycznie może być ona sporządzana wyłącznie w wersji papierowej.
- b) Nowe przepisy wprowadzają obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych w postaci elektronicznej - nie jest dopuszczalne jej przygotowanie wyłącznie w wersji papierowej. Organ będzie mógł żądać przekazania dokumentacji również w formie elektronicznej.

Zmiany w zakresie analizy porównawczej lub analizy zgodności:

- a) Obecnie, po spełnieniu warunków, wszystkie podmioty mogą być zobowiązane do sporządzenia analizy porównawczej lub analizy zgodności dla transakcji kontrolowanych.
- b) Nowe przepisy wprowadzają wyłączenie konieczności sporządzenia analizy porównawczej lub analizy zgodności dla transakcji kontrolowanych zawieranych przez podmioty powiązane będące mikro- i małymi przedsiębiorcami w rozumieniu Prawa przedsiębiorców. Planowane ułatwienia będą miały zastosowanie również do dokumentacji cen transferowych sporządzanej za rok podatkowy rozpoczynający się w 2021 r.

Wydłużenie terminu na przedłożenie lokalnej DCT na żądanie organu podatkowego:

- a) Obecnie termin ten wynosi 7 dni od doręczenia wezwania organu.
- b) Projekt wprowadza ułatwienie dla podatników polegające na wydłużeniu do 14 dni terminu na przedłożenie lokalnej dokumentacji cen transferowych przez podatnika na żądanie organu podatkowego.

Likwidacja oświadczenia o sporządzeniu DCT jako odrębnego dokumentu:

- a) Obecnie podmioty powiązane zobowiązane są złożyć oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych do urzędu skarbowego, które co do zasady musi być podpisane przez kierownika jednostki w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. Podmiot powiązany oświadcza, iż sporządził lokalną dokumentację cen transferowych oraz że ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.
- b) Projekt przewiduje likwidację oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych jako odrębnego dokumentu i przeniesienie go, w zmienionej treści, do informacji o cenach transferowych. Zrezygnowano z potwierdzania, że sporządzona została dokumentacja cen transferowych. Wprowadzono regulację stwierdzającą *expressis verbis*, że informacja o cenach transferowych TPR-P i TPR-C będzie składana na podstawie lokalnej dokumentacji cen transferowych. W wyniku zmiany podatnicy nie będą musieli składać dwóch różnych dokumentów dotyczących tego samego przedmiotu różnymi kanałami elektronicznymi. W rezultacie podatnik będzie składał tylko jeden zintegrowany formularz.

Wydłużenie terminu na złożenie informacji o cenach transferowych (TPR-P i TPR-C):

- a) Obecnie podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędowi skarbowemu oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.
- b) W projekcie proponuje się wydłużenie terminu na złożenie informacji o cenach transferowych do końca jedenastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego. Ponieważ sporządzenie i złożenie informacji o cenach transferowych ma związek z dokumentacją cen transferowych, na podstawie której sporządzana jest informacja, termin jej złożenia wypada miesiąc później od terminu na sporządzenie dokumentacji cen transferowych. Zmiana ta ma zracjonalizować proces raportowania cen transferowych przez podmioty zobowiązane do jej złożenia.

Zmiana w zakresie raportowania transakcji zawartych z nierezydentami:

- a) W obecnym stanie prawnym podatnicy są obowiązani do raportowania danych i informacji ze zbliżonych do siebie obszarów w wielu różnych formularzach (np. TPR, ORD-U, APA-P, APA-C). Rozwiązanie takie jest czasochłonne i skutkuje zwiększeniem obowiązków sprawozdawczych po stronie podatników.
- b) Projekt wprowadza uproszczenie w wywiązywaniu się z ww. obowiązków przez podatników obowiązanych do składania informacji o cenach transferowych. Wprowadzenie proponowanych rozwiązań polega na dodaniu § 1c do art. 82 Ordynacji podatkowej. Proponowany przepis art. 82 § 1c stanowi, że w przypadku podmiotu obowiązane do sporządzenia informacji o cenach transferowych, podmiot ten będzie zwolniony z obowiązku sporządzania i przekazywania informacji o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego (formularz ORD-U).

