



## KRAJOWA RADA DORADCÓW PODATKOWYCH

Warszawa, dnia 30 września 2020 r.

**Radomir Maria SZARANIEC**  
**Wiceprzewodniczący Krajowej Rady**  
**Doradców Podatkowych**

KRDP/I/149/2020/RS

Pan  
**Jan SARNOWSKI**  
Podsekretarz Stanu  
w Ministerstwie Finansów  
[Sekretariat.DD@mf.gov.pl](mailto:Sekretariat.DD@mf.gov.pl)

**Dotyczy:** (Wasz znak: DD5.8200.13.2020) uwagi do projektu ustawy z 15 września 2020 roku – nr z wykazu UD126

*Szanowny Panie Ministrze,*

W nawiązaniu do projektu ustawy z dnia 15 września 2020 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, przedstawiam uwagi Krajowej Rady Doradców Podatkowych [KRDP lub Rada] do ww. projektu.

Jednocześnie Rada wskazuje, że poniższe uwagi mają charakter ogólny z uwagi na niezwykle ograniczony czas na ich przedstawienie, o czym sygnalizowaliśmy Panu Ministrowi pismem z dnia 17 września 2020 r. Rada niezmiennie podkreśla, że czas pozostawiony do zaopiniowania tego projektu jest niewystarczający w stosunku do wagi wprowadzanych zmian, stopnia skomplikowania projektowanej regulacji oraz jej konsekwencji ekonomicznych oraz prawnych.

W oparciu o przedstawiony projekt, jego uzasadnienie oraz ocenę skutków regulacji [OSR] pragnę wskazać następujące uwagi samorządu zawodowego doradców podatkowych:

## I. Podstawowe założenia projektu

Projektowana regulacja zakłada wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów komandytariuszy spółek, w których powiązania między wspólnikami nie wskazują na „*optymalizacyjny cel*” ich utworzenia (dodanie do art. 21 ust. 1 ustawy o PIT pkt 51a w brzmieniu: „*kwoty stanowiące 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł takich przychodów uzyskanych w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.*”).

Jednocześnie w projekcie proponuje się dodanie w art. 21 ust. 40 w brzmieniu:

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

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

Biorąc pod uwagę treść projektu ustawy oraz jego uzasadnienie należy zatem przyjąć, iż projektodawca na gruncie ustawy o PIT ma zamiar zdefiniować, jakie struktury właścicielskie w ramach spółki komandytowej przesadzają o „*optymalizacyjnym celu*” jej utworzenia. Uzasadnienie projektu ustawy nie zawiera przy tym wyjaśnienia, jakie dane, informacje czy analizy doprowadziły projektodawcę do uznania, iż właśnie taka struktura udziałowców spółki komandytowej wyczerpuje znamiona optymalizacyjnego celu utworzenia (uzasadnienie zawiera jedynie ogólnie sformułowane stwierdzenia o wykorzystywaniu spółek komandytowych w procesach optymalizacyjnych).

Jednocześnie należy przyjąć, że skoro projektowany przepis art. 21 ust. 40 zawiera katalog zamknięty przesłanek wyłączających możliwość skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w proponowanym art. 21 ust. 1 pkt 51a, to inne niż wymienione w tym przepisie ukształtowanie relacji właścicielskich w ramach spółki komandytowej nie będzie mogło zostać uznane za optymalizację.

Powyższa konstatacja jest szczególnie istotna, gdyż jak się wydaje de facto oznacza wyłączenie z zakresu stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania dochodów komandytariusza osiągniętych z tytułu uczestnictwa w zysku spółki komandytowej prowadzącej działalność operacyjną, która nie ma sztucznego charakteru.

Niemniej w art. 14 projektu ustawy proponuje się:

*„Art. 14. 1. Decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej nie wydaje się podatnikowi podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie korzyści podatkowej polegającej na braku opodatkowania wypłaty zysku ze spółki komandytowej uzyskanego z działalności operacyjnej prowadzonej przez tę spółkę pod warunkiem, że działalność ta nie była sztuczna w rozumieniu art. 119c Ordynacji podatkowej.*

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

*3. Do postępowań, o których mowa w art. 119a Ordynacji podatkowej, wszczętych do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy w brzmieniu dotychczasowym.”.*

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

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

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

Przepisy dodawane w ramach niniejszej ustawy nie znajdują zastosowania do postępowań wszczętych i niezakończonych do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy” (s. 56 uzasadnienia do projektu ustawy).

**Powyższe – w ocenie Rady – oznacza, że nie została wyłączona ewentualna możliwość zastosowania do okresów sprzed 1 stycznia 2021 r. wymienionych w projektowanym art. 21 ust. 40 ustawy o PIT przesłanek oznaczających optymalizacyjny cel spółki komandytowej. Powyższe, zgodnie z wynikającymi z zasady demokratycznego państwa prawa zasadami ochrony interesów w toku i pewności prawa, należy ocenić negatywnie.**

Ponadto wbrew twierdzeniom zawartym w OSR nie zaistniały przesłanki do uznania, iż spółka komandytowa stała narzędziem do optymalizacji podatkowych a tym bardziej agresywnych. Najczęściej tę prawną formę prowadzenia działalności wybierali (vide uzasadnienie OSR) i dalej wybierają mali i mikro przedsiębiorcy. Liczba ich wzrasta systematycznie o około 5 tys. rocznie począwszy od 2015 roku, co wg danych GUS przy ponad 4 milionach zarejestrowanych podmiotów gospodarczych (na dzień 30 czerwca 2020 r.) spośród zarejestrowanych do 2019 r. ponad 40,5 tys. spółek komandytowych tylko 2,2 tys. w 2018 roku miało międzynarodową strukturę własnościową, i jedynie niespełna 130 spośród nich posiadało wspólników z rajów podatkowych (Malty). Oznacza to, że ledwie mały ułamek 1 procenta spółek mogłoby być uznane za mogące służyć agresywnej optymalizacji, co stanowi skraj marginesu listy podmiotów zorganizowanej w tej formie, a zatem sama ta

okoliczność nie może stanowić dostatecznej przesłanki do kwalifikacji tych spółek do zmiany opodatkowania.

Nie zostały wzięte przy tym pod uwagę inne ważniejsze niż rzekoma optymalizacja uwarunkowania, które mają istotne znaczenie przy wyborze formy spółki komandytowej dla prowadzenia działalności gospodarczej. W szczególności przy analizie pominięte zostały rzeczywiste motywy wyboru tej formy organizacyjnej spółki handlowej, tj. aspekty organizacyjno-prawne dające wspólnikom możliwość różnych form zaangażowania w tę formę korporacyjną (różne formy zaangażowania i uczestnictwa w spółce, zmiany wspólników bez negatywnego wpływu na organizację spółki i stan jej majątku oraz zewnętrznych stosunków prawnych) oraz własnościowo-kapitałowe, w tym zdolności długofalowej akumulacji kapitału ma bardzo duże znaczenie dla firm rodzinnych, w szczególności przy obecnie występujących skumulowanych zmianach pokoleniowych (w wyniku wygaszania aktywności zawodowej przez osoby, które podjęły działalność na transformacji gospodarczej na początku lat 90-tych ubiegłego wieku).

