

Warszawa, 30 sierpnia 2021 r.

**Pan Jan Sarnowski**  
**Podsekretarz Stanu**  
**w Ministerstwie Finansów**

*Szanowny Panie Ministrze,*

W imieniu niżej wskazanych izb bilateralnych, które wchodzi w skład International Group of Chambers of Commerce - IGCC) (dalej: IGCC) poniżej przedstawiamy uwagi do Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) oraz niektórych innych ustaw (projekt z 26 lipca 2021 r., dalej: **Nowelizacja lub Projekt**) w ramach prowadzonych konsultacji.

Na wstępie IGCC pragnie docenić zmiany korzystne dla przedsiębiorców, w szczególności nowe ulgi podatkowe, czy też złagodzenie niektórych warunków funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych (dalej: PGK). Jednocześnie jednak IGCC zauważa, że proponowane przepisy w obecnym kształcie budzą liczne wątpliwości, zawierają przepisy niezrozumiałe ze względów językowych (błędy językowe, niepoprawna deklinacja itd.) oraz sprzeczne z zasadami techniki prawodawczej (stosowanie pojęć nieostrych, odstępianie od zwięzłej i syntetycznej redakcji norm, itp.). W niniejszym piśmie IGCC koncentruje się na kwestiach merytorycznych związanych z proponowanymi przepisami.

#### **I. Zmiany dotyczące podatkowych grup kapitałowych**

IGCC chciałyby wyrazić opinię, iż większość zmian dotyczących podatkowych grup kapitałowych (PGK) będzie miało pozytywne skutki dla przedsiębiorców i może się istotnie przyczynić do spopularyzowania tego instrumentu. Na szczególną aprobatę zasługuje propozycja uchylecia art. 1a ust. 2 pkt 4 ustawy o CIT, czyli wymogu wykazania za każdy rok podatkowy PGK poziomu rentowności co najmniej 2%. W ocenie IGCC, w obecnym stanie prawnym jest to warunek, który budzi najwięcej obaw przedsiębiorców i powstrzymuje ich od decyzji o utworzeniu PGK.

Za korzystne uznajemy również pozostałe zmiany dotyczące warunków formalnych, tj. zniesienie obowiązku zawierania umowy o utworzeniu PGK w formie aktu notarialnego, obniżenie poziomu wymaganego średniego minimalnego kapitału zakładowego z 500.000 zł na 250.000 zł, a także zniesienie zakazu posiadania przez spółki zależne udziału w kapitale innych spółek zależnych.

Wskazane zmiany mogą sprawić, że więcej podmiotów będzie rozważać decyzję o zawiązaniu PGK.

Poniżej IGCC prezentuje w szczegółach obszary, co do których regulacje mogą być z perspektywy biznesu niekorzystne, a także takie, które w Projekcie zostały pominięte, a z doświadczenia przedsiębiorców wynika, że wymagają doprecyzowania.

##### **1. Uchylenie zakazu powiązań pomiędzy spółkami zależnymi**

Uchylenie art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. c ustawy o CIT, zgodnie z którym PGK może być podatnikiem CIT jeśli spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę,

przy jednoczesnym pozostawieniu w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b w niezmienionym kształcie powoduje, że dalszym ciągu grupy o bardziej złożonej strukturze nie będą mogły utworzyć PGK.

Zgodnie z art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy o CIT, spółka dominująca musi posiadać bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym każdej ze spółek zależnych (Projekt nie przewiduje w tym zakresie zmian). Oznacza to w praktyce, że ze zmiany będą mogły skorzystać jedynie grupy kapitałowe, w których spółki zależne posiadają mniejszościowy udział w kapitale innych spółek zależnych (co nie jest sytuacją zbyt często spotykaną). W skład PGK wciąż nie będą mogły wejść spółki pośrednio zależne od spółki dominującej (tj. tzw. spółki wnuczki i spółki z niższego poziomu struktury grupy).

Mając na uwadze, że - zgodnie z uzasadnieniem do Projektu - założeniami nowelizacji było złagodzenie warunków tworzenia i funkcjonowania PGK, uwzględnienie gospodarczych realiów funkcjonowania przedsiębiorstw i urealnienie warunków uzyskania statusu PGK, tak wąski zakres nowelizacji może okazać się niewystarczający. W ocenie IGCC, spełnieniem tych postulatów byłoby zatem dopuszczenie możliwości tworzenia PGK przez grupy kapitałowe o wielopoziomowej strukturze.