31. ULGA NA ROBOTYZACJĘ

Zmiana art. 52jb PIT (dodano); art. 38eb CIT (dodano).

Projektowana ulga funkcjonować będzie na kształt podobny do już obowiązującej, sprawdzonej ulgi na badania i rozwój. Podatnikowi, prowadzącemu działalność przemysłową (produkcyjną), będzie przysługiwać prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów, które już wcześniej zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Dodatkowe odliczenie nie będzie mogło przekroczyć 50% wysokości kosztów.

Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację, przy czym kwota odliczenia nie może przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

Za koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację uznaje się:

- 1) koszty nabycia fabrycznie nowych:
 - a) robotów przemysłowych,
 - b) maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych,
 - c) maszyn, urządzeń oraz innych rzeczy, funkcjonalnie związanych z robotami przemysłowymi, służących zapewnieniu ergonomii oraz bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do stanowisk pracy, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym, w szczególności czujników, sterowników, przekaźników, zamków bezpieczeństwa, barier fizycznych (ogrodzenia, osłony) czy optoelektronicznych urządzeń ochronnych (kurtyny świetlne, skanery obszarowe),
 - d) maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, w szczególności czujników i kamer,
 - e) urządzeń do interakcji pomiędzy człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych;
- 2) koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do używania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1;
- 3) koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w pkt 1 i 2;
- 4) opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1, ustalone w umowie leasingu, o którym mowa w art. 17f, dotyczącej robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych.

Przez robota przemysłowego rozumie się automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową i stacjonarną lub mobilną maszynę, o co najmniej 3 stopniach swobody, posiadającą właściwości manipulacyjne bądź lokomocyjne dla zastosowań przemysłowych, która spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) wymienia dane w formie cyfrowej z urządzeniami sterującymi i diagnostycznymi lub monitorującymi w celu zdalnego: sterowania, programowania, monitorowania lub diagnozowania;
- 2) jest połączona z systemami teleinformatycznymi, usprawniającymi procesy produkcyjne podatnika, w szczególności z systemami zarządzania produkcją, planowania lub projektowania produktów;
- 3) jest monitorowana za pomocą czujników, kamer lub innych podobnych urządzeń;

4) jest zintegrowana z innymi maszynami w cyklu produkcyjnym podatnika.

Przez maszyny i urządzenia peryferyjne do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związane rozumie się w szczególności:

- 1) jednostki liniowe zwiększające swobodę ruchu;
- 2) pozycjonery jedno- i wieloosiowe;
- 3) tory jezdne;
- 4) słupowysięgniki;
- 5) obrotniki;
- 6) nastawniki;
- 7) stacje czyszczące;
- 8) stacje automatycznego ładowania;
- 9) stacje załadownicze lub odbiorcze;
- 10) złącza kolizyjne;
- 11) efekторы końcowe do interakcji robota z otoczeniem służące do:
 - a) nakładania powłok, malowania, lakierowania, dozowania, klejenia, uszczelniania, spawania, cięcia, w tym cięcia laserowego, zaginania, gratowania, śrutowania, piaskowania, szlifowania, polerowania, czyszczenia, szczotkowania, drasowania, wykańczania powierzchni, murowania, odlewania ciśnieniowego, lutowania, zgrzewania, klinczowania, wiercenia, handligu, w tym manipulacji, przenoszenia i montażu, ładowania i rozładowania, pakowania, gwoźdżenia, paletyzacji i depaletyzacji, sortowania, mieszania, testowania, wykonywania pomiarów,
 - b) obsługi maszyn: frezarek, wtryskarek, giętarek, robodrilli, wiertarek, tokarek, wrzecion, zginarek i zawijarek, wycinarek, walcarek, przecinarek, szlifierek, wytaczarek, ciągarek, drukarek, pras, wyoblarek.