Zatem to nie optymalizacja podatkowa, ale całokształt „cywilizowanych” rozwiązań w zakresie funkcjonowania spółki komandytowej staje się „motywatorem” przy wyborze tej formy organizacyjnej dla prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności dla firm rodzinnych.

Należy nadmienić, że projektowana zmiana formy opodatkowania od zysków wspólników spółki komandytowej na zryczałtowaną zwiększy koszty uczestnictwa tych wspólników (traktowanych dla celów ubezpieczeń społecznych jako osoby prowadzące działalność gospodarczą), którzy nie posiadają innych źródeł przychodów i nie posiadają ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego z innych tytułów z uwagi na obciążający ich osobiście obowiązek finansowania tych zobowiązań publicznoprawnych, bowiem przy tej formie zryczałtowanego opodatkowania zysku wspólników brak jest możliwości ich odliczenia od tego podatku, co zwiększy znacząco obciążenia finansowe tych wspólników i będzie prowadzić do rezygnacji z uczestnictwa (w pierwszej kolejności komandytariuszy) z tej formy działalności a następnie może nawet prowadzić do likwidacji tej formy prowadzenia działalności gospodarczej, a co w konsekwencji może spowodować dodatkowy spadek wpływów do budżetu państwa.

Najpoważniejszą jednak i niepożądaną społecznie oraz gospodarczo konsekwencją wprowadzenia tych zmian podatkowych byłoby jednakowoż znaczące zmniejszenie konkurencyjności spółek komandytowych na runku podmiotów gospodarczych, w szczególności w stosunku spółek kapitałowych płacących 9% podatek dochodowy (do wysokości obrotów 2 mln euro), wskutek znaczącego zmniejszenia się płynności finansowej spółek komandytowych w wyniku „automatyzmu” obowiązku rozliczania zwiększonych sumarycznie obciążeń podatkowych: tj. samej spółki (CIT) i wspólników w wyniku realizacji obowiązku zapłaty zaliczek na zryczałtowany podatek dochodowy od zysków oraz innych zobowiązań publicznoprawnych (ZUS, NFZ), co może prowadzić do sytuacji: że łączne zobowiązania podatkowe spółki komandytowej z tytułu CIT zapłacone przez nią od zysku przypadającego na komandytariusza i przez niego samego z tytułu zapłaty zryczałtowanego podatku od zysku powyżej 60.000 zł oraz innych zobowiązań publicznoprawnych (ZUS, NFZ) mogą sięgać w niektórych przypadkach do niemal 3-krotności wysokości płaconego 9%-go podatku CIT przez spółki kapitałowe.

Skoro w roku 2013 brak było racjonalnych przesłanek i danych do wprowadzenia dla spółek komandytowych tej formy opodatkowania CIT jak dla spółek kapitałowych, to tym bardziej w roku 2020 istnieje całkowity brak racjonalnych przesłanek do wprowadzenia w/w formy opodatkowania od przyszłego roku wskutek zaistnienia w bieżącym roku i w przyszłych latach dużo większych zagrożeń dla bytu firm prowadzonych w formach tradycyjnych (bez szerszego wykorzystania form „zdalnych”), w tym prowadzonych w formie spółek

komandytowych z uwagi na znaczny spadek ich obrotów i w sytuacji dynamicznego wzrost zakażeń i zachorowań na chorobę Convid -19, co w tych okolicznościach stanowi dostateczną przesłankę do zaniechania wprowadzania tych zmian, bowiem nie prowadzą one do realnego i znaczącego zwiększenia należności budżetowych /co zresztą także wynika z analiz zawartych w OSR/, ograniczając przy tym aktywność gospodarczą przeciwdziałającą recesji gospodarczej.

Wydaje się, że w szczególnie trudnej sytuacji w związku z projektowanymi zmianami znajdą się nie kto inny jak **polscy przedsiębiorcy**. Z danych statystycznych wynika, że większość spółek komandytowych w Polsce posiada polskich udziałowców, w tym osoby fizyczne. Jedynie nieznaczna część spółek komandytowych kontrolowana jest z zagranicy. Zagraniczni przedsiębiorcy zaś opodatkowują w Polsce swoją działalność w związku z rozpoznanie tzw. Zakładu. Wówczas dochód z zysków wypracowanych w Polsce jest opodatkowany w Polsce. Jeśli spółka komandytowa będzie regularnym podatnikiem CIT, to dla polskiego przedsiębiorcy inwestycja w Polsce będzie opodatkowana dwukrotnie (na poziomie spółki i wspólników) a inwestycja zagranicznego przedsiębiorcy tylko raz (w związku z regulacjami Dyrektyw oraz prawa międzynarodowego). Spowoduje to zaburzenie konkurencyjności polskiego biznesu i ustawi polskich przedsiębiorców w znacznie gorszej pozycji.

Ministerstwo Finansów w uzasadnieniu powołuje się na ryzyko braku opodatkowania inwestorów zagranicznych. Wydaje się, że z perspektywy rynku jest to sytuacja marginalna. W każdym razie można ją zaleczyć też w inny sposób, niekoniecznie opodatkowując spółkę komandytową. Choćby poprzez bardziej precyzyjną regulację dotyczącą tzw. zakładu lub wprowadzając bardziej restrykcyjne obowiązki sprawozdawcze dla wspólników spółki komandytovej.

## **II. Uwagi do OSR w zakresie zmian nadających spółkom komandytowym status podatnika CIT**

1. Projektowane przepisy czyniące spółki komandytowe bez jakiegokolwiek wyjątku podatnikami podatku CIT nie są rozwiązaniem adekwatnym z punktu widzenia celu regulacji wskazanego w pkt 1. lit. A Oceny skutków regulacji. Jako cel regulacji wskazano bowiem uszczelnienie systemu podatkowego w zakresie opodatkowania dochodów wspólników spółek komandytowych oraz spółek jawnych, którzy nie są ujawniani i przez to mają możliwość uchylania się od opodatkowania. Projektowana zmiana dotycząca spółek komandytowych nie różnicuje w jakikolwiek sposób sytuacji tych spółek, których wspólnicy deklarują i płacą podatek od dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej prowadzonej przez te spółki od sytuacji spółek, których wspólnicy się nie ujawnili. Powyższe oznacza, że projektowana regulacja nie ma charakteru uszczelniającego, ale jej celem jest podwyższenie podatków, poprzez wprowadzenie podwójnego opodatkowania dochodów komandytariuszy, to jest w momencie ich osiągnięcia przez spółkę komandytową, a następnie w momencie wypłaty z tytułu udziału w zysku spółki komandytovej. Z punktu widzenia deklarowanego celu regulacji właściwym rozwiązaniem wskazanego wyżej problemu uchylania się od opodatkowania przez nieujawnionych wspólników byłoby objęcie spółek komandytowych projektowanymi przepisami dotyczącymi spółek jawnych, które tylko w ściśle określonych sytuacjach będą traktowane jako podatnicy podatku CIT.