Dlatego IGCC postuluje następującą zmianę:

„W art. 1a ust. 2 pkt 1 lit b otrzymuje następujące brzmienie:

*„jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośrednio lub pośrednio 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi”, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji.”*

## 2. Wymóg określonej formy prawnej spółek wchodzących w skład PGK

IGCC zauważa, że Projekt nie przewiduje zmian w katalogu form prawnych spółek, które mogą przystępować do PGK. Zgodnie z art. 1a ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT PGK mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne. **Ustawa dyskryminuje więc podatników CIT prowadzących działalność w formie spółek komandytowych lub komandytowo-akcyjnych co do możliwości przystępowania do PGK.** Funkcjonujące rozwiązanie nie znajduje żadnego uzasadnienia w różnicach pomiędzy poszczególnymi rodzajami spółek, a także jest sprzeczne z prezentowanym przez Ministerstwo Finansów postulatem zrównania sytuacji prawnej podmiotów prowadzących działalność w formie spółek komandytowych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (argument ten był wielokrotnie powtarzany przez Ministerstwo Finansów w toku prac nad nowelizacją ustawy o CIT, która weszła w życie 1 stycznia 2021 r. i objęła spółki komandytowe przepisami ustawy o CIT).

Brak możliwości przystąpienia do PGK przez spółki komandytowe narazi grupy zainteresowane utworzeniem PGK na koszty związane z przekształceniem tych spółek w spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne.

Na marginesie warto odnotować, iż podobny postulat był również wcześniej zgłaszany przez przedsiębiorców w odniesieniu do możliwości skorzystania z tzw. estońskiego CIT i został on przez Projektodawcę zrealizowany właśnie z Projekcie. IGCC zwraca się więc z postulatem, aby również w przypadku PGK zapewnić równe traktowanie wszystkich spółek - podatników CIT.

Postulujemy zmodyfikowanie i uzupełnienie Projektu o następujące zmiany:

„ W art. 1a ust. 2 pkt 1 otrzymuje następujące brzmienie:

„1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne oraz spółki komandytowe, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:

- w pkt 1:

lit. a) otrzymuje brzmienie:

„a) przeciętny kapitał zakładowy lub wkład, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 250.000 zł,”

lit. b) otrzymuje brzmienie:

„b) jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośredni lub pośredni 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi”, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji lub bezpośrednio lub pośrednio 75% praw do udziału w zysku spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej”

W art. 1a ust 2b otrzymuje brzmienie

2b. Wartość kapitału zakładowego lub wkładu, o których mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a, określa się bez uwzględnienia tej części tego kapitału lub wkładu, jaka nie została na ten kapitał lub wkład faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi udziałowcom (akcjonariuszom) lub wspólnikom wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m.”

### 3. Rozszerzanie / pomniejszanie składu PGK

W obecnym stanie prawnym jedyną możliwością zmiany składu PGK jest przejęcie jednej spółki - członka PGK przez inną spółkę (przy czym liczba spółek w PGK po połączeniu musi wynosić przynajmniej dwie).

Zgodnie z Projektem, dopuszczalne będą również przejęcia przez zawiązanie przez spółki tworzące PGK nowej spółki z tej grupy oraz podziały spółki zależnej przez zawiązanie nowej spółki lub nowych spółek zależnych, które staną się członkiem tej PGK. Zmianę tę IGCC ocenia pozytywnie, chociaż, jak wspomniano powyżej w punkcie dotyczącym uchylenia zakazu powiązań, aby krąg grup, które mogą tworzyć PGK realnie się powiększył o grupy o bardziej złożonej strukturze, konieczne byłoby umożliwienie sytuacji, w której spółka dominująca posiada co najmniej 75% udziałów w spółkach zależnych - bezpośrednio lub pośrednio.

Ponadto, projektowany przepis nie odnosi się wprost do sytuacji, w których w wyniku podziału lub połączenia z udziałem spółek wchodzących w skład PGK, ilość podmiotów tworzących PGK nie ulega zmianie, czyli np. do sytuacji, gdy spółka z PGK przejmuje spółkę spoza PGK lub kiedy spółka z PGK podlega podziałowi przez wydzielenie do spółki, która nie wchodzi w skład PGK lub gdy spółka z PGK jest spółką przejmującą w takim podziale.