Podatnik, który zbył środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne przed końcem okresu ich amortyzacji, jest obowiązany w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym nastąpiło to zbycie, do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę odliczeń uprzednio .

32. POPULARYZACJA OBROTU BEZGOTÓWKOWEGO

Zmiana art. 14 ust. 2 pkt 22, art. 26hd PIT (dodano); art. 12 ust. 1 pkt 16, art. 18ef CIT (dodano); art. 7b ustawy o prawach konsumenta; art. 19 ustawy Prawo przedsiębiorców.

Odliczenia z tytułu nabycia terminala płatniczego (PIT, CIT, VAT)

Podatnik uzyskujący przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej może odliczyć od podstawy obliczenia podatku wydatki na nabycie terminala płatniczego oraz wydatki związane z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego poniesione w roku podatkowym, w którym rozpoczął przyjmowanie płatności przy użyciu terminala płatniczego, i w roku następującym po tym roku, do wysokości:

- 1) 2 500 zł w roku podatkowym – w przypadku podatników zwolnionych z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych przy zastosowaniu kas rejestrujących, zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług;
- 2) 1 000 zł w roku podatkowym – w przypadku podatników innych niż określani w pkt 1.

Kwota odliczenia, nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Obowiązek obrotu bezgotówkowego u konsumentów

Konsument jest obowiązany do dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, jeżeli jednorazowa wartość transakcji z przedsiębiorcą, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 20 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

W ustawie o PIT i ustawie o CIT wprowadza się zmiany, zgodnie z którymi za przychód z działalności gospodarczej uważa się kwotę płatności dotyczącej transakcji, o której mowa w art. 7b ustawy z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz. U. z 2020 r. poz. 287), otrzymanej bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Obowiązek obrotu bezgotówkowego u przedsiębiorców

Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następować ma za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy stroną transakcji jest inny przedsiębiorca oraz gdy jednorazowa wartość transakcji przekracza 8 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji. Obecnie kwota graniczna to 15.000 zł.

Integracja kasy fiskalnej i terminala i inne

Projektowane zmiany przewidują również wprowadzenie obowiązku przedsiębiorcy do zapewnienia możliwości dokonywania zapłaty w każdym miejscu, w którym faktycznie prowadzi działalność gospodarczą, przy pomocy urządzenia umożliwiającego dokonywanie płatności bezgotówkowych z wykorzystaniem karty płatniczej lub innego instrumentu płatniczego w ramach programu Polska Bezgotówkowa.

Powyższego wymogu nie stosuje się do przedsiębiorcy, który nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Ponadto przedsiębiorca obowiązany będzie zapewnić współpracę kasy rejestrującej z terminalem płatniczym zgodnie z wymaganiami technicznymi dla kas rejestrujących, określonymi w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie ustawy Prawo Przedsiębiorców. Natomiast przypadku stwierdzenia, że podatnik nie zapewnia współpracy kasy rejestrującej z terminalem płatniczym zgodnie z wymaganiami technicznymi dla kas rejestrujących, naczelnik urzędu skarbowego w drodze decyzji nałoży na podatnika karę pieniężną w wysokości 5 000 zł.

33. ZMIANY W ZAKRESIE AMORTYZAOWANIA BUDYNKÓW I LOKALI MIESZKALNYCH

Zmiana art. 22c PIT; art. 16c CIT.

Proponowane zmiany zakładają wyłączenie z kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od budynków i lokali mieszkalnych.

Na gruncie obowiązujących przepisów ustawy PIT, tego rodzaju środki trwałe podlegają amortyzacji podatkowej. Jednakże ich sprzedaż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak również po ich wycofaniu z działalności nie podlega opodatkowaniu w ramach tego źródła. Przychody z takiej sprzedaży kwalifikowane są do odrębnego źródła przychodów, jakim jest odpłatne zbycie nieruchomości i określonych praw majątkowych (art. 10 ust. 3 oraz art. 14 ust. 2c ustawy PIT).