2. Minister Finansów analizując dane dotyczące wzrostu liczby spółek komandytowych w poszczególnych latach porównywał je (poprzez dedykowaną ilustrację graficzną) z danymi dotyczącymi spadku liczby spółek komandytowo-akcyjnych (skądinąd niezbyt znaczącym). Celem tego zabiegu było uzasadnienie tezy o rzekomym optymalizacyjnym charakterze spółki komandytowej, która na polu optymalizacji podatkowych miała zastąpić spółki komandytowo-akcyjne. Minister Finansów nie odniósł się natomiast do przedstawionego w zestawieniu wzrostu liczby spółek z o.o., który w wartościach bezwzględnych jest zdecydowanie większy niż w przypadku spółek komandytowych. Generalnie rzecz ujmując spółek komandytowych jest ponad dziesięć razy mniej niż spółek z o.o. Nie da się więc powiedzieć, że spółka komandytowa jest szczególnie preferowaną formą prawną prowadzenia działalności gospodarczej. Owszem jest najbardziej popularną spośród spółek osobowych, ale nie decydują o tym względy podatkowe, a możliwość limitowania odpowiedzialności komandytariuszy. Liczba spółek komandytowych nieznacznie przewyższa liczbę spółek jawnych, choć oczywiście jest to efekt wzrostów w kilku ostatnich latach spowodowany względami bezpieczeństwa, a nie szczególnych preferencji podatkowych. Dane dotyczące liczby spółek jawnych, komandytowych oraz spółek z o.o. pokazuje, że „popularność” spółek komandytowych powoduje wzrost ich liczby przede wszystkim „kosztem” spółek jawnych. Nie jest w związku z tym prawdziwa teza, że spółka komandytowa jest przede wszystkim narzędziem optymalizacji podatkowej. Spółka komandytowa, tak jak spółka jawna, jest dopuszczalną formą prowadzenia działalności gospodarczej z tą przewagą, że pozwala w stosunku do pewnej kategorii wspólników zlimitować odpowiedzialność.
3. Ponadto, błędne jest założenie ustawodawcy, iż działalność w postaci spółki komandytowej, w których komplementariuszem z minimalnym prawem do udziału w zysku jest spółka kapitałowa stanowi optymalizację podatkową. Taka struktura znajduje oparcie w przepisach prawa handlowego oraz podatkowego i nie sposób uznać, iż nieopodatkowanie dochodu na poziomie spółki (z jednoczesnym opodatkowaniem na poziomie wspólnika) jest sprzeczne z przedmiotem lub celem obecnej ustawy. Warto również podkreślić fakt, iż niniejsze zmiany nie służą również zapobieżeniu unikania opodatkowania przez zagranicznych przedsiębiorców. Zgodnie z danymi GUS w 2018 r. łączna liczba spółek komandytowych w Polsce wyniosła 35 826 podmiotów, z czego z kapitałem zagranicznym były wyłącznie 2 234 spółki. Tym samym, tak jak wskazano powyżej projekt skutkować będzie negatywnymi skutkami ekonomicznymi głównie w odniesieniu do polskich podatników, nie zaś zagranicznych podmiotów. Wskazać należy, iż w przypadku wejścia w życie niniejszej regulacji zagraniczni inwestorzy, zamiast prowadzić działalność w formie spółki komandytowej zakładać będą swoje oddziały w Polsce. W konsekwencji, wprowadzenie zmian do ustawy o CIT w proponowanym brzmieniu nie jest działaniem uszczelniającym system podatkowy, gdyż faktycznym jej skutkiem będzie wzrost wysokości opodatkowania dla osób prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki komandytowej.
4. Na podstawie dostępnych Ministrowi Finansów rzeczywistych danych dotyczących działalności spółek komandytowych możliwe jest precyzyjne określenie wielkości uszczerbku we wpływach podatkowych, jaki w poszczególnych latach podatkowych powstał w wyniku uchylecia się od opodatkowania przez nieujawnionych wspólników spółek osobowych. Co więcej możliwe jest zidentyfikowanie spółek komandytowych oraz spółek jawnych, których wspólnicy nie zadeklarowali dochodu i podatku z działalności gospodarczej prowadzonej przez te spółki. Minister Finansów nie przedstawił stosownych danych, które pozwoliłyby poznać skalę problemu i ocenić

adekwatność proponowanych środków regulacyjnych. W tym miejscu wskazać należy również, że zidentyfikowany przez Ministra Finansów problem uchylania się od opodatkowania przez nieujawnionych współników może być rozwiązany poprzez odpowiednie działania Krajowej Administracji Skarbowej. Minister Finansów również w tym zakresie nie przedstawił stosownych danych, na podstawie których możliwa byłaby ocena skuteczności działań Krajowej Administracji Skarbowej, a co za tym idzie zasadności stosowania proponowanych przez Ministra Finansów środków regulacyjnych.

5. Podając przykłady krajów, w których spółki osobowe są podatnikami CIT, Minister Finansów nie wyjaśnił, czy wprowadzenie tych regulacji w poszczególnych krajach miało na celu uszczelnienie systemu podatkowego, czy też wynikało z innych przyczyn, w szczególności z przekonania, że właściwym jest rozwiązanie podwójnego opodatkowania dochodów spółek osobowych, a więc że wypłaty zysku na rzecz współników spółek osobowych winny być tak jak w przypadku udziałowców spółek kapitałowych opodatkowane niezależnie od opodatkowania dochodu osiągniętego na poziomie spółki osobowej.
6. Szacowane wpływy podatkowych z tytułu z projektowanej zmiany dotyczącej spółek komandytowych opierają się na pozbawionych uzasadnionych podstaw założeniach oraz błędnych wyliczeniach.

- 1) Po pierwsze wskazać należy, iż Projektodawca nie przedstawił rzeczywistych danych dotyczących wpływów w podziale na PIT i CIT, jakie w ostatnich latach pochodziły z działalności gospodarczej prowadzonej w formie spółek komandytowych (i odpowiednio spółek jawnych). Krajowa Administracja Skarbowa dysponuje bardzo szczegółowymi danymi dotyczącymi tego, w jakiej wysokości dana osoba fizyczna osiąga przychody i koszty z działalności gospodarczej w każdej spółce komandytowej lub jawnej, której jest współnikiem i z oznaczeniem, jaki procent zysku z każdej spółki osobowej jest przypisany do danej osoby fizycznej. W przypadku osób prawnych dane te są do uzyskania na podstawie dostępnych sprawozdań finansowych oraz danych w Krajowym Rejestrze Sądowym.

Dziwić musi w związku z powyższym szacowanie ewentualnych wpływów podatkowych projektowanej zmiany poprzez odwołanie się do danych co do wpływów podatkowych dotyczących działalności spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Minister Finansów szacując potencjalne wpływy z opodatkowania spółek komandytowych jako podatników CIT oparł się na bardzo uproszczonym założeniu, że udział spółek komandytowych płacących CIT w ogólnej liczbie spółek komandytowych odpowiadać będzie temu, jaki udział spółek z o.o. płaci podatek w ogólnej liczbie spółek z o.o. Ponadto wysokość wpływów podatkowych w przeliczeniu na jedną spółkę komandytową Minister również oparł na danych dotyczących spółek z o.o., choć dane te najprawdopodobniej nie przystają do rzeczywistych danych dotyczących spółek komandytowych. Minister Finansów nie wyjaśnia w jakikolwiek sposób zasadności przyjętej przez niego metodologii. W szczególności nie potwierdził trafności przyjętej metodologii w oparciu choćby o cząstkowe dane dotyczące rzeczywistych wyników działalności spółek komandytowych, którymi KAS dysponuje. W świetle powyższego konieczne jest oszacowanie skutków projektowanej zmiany w oparciu o rzeczywiste dane, którymi dysponuje KAS, a nie na podstawie wyliczeń, których metodologia jest wysoce wątpliwa.