W rozumieniu IGCC takie zdarzenia pozostają obecnie poza zakresem regulacji art. 1a ust.6 ustawy o CIT i zgodnie z Projektem nadal pozostaną (są również w dotychczasowej praktyce interpretacyjnej uważane za dopuszczalne). Niemniej jednak, dla uniknięcia wątpliwości, które mogą wynikać z faktu bardziej kazuistycznego uregulowania połączeń i podziałów z udziałem spółek z PGK i konieczności



pozyskiwania interpretacji indywidualnych, IGCC postuluje, aby dopuszczalność takich działań została wprost wskazana w przepisach, tzn. uzupełnienie Projektu w następujący sposób:

„W art. 1a po ust. 6 dodaje się ust. 6a w brzmieniu:

*Połączenie lub podział z udziałem spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej, które nie prowadzi do rozszerzenia ani pomniejszenia podatkowej grupy kapitałowej o jakąkolwiek spółkę nie stanowi naruszenia warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego”.*

Ponadto, zezwolenie na rozszerzenie składu PGK o spółkę nowozawiazaną powstałą w wyniku podziału spółki wchodzącej w skład PGK wymaga doprecyzowania co do czynności, których należy dokonać, aby spółka nowozawiazana weszła w skład PGK - tzn. czy wymaga to zmiany umowy, a w szczególności czy decyzja o braku wejściu spółki powstałej na skutek podziału lub połączenia do PGK powinna znaleźć jakieś formalne odzwierciedlenie (np. powiadomienie naczelnika właściwego urzędu skarbowego).

#### **4. Zmiany zasad rozliczania strat podatkowych spółek wchodzących w skład PGK**

##### **a) Rozliczenie straty na poziomie spółki**

Zgodnie z projektowanym art. 7 ust. 6a pkt 1 ustawy o CIT „w przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika obniżenie, o którym mowa w ust. 5, stosuje się również do straty spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową poniesionej przed utworzeniem tej grupy, jeżeli: 1) strata została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym spółki poprzedzającym rok, za który dokonuje się tego obniżenia, z tym że okres ten obejmuje również lata podatkowe podatkowej grupy kapitałowej tworzonej przez tę spółkę”. Wprowadzono zatem zasadę, zgodnie z którą do pięcioletniego terminu na rozliczenie straty wlicza się również lata, w których spółka rozlicza się w ramach PGK.

W opinii IGCC taka regulacja budzi wątpliwości. Zasadą staje się, iż strata poniesiona przez spółkę przed przystąpieniem do PGK może zostać rozliczona w ciągu 5 lat, wliczając do lata podatkowe PGK o ile spółka, która wykazała stratę miałaby możliwość jej rozliczenia, gdyby rozliczała się na poziomie jednostkowym. Niemniej jednak, mając na uwadze treść art. 7a ust. 4 pkt 4, rozliczenie straty w ramach tego pięcioletniego okresu (uwzględniającego również czas funkcjonowania spółki w PGK) będzie w praktyce możliwe - na poziomie PGK - jedynie w przypadku wykazania odpowiedniego dochodu nie tylko przez spółkę, ale także na poziomie PGK (a więc pojawia się dodatkowy warunek dla rozliczenia tej straty w pięcioletnim okresie).

Oznacza to, że nawet w przypadku, gdy spółka, która wykazała stratę w okresie przed powstaniem PGK będzie w danym roku dochodowa i miałaby jednostkowo możliwość jej rozliczenia w okresie pięciu kolejnych lat, zostanie tego prawa trwale pozbawiona jeśli PGK nie wykaże odpowiedniego dochodu lub poniesie stratę (co w świetle zniesienia wymogu rentowności jest dopuszczalne) w czasie, gdy spółka rozlicza się w ramach PGK. W ocenie IGCC, nie pogarszanie sytuacji spółek wchodzących w skład PGK w stosunku do obecnego stanu prawnego wymagałoby uzupełnienia Projektu o przepis, który zezwalałby wydłużenie pięcioletniego okresu na rozliczenie straty o taką liczbę lat podatkowych, w jakiej PGK wykazywała stratę (lub nie wykazywała wystarczającego dochodu), podczas gdy spółka, o której stratę chodzi spełniałaby warunki do jej rozliczenia, gdyby nie wchodziła w skład PGK.