Oznacza to, że ich sprzedaż po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały nabyte nie rodzi obowiązku w podatku dochodowym (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy PIT). Natomiast sprzedaż przed upływem tego okresu, pozwala na skorzystanie z tzw. ulgi mieszkaniowej. Taki stan rzeczy powoduje, że nieruchomości mieszkaniowe korzystają z podwójnych preferencji w podatku PIT.

Zakłada się, że nieruchomości o charakterze mieszkalnym wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej, nie tylko nie będą podlegały amortyzacji, ale również nie będą ujmowane w ewidencji środków trwałych.

W podatku CIT analogicznie jak w podatku PIT wyłącza się możliwość amortyzacji nieruchomości i praw o charakterze mieszkalnym.

Należy jednak dodać, że podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą, nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2022 r., zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed dniem 1 stycznia 2022 r.

34. PRZESYŁANIE KSIĄG I EWIDENCJI ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Zmiana m.in. art. 24a ust. 1e PIT (dodano); art. 9 ust. 1c CIT (dodano).

Obowiązek prowadzenia elektronicznie ksiąg i ich przesyłania, wejdzie w życie od 1 stycznia 2023 r.

Podatnicy PIT, którzy prowadzą działalność gospodarczą będą obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych, podatkowej księgi przychodów i rozchodów, a także ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (księgi podatkowe), przy użyciu programów komputerowych. Będą również obowiązani do ich przesyłania w formie ustrukturyzowanej na zasadach przewidzianych w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa.

Obowiązek ich przesyłania będzie obowiązywał w trakcie roku, jak i po zakończeniu roku. Miesięcznie będą przesyłane księgi podatkowe, w terminie do 20. dnia następnego miesiąca, w przypadku, gdy na podstawie ksiąg i ewidencji jest ustalany dochód, od którego są wpłacane miesięczne zaliczki. Kwartalnie będą przesyłane księgi w terminie do 20. dnia miesiąca następującego bezpośrednio po upływie kwartału, w przypadku, gdy na podstawie ksiąg i ewidencji jest ustalany dochód, od którego są wpłacane kwartalne zaliczki. Po zakończeniu roku księgi będą przesyłane w terminie do upływu terminu dla złożenia zeznania za rok podatkowy.

W projekcie zakłada się wprowadzenie podobnych rozwiązań dla podatników CIT, tj. obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych (ewidencji podatkowych) przy użyciu programów komputerowych, a także obowiązek ich przesyłania w formie ustrukturyzowanej na zasadach przewidzianych w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa, w terminie do upływu terminu dla złożenia zeznania za rok podatkowy.

35. PRZEJŚCIOWY PODATEK DOCHODOWY

Zmiana art. 27 i nast. ustawy Polski Ład (tj. ustawy z dnia 1 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw) (dodano).

Projektowane przepisy wprowadzające przejściowy podatek dochodowy od niektórych dochodów osób fizycznych, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych przewidują rozwiązania adresowane do podmiotów zainteresowanych ujawnieniem organom podatkowym dochodów wcześniej nieopodatkowanych ale również podmiotów zainteresowanych wycofaniem się z podjętych wcześniej działań optymalizacyjnych, w tym o zasięgu transgranicznym.

Z rozwiązań ustawy skorzystać będą mogły podmioty (podatnicy), które osiągnęły dochody ze źródeł, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania w Polsce dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych albo podatku dochodowego od osób prawnych albo nie zrealizowały w sposób prawidłowy ciążącego na tych podmiotach obowiązku poboru podatku (płatnicy). W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy w przeszłości doszło do:

- 1) nieujawnienia dochodów w całości lub w części;
- 2) nieujawnienia źródła powstania dochodów;
- 3) przeniesienia lub utrzymywania formie kapitału poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w zagranicznej jednostce, w rozumieniu art. 24a ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo art. 30f ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- 4) stosowania postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w sposób niezgodny z kontekstem użycia postanowień tych umów, z ich celem oraz zamiarami państw-stron tych umów;
- 5) osiągnięcia korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej;
- 6) zmiany rezydencji podatkowej.