- 2) Po drugie, szacując skutki w zakresie wpływów podatkowych Minister Finansów nie uwzględnił rzeczywistego zmniejszenia dochodów SFP, jakie nastąpi we wpływach z tytułu PIT i CIT w związku z faktem, że po wprowadzeniu projektowanej zmiany komplementariusze nie będą płacić podatku z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej, a komandytariusze płacić będą podatek dopiero w momencie wypłaty na ich rzecz udziału w zysku spółki komandytowej i że co do zasady wypłaty te mają miejsce po zakończonym roku obrotowym. Powyższe oznacza, że w 2021 r. szacowane wpływy z płaconego przez spółki komandytowe podatku CIT odpowiadać będą wpływom, jakie w roku 2020 (i odpowiednio w latach wcześniejszych) pochodziły z podatku płaconego przez wspólników spółek komandytowych, natomiast wpływy z tytułu opodatkowania wypłat zysku na rzecz komandytariuszy będą w roku 2021 minimalne z racji tego, że wypłat zysku co do zasady dokonuje się po zakończonym roku obrotowym.
- W związku z powyższym saldo zwiększonych i zmniejszonych wpływów podatkowych (na poziomie SFP) będzie w roku 2021 istotnie niższe od zakładanego przez Ministra Finansów 1.738 mln zł. Raz jeszcze podkreślić należy, że Minister Finansów dysponuje danymi, które pozwoliłyby dokonać bardzo precyzyjnych wyliczeń w tym zakresie. Wyliczenia te powinny zostać przeprowadzone i ujawnione opinii publicznej na etapie konsultacji społecznych.
- Zwrócić należy uwagę również na to, że Minister Finansów analizując dane dotyczące spółek z o.o. i szacując na ich podstawie przewidywane wpływy z opodatkowania spółek komandytowych, nie zbadał kwestii wypłat dywidendy. Skoro dane dotyczące spółek z o.o. mają być miarodajne dla oceny prognozowanych wpływów z tytułu opodatkowania podatkiem CIT spółek komandytowych, zbadać należało również kwestię wypłat zysku na rzecz udziałowców spółek z o.o., aby na tej podstawie oszacować poziom wypłat zysku na rzecz komandytariuszy, i w ten sposób ustalić, jaki będzie potencjalnie ubytek wpływów podatkowych z tytułu nieopodatkowania komandytariuszy z uwagi na zatrzymanie wypracowanego zysku w spółce komandytowej.
- 3) Po trzecie, Minister Finansów szacując wpływy podatkowe nie poczynił jakichkolwiek założeń, a co za tym idzie również stosownych wyliczeń co do tego, ile z obecnie działających spółek komandytowych będzie kontynuować działalność w tej formie prawnej oraz w jakim stopniu proponowana regulacja wpłynie na zwiększenie udziału komplementariuszy w zyskach spółek komandytowych (w tym na przykład poprzez zmianę statusu komandytariusza na komplementariusza). Wydaje się bowiem, że podatnicy, w szczególności osoby fizyczne, stosując legalne środki, podejmą działania w kierunku uniknięcia negatywnych następstw projektowanej regulacji. Dotyczy to zarówno tych podatników, którzy nie nadużywają formy spółki komandytowej i płacą podatki od dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej w ramach spółki komandytowej, jak i tych podatników, którzy wykorzystując nieskuteczność Krajowej Administracji Skarbowej (a być może raczej nie podejmowanie przez KAS stosownych działań) uchylają się od opodatkowania i nie deklarują osiągniętych w spółce komandytowej dochodów. Wręcz założyć należy, że ci ostatni okażą w tym względzie dużo większą determinację. W związku z powyższym wysoce prawdopodobne jest, że projektowana regulacja, wbrew oczekiwaniom Ministra Finansów, nie zwiększy wpływów podatkowych, a jeśli zwiększy to w minimalnym stopniu.



- 4) Po czwarte, Minister Finansów nie uzasadnił, na jakiej podstawie przyjął założenie, że na spółkę komandytową płacącą podatek CIT przypadać będzie dwóch komandytariuszy. Być może jest to założenie bliskie prawdzie, choć bez podania podstaw jego przyjęcia wydaje się być arbitralne, co powoduje, że dokonane w oparciu o nie wyliczenia dotyczące ubytku dochodów SFP nie mogą być traktowane jako wiarygodne.
7. Podając liczbę podmiotów, na które oddziaływać będzie projektowana regulacja Minister Finansów błędnie ograniczył się wyłącznie do podania łącznej liczby spółek komandytowych i jawnych (jest ich w sumie ponad 70 tys.). Minister Finansów pominął, że projektowana regulacja oddziaływać będzie przede wszystkim na współników wskazanych spółek osobowych, w szczególności na komandytariuszy zwiększając obciążenia podatkowe dokonywanych na ich rzecz wypłat z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej. Minister Finansów ukrywa w ten sposób informację, że projektowana regulacja istotnie wpływa na uwarunkowania prowadzenia działalności gospodarczej dziesiątek jeśli nie setek tysięcy osób fizycznych, które korzystając z formy spółki komandytowej rzetelnie wywiązywały się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych. Przemilczając problem, z jakim zmierzyć się będą musieli komandytariusze spółek komandytowych, aby proponowana zmiana przepisów nie umniejszyła ich dochodów, Minister Finansów unika postawienia pytania o reakcję tychże komandytariuszy na projektowane zwiększenie ciężaru podatkowego. Oczywiście jest, że osoby te dostosują się do zmienionych uwarunkowań i będą kontynuować działalność gospodarczą w sposób, który pozwoli zachować dotychczasowy poziom obciążeń podatkowych, choćby za cenę zwiększonej odpowiedzialności osobistej współnika spółki jawnej bądź komplementariusza spółki komandytowej.
8. Minister Finansów prezentując skutki finansowe projektowanej regulacji nie uwzględnił również zmian, jakie nastąpią w dochodach jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli z uwagi na ich różny udział w dochodach z PIT i CIT. Minister Finansów pominął w swoich obliczeniach istotną okoliczność, że CIT płacony przez spółki komandytowe pomniejszy PIT płacony przez komplementariuszy oraz częściowo PIT komandytariuszy. Wydaje się, że Minister Finansów błędnie założył, że wszystkie spółki komandytowe działają w modelu, że komplementariuszem jest spółka z o.o., a komandytariuszami osoby fizyczne. Jest to, być może, model rozpowszechniony w praktyce obrotu gospodarczego, ale z pewnością nie jedyny. Minister Finansów w oparciu o dane deklарowane w zeznaniach osób fizycznych co do wysokości dochodów osiągniętych z działalności w formie spółki komandytowej winien był przedstawić stosowne wyliczenia, które zilustrowałyby zmniejszenie lub wzrost dochodów jednostek samorządu terytorialnego z uwzględnieniem poszczególnych szczebli administracji samorządowej oraz odpowiednio wzrost dochodów budżetu państwa.
9. Podsumowując przedstawione przez Ministra Finansów założenia i wyliczenia skutków projektowanej regulacji w przedmiocie opodatkowania spółek komandytowych podatkiem CIT, stwierdzić należy, co następuje.
- Projektowana regulacja nie realizuje deklarowanego celu w postaci uszczelnienia systemu podatkowego. Rzeczywistym celem jest wprowadzenie reżimu podwójnego opodatkowania dochodów pochodzących z działalności prowadzonej w formie spółki komandytowej i tym samym zwiększenie ciężaru podatkowego w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji. Jednocześnie projektowana regulacja nie rozwiązuje problemu uchylania się od opodatkowania przez nieujawnionych współników spółki komandytowej. Będzie nadal to możliwe na