Opodatkowanie przejściowym podatkiem dochodowym będzie dobrowolne, co oznacza że podatnicy i płatnicy dobrowolnie w okresie do końca 2022 r. będą mogli dokonać oceny swojej sytuacji prawno-podatkowej i dobrowolnie zdecydować się na ewentualne korekty dochodu, który nie został w pełni obiektywnie i uczciwie zadeklarowany do opodatkowania albo w ogóle nie został zadeklarowany do opodatkowania.

Przepisy przewidują określone wyłączenia z możliwości skorzystania z przejściowego podatku. Nie obejmują one w szczególności przypadków, w których uzyskanie korzyści podatkowej miało związek z popełnieniem przestępstwa oraz przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego o którym podmiot nie powiadomi właściwych organów w określonym terminie.

Zachętą do przystąpienia do ujawnienia dochodów dotychczas nieopodatkowanych jest złagodzenie skutków podatkowych podjętych w przeszłości działań związanych z unikaniem opodatkowania. Co do zasady dochodem w proponowanych przepisach będzie przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawy o PIT) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawy o CIT), który może zostać pomniejszony o wydatki związane z jego uzyskaniem, jeżeli wydatki te bezpośrednio są związane z osiągnięciem tych dochodów (o ile dowody poniesienia tych wydatków nie budzą wątpliwości). Stawkę przejściowego podatku określono w wysokości 8% podstawy opodatkowania. Obecnie takie dochody zasadniczo są opodatkowane według stawki 75%.

Możliwość opodatkowania podatkiem przejściowym będzie ograniczona w czasie, tj. do 31 grudnia 2022 r. W tym terminie podmiot będzie miał możliwość złożenia wniosku o opodatkowanie przejściowym podatkiem dochodowym.

Zapłata przejściowego ryczałtu od dochodów od dochodu zgłoszonego we wniosku skutkuje zwolnieniem tego dochodu z podatku dochodowego od osób fizycznych, zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz z podatku dochodowego od osób prawnych.

36. ZMIANY W ZAKRESIE PRZEPISÓW DOT. REORGANIZACJI PODMIOTÓW

Zmiana m.in. art. 24 ust. 5 pkt 7a; art. 21 ust. 1 pkt 109; art. 24 ust. 8b PIT; art. 12 ust. 4 pkt 12 i 25 lit. b CIT.

W tym zakresie projekt przewiduje regulacje dotyczące reorganizacji podmiotów (w ramach wymiany udziałów, łączenia, podziału, aportu), w tym mającej charakter transgraniczny, poprzez uszczelnienie obecnie istniejących przepisów, tj. zapewnienie neutralności podatkowej restrukturyzacji w przypadku kontynuacji wyceny restrukturyzowanego majątku, a w przypadku udziałów (akcji) zapewnienie tej neutralności dla pierwszej wymiany udziałów, łączenia lub podziału

1.

W zakresie regulacji dotyczących osób fizycznych obecnie w przypadku połączenia lub podziału spółek, z wyjątkiem, gdy w wyniku podziału majątek przejmowany na skutek podziału nie stanowi przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, dochód (przychód) wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w momencie połączenia lub podziału spółek. Dochód taki powstaje dopiero w momencie odpłatnego zbycia takich udziałów (akcji). W takim przypadku kosztem uzyskania przychodu są, z uwzględnieniem przypadków określonych w art. 24 ust. 8 ustawy PIT, wydatki na nabycie udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej.

Projektowaną ustawą zostało wprowadzone ograniczenie z korzystania z tej szczególnej formy „przesunięcia momentu opodatkowania dochodu z podziału lub łączenia spółek”.

Skorzystanie z normy określonej w art. 24 ust. 8 ustawy o PIT będzie wymagało spełnienia łącznie dwóch warunków:

- 1) udziały (akcje) wspólnika w spółce przejmowanej lub dzielonej nie mogły zostać nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo nie mogły zostać przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów,
- 2) przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, nie może być 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.