przykład przy wykorzystaniu oddziałów zagranicznych spółek osobowych. Znamienne przy tym jest to, że Minister Finansów dysponuje danymi, które pozwalają bardzo precyzyjnie oszacować ubytek wpływów podatkowych z tytułu nieopodatkowania dochodów nieujawnionych wspólników spółek osobowych oraz ocenić skuteczność działań Krajowej Administracji Skarbowej w tym zakresie. Zdecydowanie bardziej adekwatnym rozwiązaniem byłoby zastosowanie w stosunku do spółki komandytowej mechanizmu warunkowego traktowania jej jako podatnika CIT (podobnie jak projektuje się to w przypadku spółki jawnej).

- Szacowane skutki finansowe projektowanej regulacji opierają się na bardzo wątpliwej metodologii. Podstawą dokonanych przez Ministra Finansów wyliczeń są bowiem nieadekwatne dane dotyczące wpływów podatkowych pochodzących z opodatkowania działalności spółek z o.o. Minister Finansów posiada dostęp do danych rzeczywistych dotyczących dochodów realizowanych przez spółki komandytowe i może na ich podstawie dość precyzyjnie określić wysokość oczekiwanych wpływów podatkowych. Odrębną kwestią pozostaje to, jak oczekiwane wpływy podatkowe mieć się będą do rzeczywistych skutków finansowych projektowanej regulacji.
- Zakładane skutki finansowe (wpływy podatkowe w wysokości 1.738 mln zł w pierwszym roku obowiązywania) oceniamy jako wysoce nierzetelne. Skutki te oszacować należy w wysokości zdecydowanie bliższej zeru, aniżeli wartości podanej przez Ministra Finansów. Minister Finansów pominął bowiem w obliczeniach zmniejszenie wpływów podatkowych z tytułu nieopodatkowania dochodów osiąganych przez komplementariuszy, w szczególności Minister Finansów nie uwzględnił możliwości zastosowania przez komplementariuszy art. 22 ust. 1a ustawy o CIT pozwalającego na odliczenie od podatku wyliczonego od dochodu z udziału w zyskach spółki komandytowej, kwoty podatku zapłaconej przez tę spółkę, proporcjonalnie obciążającej zysk komplementariusza.
- Ponadto w przypadku wyliczeń dla pierwszego roku obowiązywania projektowanych przepisów Minister Finansów pominął w obliczeniach zmniejszenie wpływów, jakie będzie skutkiem przesunięcia opodatkowania komandytariuszy na moment wypłaty zysku, co zgodnie z obowiązującymi przepisami kodeksu spółek handlowych, co do zasady, następuje po zamknięciu roku obrotowego.
- Wreszcie Minister Finansów całkowicie pominął w wyliczeniach to, że podatnicy podejmą działania, które pozwolą uniknąć negatywnych skutków projektowanej regulacji i będą kontynuować działalność gospodarczą w innych dozwolonych prawem formach prawnych pozwalających zachować dotychczasowy poziom opodatkowania, na przykład w formie spółki jawnej, czy też zmieniając status komandytariusza na komplementariusza. Dlatego zakładać należy, iż również w kolejnych latach podatkowych projektowana regulacja nie spowoduje oczekiwanych przez Ministra Finansów wpływów podatkowych.

### III. Pozostałe zagadnienia:

#### 1) zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne

Odnosząc się do projektowanych zmian w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne należy dokonać wyodrębnienia trzech obszarów możliwego oddziaływania tych zmian.

Pierwszy obszar identyfikowany jest z możliwością wyboru zryczałtowanej formy opodatkowania przez szerszą grupę podatników, wykluczonych dotychczas z możliwości wyboru opodatkowania w tej formie wskutek przekroczenia limitu przychodów - 250 000 euro. Projektowane zmiany wprowadzają bowiem podniesienie limitu przychodu umożliwiającego wybór tej formy opodatkowania z 250 000 euro do 2 000 000 euro.

Drugi obszar należy identyfikować z możliwością wyboru tej formy opodatkowania przez podatników opodatkowanych dotychczas na zasadach ogólnych, którzy byli wyłączeni z możliwości wyboru ryczałtowej formy opodatkowania bez względu na wysokość osiągniętych przychodów.

Trzeci obszar związany jest z obniżeniem stawki ryczałtu z 20% na 17% oraz ujednoczeniem stawek dotyczących najmu i usług związanych z zakwaterowaniem.

Zasadniczym celem wprowadzenia zmian jest zwiększenie atrakcyjności opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać. Jak należy domniemywać, atrakcyjność zryczałtowanej formy opodatkowania podatkiem dochodowym powinna być mierzona efektywną wysokością obciążeń podatkowych, na tle wysokości tych obciążeń określonych według zasad ogólnych (skala podatkowa, podatek liniowy).

Na takie rozumienie określenia „atrakcyjności” opodatkowania wskazuje bowiem przesłanka racjonalności działania podatników, kierujących się przy wyborze formy opodatkowania efektywnym obniżeniem wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym a nie jego maksymalizacją.

Z danych udostępnionych przez Ministerstwo Finansów wynika, iż w 2018 r. z ryczałtowej formy opodatkowania korzystało 589 054 podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Ilość podatników rozliczających podatek dochodowy w tej formie jest więc znaczna i świadczy o jej względnej atrakcyjności. Od 2014 r. rysuje się lekka tendencja wzrostowa w ilości podatników dokonujących wyboru zryczałtowanej formy opodatkowania.

**Odnosząc się do proponowanych zmian należy pozytywnie ocenić propozycję ośmiokrotnego podniesienia limitu przychodów umożliwiającego wybór zryczałtowanej formy opodatkowania (zmiana art. 6 ust. 4 pkt 1 lit. a i b).**

Niewątpliwie przyczyni się to do zwiększenia ilości podatników zainteresowanych wyborem tej formy opodatkowania. Umożliwi bowiem powrót do niej podatników, którzy wskutek przekroczenia limitu nie mogli dalej z niej korzystać. Pozwoli także na kontynuowanie rozliczenia w tej formie przez podatników, u których istniało zagrożenie przekroczenia limitu w dotychczasowej wysokości.

Wzrostu liczby podatników opodatkowanych w tej formie należy spodziewać się wśród podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w obszarach, dla których ustalono stawki ryczałtu w wysokości 3%, 5,5% oraz 8,5%. Wzrost ten będzie jedynie efektem zwiększenia limitu przychodów umożliwiających wybór zryczałtowanej formy opodatkowania. Jak wynika z danych statystycznych podatnicy prowadzący działalność gospodarczą, którzy opłacają

ryczałt według wyszczególnionych wyżej stawek stanowią dominującą część podatników opłacających zryczałtowany podatek dochodowy. Podatnicy opłacający zryczałtowany podatek według pozostałych stawek (17% i 20%) stanowią marginalną wręcz ilość tych podmiotów (niepełna 1%).