Wskutek ograniczenia stosowania wyłączenia z opodatkowania na moment łączenia lub podziału spółek, określonego w art. 24 ust. 8 ustawy o PIT, powstała konieczność wprowadzenia w ustawie o PIT norm dotyczących zasad ustalania takiego dochodu i jego opodatkowania. Do art. 24 ust. 5 ustawy o PIT został zatem dodany pkt 7a ustawy PIT, który określa, że przychód stanowiący nadwyżkę wartości nominalnej udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nad wydatkami na ich nabycie, powstały w przypadku łączenia spółek lub podziału spółek w przypadku, gdy majątek przejmowany w wyniku podziału stanowi przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa (w innych przypadkach niż określone w art. 24 ust. 5 pkt 7 PIT), stanowi przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Przychód taki podlega opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym (art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT).

Jednak przychód taki, jeżeli są spełnione określone warunki pozwalające na stosowanie art. 24 ust. 8 ustawy o PIT nie podlega opodatkowaniu w momencie połączenia lub podziału spółek, ale w momencie zbycia przydzielonych udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej.

2.

Zmiana dotyczy także ograniczenia ze zwolnienia opodatkowania przychodów z objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny, jeżeli przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa. Obecnie przychody takie są zwolnione z podatku dochodowego o osób fizycznych.

Projektowana ustawa, zmianą w art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT wprowadza warunek zwolnienia przychodów z takich aportów. Zwolnienie dotyczy tylko takich przypadków, gdy spółka lub spółdzielnia otrzymująca wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa przyjęła dla celów podatkowych składniki majątku lub wchodzące w skład przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego ten wkład.

3.

Wprowadzone zostały również kolejne dwa warunki, których spełnienie umożliwia skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dochodów z tzw. „wymiany udziałów” określonej w art. 24 ust. 8a ustawy o PIT.

Obecnie są dwa warunki, który nie spełnienie pozbawia prawa do stosowania zwolnienia z wymiany udziałów (art. 24 ust. 8b ustawy o PIT):

- 1) spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy lub są spółkami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz
- 2) wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej.

Proponowana zmiana rozszerza katalog warunków, które muszą być spełnione, żeby podatnik mógł skorzystać preferencji w opodatkowaniu dochodów w związku z wymianą udziałów. Do katalogu warunków, których nie spełnienie pozbawia prawa do skorzystania z tej preferencji podatkowej dodane zostały dwa kolejne warunki (pkt 3 i 4):

- 1) wnoszone przez wspólnika udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku transakcji wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku łączenia lub podziału podmiotów,
- 2) wartość nabywanych przez wspólnika udziałów (akcji) przyjęta dla celów podatkowych jest nie wyższa niż wartość wnoszonych przez tego wspólnika udziałów (akcji), jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów.

D. ZMIANY W ZAKRESIE USTAWY ORDYNACJA PODATKOWA

37. POROZUMIENIA INWESTYCYJNE

Zmiana art. 20zs i nast. ustawy Ordynacja podatkowa (dodano).

Proponuje się wprowadzenie w Ordynacji podatkowej przepisów umożliwiających zawarcie, między inwestorem a organem podatkowym, umowy w sprawie skutków podatkowych planowanej inwestycji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Proponowana regulacja ma na celu wdrożenie do polskiego systemu podatkowego zupełnie nowego instrumentu pod nazwą „porozumienie inwestycyjne”.

Porozumienie inwestycyjne ma być umową w sprawie skutków podatkowych inwestycji planowanej lub rozpoczętej na terytorium RP, zawieraną na wniosek inwestora między nim i właściwym organem podatkowym, ewentualnie na wniosek dwóch lub więcej inwestorów - między nimi i tym organem.

Porozumienie inwestycyjne ma być zawierane w formie umowy. Wybór formy umowy dla konstrukcji prawnej PI ma podkreślać kooperacyjny i partnerski charakter nowej instytucji, i szerzej - relacji między inwestorem a właściwym organem podatkowym i administracją podatkową w ogóle.