Negatywnie natomiast należy ocenić możliwość wystąpienia oczekiwanego przez projektodawcę efektu poszerzenia grupy podatników korzystających ze zryczałtowanej formy opodatkowania wskutek likwidacji dotychczasowych regulacji wyłączających możliwość wyboru tej formy opodatkowania (uchylenie załącznika nr 2 do ustawy) oraz poszerzenia katalogu „wolnych zawodów”.

Projektowana zmiana dotycząca poszerzenia katalogu wolnych zawodów i przyporządkowanie czynności wykonywanym w ramach wolnego zawodu stawki podatku w wysokości 17% (obniżonej z dotychczasowej 20%) ma jedynie charakter iluzoryczny. Ustalony w tym zakresie poziom opodatkowania w żaden sposób nie wpłynie na zwiększenie atrakcyjności tej formy opodatkowania. Zastąpienie dotychczasowej 20% stawki, skrajnie niekorzystnej z punktu widzenia minimalizacji obciążeń podatkowych, stawką 17% nie stanowi bowiem zmiany jakościowej. Nie wprowadza regulacji mogących konkurować z regulacjami dotyczącymi opodatkowania na zasadach ogólnych.

Zniesionym wyłączeniom, określonym dotychczas w załączniku nr 2 do ustawy, w zdecydowanej części przyporządkowano stawkę podatku w wysokości 15%.

Należy wskazać, iż stawka 15% ryczałtu dla działalności usługowej staje się niekonkurencyjna w stosunku do opodatkowania na zasadach ogólnych w przypadku, gdy udział kosztów w przychodach osiąga już poziom 15-17%. Próg ten jest jeszcze niższy przy stawce ryczałtu 17%.

O atrakcyjności tej formy będziemy mówić więc w stosunku do bardzo wąskiej grupy podatników, u których udział kosztów w przychodach nie przekracza tej granicy. Atrakcyjność ta będzie jeszcze mniejsza u podatników uprawnionych do korzystania z ulg podatkowych i zwolnień, przynależnych jedynie podatnikom opodatkowanym według zasad ogólnych.

Zmiany w tym zakresie należy także uznać jedynie za iluzoryczne, mające przy tym charakter zabiegu socjotechnicznego. Z jednej strony, poprzez likwidację wyłączeń, dopuszcza się możliwość wyboru zryczałtowanej formy opodatkowania określonym grupom podatników, z drugiej jednak ustala się dla czynności przez nich wykonywanych stawki podatku w wysokości 15% i 17%.

Wysokość tych stawek plasuje je w kategorii stawek na poziomie „zaporowym”, tj. poziomie, który w żadnym aspekcie nie jest konkurencyjny w stosunku do opodatkowania na zasadach ogólnych a jeżeli jest, to w marginalnej części podmiotów.

Jako skrajny przykład skutecznego zniechęcenia do wyboru zryczałtowanej formy opodatkowania należy wskazać propozycję opodatkowania przychodów ze świadczenia usług w zakresie kupna i sprzedaży nieruchomości (PKWiU 68.10.1), stawką ryczałtu w wysokości 10% przychodu. W obecnym stanie prawnym wykonywanie tego rodzaju czynności wyłączone jest z możliwości wyboru opodatkowania w formie ryczałtu.

Trudno doszukać się racjonalnych motywów wprowadzenia zmiany w tym zakresie. Zmiana ta nie spowoduje poszerzenia grupy podatników mogących skorzystać z tej formy opodatkowania, nie wspominając już o zwiększeniu jej atrakcyjności. Proponowana w tym zakresie zmiana będzie przepisem „pustym”. Trudno bowiem wyobrazić sobie podmiot prowadzący tego rodzaju działalność, wybierający opodatkowanie w formie zryczałtowanej.

Prosta analiza tego przypadku dowodzi bowiem, iż próg ekonomicznego uzasadnienia decyzji o wyborze tej formy opodatkowania (zrównanie efektywnego opodatkowania w tej formie z opodatkowaniem na zasadach ogólnych w sposób liniowy) osiągniany jest dopiero przy narzucie handlowym w wysokości 110 %, co w przypadku obrotu nieruchomościami jest z przyczyn obiektywnych wręcz nierealne.

Pozytywnie należy ustosunkować się do zmian zmierzających do ujednoczenia stawek podatkowych dla usług najmu oraz usług związanych z zakwaterowaniem. Jak się wydaje, dotychczasowe zróżnicowanie stawek podatkowych dla tego rodzaju usług nie znajdowało uzasadnienia.

Reasumując należy stwierdzić, iż proponowane zmiany zmierzają do osiągnięcia zamierzonego celu jakim jest poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli skorzystać z ryczałtowej formy opodatkowania. Będzie to spowodowane wyłącznie zmianą w zakresie podwyższenia limitu przychodów uprawniających do skorzystania z tej formy opodatkowania przez podatników uprawnionych (obecnie jak i po dokonaniu zmian) do stosowania stawki 3%, 5,5% i 8,5%.

Nie realizują jednak celu jakim jest zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie wskutek likwidacji dotychczasowych wyłączeń i zmniejszenia stawki ryczałtu dla wolnych zawodów z 20% na 17%. Naturalną konsekwencją nieosiągnięcia zwiększenia atrakcyjności opodatkowania ryczałtem tej grupy podatników będzie brak wpływu na wzrost ilości podmiotów dokonujących wyboru tej formy opodatkowania, bądź wpływ ten będzie miał charakter śladowy. Proponowane w tym zakresie zmiany wydają się więc być zbędnymi.

## **2) Polityka podatkowa, sprawozdania oraz regulacje w innych państwach**

Krytycznie należy ocenić proponowany art. 27c ustawy o CIT, zgodnie z którym podmioty (zgodnie z najnowszym projektem ustawy: podatkowe grupy kapitałowe oraz podmioty u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro) mają być obowiązani do sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy.

Po pierwsze, nie przedstawiono ani nie uzasadniono przekonująco motywów przemawiających za nałożeniem na podatników kolejnego obowiązku o charakterze sprawozdawczym. W szczególności, nie można uznać za należyte i przekonujące uzasadnienia, wskazania iż są to działania mające na celu dążenie do zwiększenia transparentności podatkowej oraz umożliwiające obywatelom dostęp do informacji o zasadach podatkowych, którymi kierują się największe podmioty oraz podejmowanych przez nich dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej. W ocenie autorów projektu, takie informacje mają być pomocne w czasie podejmowania przez obywateli decyzji o skorzystaniu z usług czy zakupu produktów od takich podmiotów.

Wskazać należy, iż wbrew stanowisku wskazanemu w uzasadnieniu projektu, omawiany obowiązek nie przyczyni się do zwiększenia transparentności podatkowej. Nie przyczyni się, ponieważ w zdecydowanej większości nakazuje on podatnikom przekazać informacje, które są już w dyspozycji organów Krajowej Administracji Skarbowej. Organy te dysponują przecież już danymi co do wysokości zobowiązań podatkowych oraz kwot wpływających na wysokość podstaw opodatkowania – z przekazywanych przez podatników deklaracji, informacji oraz zeznań podatkowych oraz jednolitych plików kontrolnych. Podobnie, pozostałe dane wymagane projektowanym obowiązkiem znaleźć można w składanych przez podatników do organów Krajowej Administracji Skarbowej informacjach dotyczących cen transferowych, wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych, wnioskach o wydanie wiążącej informacji stawkowej, akcyzowej oraz informacjach o

schematach podatkowych. A zatem, już obecnie Krajowa Administracja Skarbowa dysponuje wszystkimi informacjami, których upublicznienie zdaniem autora projektu, przyczyni się do zwiększenia transparentności podatkowej. Powstaje pytanie, czy obciążenie podatników kolejnym obowiązkiem sprawozdawczym – tutaj przekazanie i opublikowanie zbiorczych danych podatkowych będących w dyspozycji organów Krajowej Administracji Podatkowej – nie jest przejawem prób przeniesienia na podatników obowiązków ciężących na administracji podatkowej pod wątpliwym pozorem zwiększania transparentności.

Nie można zgodzić również się z argumentem o dostępie obywateli do danych podatkowych. Przypomnieć należy, iż obywatele mają już dostęp (wskutek regulacji art. 27b) do indywidualnych danych podatkowych. I mają zatem możliwość kierowania się tymi informacjami przy swoich wyborach konsumenckich. Niemniej podkreślić należy, iż w uzasadnieniu projektu nie wskazano jakichkolwiek danych, ani badań czy innych analiz mogących potwierdzać stanowisko autora projektu, iż obywatele kierują się takimi motywacjami przy swoich wyborach. Pojawia się jedynie pytanie czy – idąc tokiem myślenia autora projektu – obywatele mający już dostęp do wysokości kwot zobowiązań podatkowych jak wyżej wspomniano, rzeczywiście będą zainteresowani dotarciem i analizowaniem pozostałych danych objętych projektowanym art. 27c ust. 2.

Niezależnie od argumentacji wskazanej powyżej, należy podkreślić, iż wątpliwości budzi również sposób formułowania zakresu przedmiotowego informacji objętych przedmiotowym obowiązkiem. Począwszy, od otwartego katalogu (sformułowanie „w szczególności”) do niezdefiniowanych pojęć pojęcia „informacja o realizowanej strategii podatkowej” oraz „informacje odnośnie realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Od przepisów nakładających na podatników obowiązki (w szczególności obarczone sankcjami) należy oczekiwać należytego stopnia precyzyjności i określoności.

Ponadto należy wskazać, iż z jednej strony proponowane jest wejście w życie projektowanej ustawy co do zasady z dniem 1 stycznia 2021 r., zaś z drugiej strony projektowany przepis art. 27c ust. 4 przewiduje obowiązek publikowania strategii w terminie do końca dziewiątego miesiąca następującego po upływie terminu do złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT. Aby uniknąć wątpliwości i aby doprecyzować, że pierwszy tego typu obowiązek dotyczy strategii podatkowych za pierwszy rok obowiązywania art. 27c (choć zgodnie z powyższymi uwagami, należy przeanalizować jego zasadność), należy wprowadzić przepis przejściowy, który wyraźnie wskaże, że pierwszy obowiązek dotyczy strategii za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2020 r.

### **3) Artykuł 27g ustawy o PIT – ulga abolicyjna**

Krytycznie należy ocenić proponowane zmiany w zakresie brzmienia art. 27g ustawy o PIT, na podstawie których wysokość tzw. ulgi abolicyjnej ograniczona zostanie do kwoty zmniejszającej podatek, tj. 1.360 zł.

Istotą wprowadzenia ulgi abolicyjnej było zrównanie sytuacji podatkowej polskich rezydentów podatkowych uzyskujących dochody z pracy/pozarolniczej działalności gospodarczej wykonywanej zagranicą, niezależnie od miejsca jej wykonywania. Chodziło o doprowadzenie do sytuacji, w której wysokość polskiego zobowiązania podatkowego należnego od osoby będącej polskim rezydentem podatkowym uzyskującym dochody z aktywności zawodowej w kraju, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego

opodatkowania przewidującą metodę odliczenia proporcjonalnego (lub nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) byłaby taka sama jak w przypadku osoby, która uzyskiwała takie dochody w kraju z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidującą metodę wyłączenia z progresją jako sposób na uniknięcie podwójnego opodatkowania.

Proponowana zmiana regulacji dotyczących ulgi abolicyjnej oznacza ograniczenie wysokości ulgi do kwoty 1.360 zł rocznie. W praktyce zmiana ta doprowadzić może to rażącej dysproporcji w wysokości zobowiązań podatkowych należnych w Polsce od takich samych dochodów uzyskanych przez polskich rezydentów podatkowych z pracy w dwóch różnych krajach. W skrajnym przypadku okazać się może, iż osoba która zapłaciła za granicą wyższy podatek dochodowy, ale pracowała w kraju z którym Polska zawarła niekorzystną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania (odliczenie proporcjonalne) będzie zobowiązana do uregulowania dodatkowego zobowiązania podatkowego w Polsce podczas gdy osoba, która pracowała w kraju z korzystniejszą umową, a której podatek zapłacony za granicą był niższy, nie będzie miała obowiązku w zakresie uiszczania dodatkowego zobowiązania podatkowego w Polsce. Przykładowo, ze względu na istniejące umowy międzynarodowe, polski rezydent podatkowy pracujący w USA będzie potencjalnie w gorszej sytuacji podatkowej niż taka sama osoba wykonująca obowiązki we Francji.

Za zupełnie nietrafne uznać należy stanowisko wskazane w uzasadnieniu projektu, iż podatnicy mają swobodę kreowania swojej sytuacji podatkowej poprzez wybór państwa, w którym będą osiągane dochody, do których będzie miała zastosowanie odpowiednia metoda. W fundamentalnej większości przypadków kwestia kraju w którym wykonywana będzie praca nie jest kwestią swobodnego wyboru podatników, a uzależniona jest od możliwości znalezienia pracy poza terytorium Polski. Wskazać także należy, iż ze względu na skomplikowanie otoczenia podatkowego oraz częste zmiany zarówno na gruncie ustawodawstwa wewnętrznego jak i w zakresie umów międzynarodowych (zmiany w treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, Konwencja MLI) nietrafnym jest stwierdzenie dotyczące świadomości podatników uzyskujących dochody za granicą, w zakresie konsekwencji podatkowych osiągania dochodów w drugim państwie oraz powszechnej znajomości różnic w zasadach rozliczania się z zagranicznych dochodów według metody proporcjonalnego odliczenia oraz metody wyłączenia z progresją.

Podobnie nie można się zgodzić z forsowaną w uzasadnieniu projektu tezą, iż ulga abolicyjna wykorzystywana jest przez podatników jako element agresywnego planowania podatkowego. W zdecydowanej większości przypadków ulga abolicyjna nie jest stosowana do celów agresywnej optymalizacji a stanowi zgodny z prawem sposób na obniżenie zobowiązania podatkowego należnego w Polsce od dochodów uzyskanych przez polskich rezydentów podatkowych z pracy lub działalności wykonywanej z granicą. Stosowanie ulgi abolicyjnej jako instrumentu agresywnego planowania podatkowe został wyeliminowany przez regulacje art. 27g ust 3 ustawy o PIT uniemożliwiające stosowanie ulgi w odniesieniu do dochodów uzyskanych w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Tym niemniej, nawet jeśli pomimo powyższych regulacji w ograniczonej liczbie przypadków stwierdzono wykorzystanie ulgi jako elementu agresywnego planowania podatkowego, przyjęte w projekcie rozwiązanie w zakresie ograniczenia stosowania ulgi abolicyjnej wydaje się zbyt daleko idące i nieproporcjonalne. Zamiast bowiem ograniczyć krąg podatników uprawnionych do stosowania tego rozwiązania, ograniczono możliwość jego stosowania w każdym wypadku.