Organem podatkowym właściwym w sprawie PI ma być minister właściwy do spraw finansów publicznych. Inwestorem może być każdy podmiot, który planuje lub rozpoczął inwestycję na terytorium RP. Może być nim zarówno podmiot już mający status podatnika w rozumieniu polskiego prawa podatkowego, jak i dopiero potencjalny przyszły podatnik.

Przez nową inwestycję rozumie się:

- a) inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu lub
- b) nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa.

Wartość inwestycji powinna wynosić co najmniej 50 000 000 złotych, przy czym w pierwszych trzech latach obowiązywania PI ta wartość ma być podwyższona do 100 000 000 złotych.

Minister Finansów może odmówić zawarcia PI i w konsekwencji zakończyć postępowanie z wniosku o zawarcie porozumienia. Prawo do odmowy zawarcia PI wynika z zasady konsensualności i to od woli Ministra Finansów zależy czy zawrze on z danym inwestorem PI czy odmówi jego zawarcia. Dlatego też, przepis nie przewiduje żadnych przesłanek, które obliżowałyby Ministra do odmowy zawarcia PI.

Istotny czysto praktyczny sens PI polega na tym, aby inwestor miał pewność, jakie będą skutki podatkowe planowanej inwestycji i jakie będzie zachowanie administracji podatkowej w tym zakresie. Do tej pory jest tak, że - aby ustalić skutki podatkowe zamierzonej inwestycji i uzyskać ochronę prawną względem administracji podatkowej - inwestor musi zwrócić się do różnych organów podatkowych i złożyć różne wnioski o wydanie różnych aktów administracyjnych mających charakter szeroko rozumianej urzędowej wykładni prawa podatkowego. W praktyce polega to na złożeniu wniosku:

- do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (w skrócie: Dyrektor KIS) - o wydanie interpretacji indywidualnej lub wiążącej informacji stawkowej (w skrócie: WIS);

- do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu - o wydanie wiążącej informacji akcyjowej (w skrócie: WIA);
- do Szefa KAS - o wydanie opinii zabezpieczającej (w skrócie: OZ) lub uprzedniego porozumienia cenowego (w skrócie: APA).

Projektowana instytucja PI ma uprościć sytuację inwestora oraz zwiększyć jego pewność co do skutków podatkowych inwestycji i ochronę prawną względem administracji podatkowej. Dlatego proponuje się, aby PI mogło być ekwiwalentem wszystkich powyższych aktów administracyjnych.

Okres obowiązywania PI nie może być dłuższy niż 5 lat podatkowych.

Istotny czysto praktyczny sens PI jako nowej instytucji w polskim prawie podatkowym ma polegać na podniesieniu standardu pewności prawa po stronie inwestora w stosunku do obowiązujących i stosowanych do tej pory instytucji. Chodzi o to, aby PI stało się narzędziem zapewniającym inwestorowi realne bezpieczeństwo prawne w zakresie planowanej inwestycji, a w konsekwencji - efektywnym instrumentem proinwestycyjnym. Dlatego, zgodnie z projektowanym art. 20zx § 3, PI „porozumienie inwestycyjne wiąże w każdym czasie inwestora i organ właściwy w sprawie porozumienia oraz organy podatkowe za okresy rozliczeniowe objęte porozumieniem”. To oznacza że organy podatkowe i inwestor będą związane treścią PI także po upływie okresu jego obowiązywania, ale tylko w zakresie tych okresów rozliczeniowych, które były nim objęte. Wiążący charakter wynika logicznie z formy prawnej PI (umowa) i jej konsensualnego charakteru. Z jednej strony, konsensualność wyraża się we wniosku inwestora i jego zgodzie na zawarcie umowy, a z drugiej - w zgodzie organu podatkowego na jej zawarcie. Gdy ponadto zgoda zostaje wyrażona przez Ministra Finansów, czyli centralny organ administracji podatkowej, to skuteczność i wiarygodność jego zgody na zawarcie umowy musi znaleźć wsparcie w związaniu innych organów podatkowych. Wynika to także z mającej swoje źródło w formie umowy zasady efektywnej i lojalnej współpracy.