Chybiony wydaje się także argument dotyczący funkcji behawioralnej prawa podatkowego. W uzasadnieniu do projektu wskazano, że ulga abolicyjna stanowi zachętę do podejmowania aktywności ekonomicznej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co często stanowi pierwszy etap procesu stałej relokacji miejsca zamieszkania za granicę. Ustawodawca dowodzi w ten sposób, że ograniczenie wysokości ulgi abolicyjnej ograniczy skłonność polskiego kapitału intelektualnego do podejmowania zatrudnienia za granicą i emigracji. Tymczasem wskazać należy, że wysoce prawdopodobnym jest, że skutki ograniczenia ulgi abolicyjnej będą dokładnie odwrotne od tych przedstawionych w uzasadnieniu projektu. Dotychczas, dzięki zastosowaniu ulgi abolicyjnej osoby, które w normalnych okolicznościach rozważałyby stałą relokację decydują się na pozostanie polskimi rezydentami podatkowymi – osobami posiadającymi w Polsce ośrodek swoich interesów życiowych i tu wydającymi zarobione za granicą pieniądze. Ograniczenie wysokości ulgi abolicyjnej nie wpłynie na zmniejszenie liczby osób wyjeżdżających do pracy za granicę, a doprowadzi do sytuacji w której osoby fizyczne w związku z wyjazdem przeniosą za granicę ośrodek swoich interesów życiowych i jako osoby podlegające w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie będą zobligowane do rozliczania w Polsce dochodów uzyskanych z pracy bądź działalności gospodarczej prowadzonej za granicą. Dodatkowo, proponowana zmiana bezpośrednio uderzy w rodziny pozostające w Polsce, w których występują krótkoterminowe wyjazdy za granicę w celach zarobkowych. Dotknie to w szczególności regiony o niższym od przeciętnego poziomie dochodów, gdzie ten model zarobkowania jest szczególnie rozpowszechniony.

Końcowo wskazać należy, że proponowane rozwiązania sprzeczne są z deklaracjami składanymi przez Ministerstwo Finansów przy okazji ratyfikacji Konwencji MLI zmieniającej w niektórych polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania metodę unikania podwójnego opodatkowania – z metody wyłączenia z progresją na metodę odliczenia proporcjonalnego. Ministerstwo Finansów deklarowało bowiem wówczas że, zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania będzie oznaczała wprawdzie dla polskiego rezydenta podatkowego obowiązek złożenia w Polsce zeznania podatkowego, w którym należy wykazać dochody z pracy za granicą, nawet jeśli nie oprócz dochodów z zagranicy podatnik nie uzyskał inne dochody podlegające opodatkowaniu w Polsce, natomiast sam fakt złożenia takiego zeznania nie będzie jednak automatycznie oznaczał obowiązek zapłaty podatku w Polsce. Podatnik ma bowiem możliwość skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej. Dzięki zastosowaniu ww. ulgi, ostateczna wysokość podatku płaconego w Polsce od tych dochodów będzie taka sama jak przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją, czyli dochód uzyskany za granicą nie będzie opodatkowany w Polsce. Dodatkowo, proponowana zmiana spowoduje, iż osoby które wykonują obowiązki za granicą w dłuższym okresie, zostały pozbawione możliwości racjonalnego planowania swoich działań, ponieważ w momencie kiedy decydowały się na wyjazd za granicę ulga abolicyjna była trwałym elementem porządku prawnego. Należy tym samym uznać, że wobec wcześniejszych deklaracji, przyjęte w projekcie rozwiązanie godzi w zasadę zaufania obywateli do państwa, ochrony praw nabytych, która opiera się na pewności prawa.

#### **4) Spółka nieruchomościowa**

Przedłożony projekt zakłada, że spółka nieruchomościowa *oznacza podmiot, w tym niebędący spółką, w którym co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów w dowolnym okresie 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy, stanowiły nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości* (art. 2 pkt 3 lit. c projektu).



Wydaje się, że regulacja ta sensu largo zasługuje na ponowną analizę i szereg modyfikacji.

Przede wszystkim krytycznie należy ocenić plan nałożenia obowiązków płatnika na spółkę nieruchomościową. Rozumiejąc względ fiskalny (łatwiej ścigać polską spółkę niż zagraniczną), zdaniem KRDP nałożone obowiązki i sankcje na polski podmiot są nieproporcjonalnie duże.

Zwracamy uwagę, że w regularnych sytuacjach, kiedy na dany podmiot jest obarczany obowiązkami płatnika, taki podmiot albo jest dysponentem tych środków albo może uzależnić dokonanie czynności od ich otrzymania. W tym wypadku taka sytuacja nie następuje. Spółka nieruchomościowa, która przecież jest przedmiotem transakcji nigdy nie ma dostępu do środków, które w normalnych okolicznościach są przeznaczone na podatek. W tym więc przypadku udziałowiec (podatnik) musiałby w jakiś sposób wyposażyć spółkę w odpowiednie środki, co dodatkowo komplikuje i tak już skomplikowany proces związany z transakcją.

Należy przy tym zauważyć, że spełnienie obowiązku płatnika w niektórych sytuacjach może być w praktyce bardzo utrudnione. W szczególności, spółka nieruchomościowa może nie mieć świadomości powstania obowiązku po swojej stronie. Może się to zdarzyć przede wszystkim do sytuacji, w której spółka jest podmiotem notowanym na giełdzie papierów wartościowych, gdzie dane udziałowców są anonimowe lub w ramach większych grup kapitałowych. Spółka może również nie mieć dostępu do dokumentacji związanej z transakcją dotyczącą zbycia jej udziałów / praw o podobnym charakterze – spółka nieruchomościowa jest jedynie przedmiotem tego rodzaju operacji, a nie jej podmiotem.

Dodatkową trudnością jest bardzo krótki termin na realizację obowiązku po stronie płatnika. W skrajnym wypadku może on wynosić tylko 7 dni. KRDP zwraca jednocześnie uwagę, że na rynku nieruchomości transakcje są bardzo często zawierane na koniec miesiąca aby uniknąć dodatkowych rozliczeń z tytułu czynszu (który jest zazwyczaj zapłacony z góry za cały miesiąc). W efekcie, stosunkowo często może dochodzić do sytuacji, w których spółka nieruchomościowa ma rzeczywiście jedynie 7 dni na zapłacenie podatku.

Powyższe uwagi skłaniają KRDP do sugestii usunięcia tej regulacji z bieżącego projektu i dalszej pracy nad jej udoskonaleniem.

Mając na uwadze zastrzeżenia co do samego procesu legislacyjnego oraz powyższe uwagi do projektu, Rada wskazuje na konieczność weryfikacji całości przedstawionych regulacji pod kątem uwag wniesionych w procesie konsultacji.

WICEPRZEWODNICZĄCY  
Krajowej Rady Doradców Podatkowych  
KIDP | Radomir Szarantec