Konieczne byłoby więc dodanie w art. 7 po ust. 6a ustępu 6b w brzmieniu:

*„Pięcioletni okres, o którym mowa w ust. 6a ulega przedłużeniu w przypadku, gdy podatkowa grupa kapitałowa wykazywała stratę podatkową ze źródła przychodów, w którym wykazana była strata spółki lub nie wykazała dochodu wystarczającego do rozliczenia tej straty, a jednocześnie w tych samych latach podatkowych spółka wykazywała dochód ze źródła przychodów, z którego pochodzi strata spółki i spółka byłaby uprawniona do rozliczenia straty podatkowej, gdyby nie była członkiem podatkowej grupy kapitałowej. Okres, o którym mowa w zdaniu pierwszym ulega przedłużeniu liczbę lat podatkowych spółki zależnej odpowiadającą liczbie lat, w których podatkowa grupa kapitałowa wykazała stratę z danego źródła przychodów lub nie wykazała dochodu wystarczającego do rozliczenia straty.”*

**Alternatywnie, konieczne byłoby wskazanie, że pięcioletni okres na rozliczenie straty nie obejmuje lat podatkowych PGK.**

Wówczas przepis art. 7 ust. 6a pkt 1 u miałby następujące brzmienie:

*„6a. W przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika obniżenie, o którym mowa w ust. 5, stosuje się również do straty spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową poniesionej przed utworzeniem tej grupy, jeżeli:*

*1) strata została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym spółki poprzedzającym rok, za który dokonuje się tego obniżenia, z tym że okres ten nie obejmuje lat podatkowych podatkowej grupy kapitałowej tworzonej przez tę spółkę”,*

Wątpliwości dotyczą także przypadku istnienia niewykorzystanej straty spółki (poniesionej przed wejściem w skład PGK), jeśli PGK nie utraciła statusu podatnika, tylko upłynął okres jej funkcjonowania. W dotychczasowej dominującej praktyce interpretacyjnej, pięcioletni okres na rozliczenie takich strat ulegał zawieszeniu na czas trwania PGK. Wydaje się to rozwiązaniem właściwym, biorąc pod uwagę, że stratę może rozliczyć podatnik w swoich latach podatkowych, a w czasie funkcjonowania PGK nie biega lata podatkowe spółki - podatnika.

Mając na uwadze wprowadzenie możliwości rozliczenia straty spółki na poziomie PGK, wydaje się, że intencją ustawodawcy było wyłączenie możliwości zawieszenia terminu na rozliczenie straty na czas funkcjonowania PGK. W ocenie IGCC nie jest jednak jasne, czy wprowadzany przepis art. 7 ust. 6a ma być stosowany także do strat spółek - członków PGK których okres funkcjonowania upłynął zgonie z umową (tj. gdy PGK nie „utraciła” statusu podatnika w wyniku naruszenia warunków). **Kwestia ta wymaga doprecyzowania.** W innym wypadku, realizowanie normy w brzmieniu zaproponowanym przez projektodawcę pociągać za sobą będzie dodatkowe utrudnienia, chociażby w postaci konieczności występowania o interpretację indywidualne.

Dodatkowo, **Projekt nie przewiduje przepisów przejściowych**, co prowadzi do kolejnej wątpliwości - na jakich zasadach rozliczać straty powstałe przed wejściem w życie Nowelizacji, w szczególności mając na uwadze, że dotychczas rozliczenie straty na poziomie PGK nie było możliwe. Brak przepisów przejściowych może więc prowadzić do sytuacji, w której okres na rozliczenie strat spółek poniesionych przed utworzeniem PGK będzie krótszy niż 5 lat lub też, może to być w ogóle niemożliwe (np. jeśli spółka poniosła stratę w roku 2016, a w latach 2017-2021 rozliczała się w ramach PGK). Dlatego IGCC postuluje uzupełnienie Projektu o przepis przejściowy, zgodnie z którym nowe zasady rozliczania strat podatkowych miałyby zastosowanie do strat spółek wykazanych po wejściu w życie Nowelizacji.

Brak przepisów przejściowych może być również istotne dla podatników, którzy uzyskali indywidualne interpretacje w zakresie rozliczania strat poniesionych przed przystąpieniem do PGK i kierując się tymi interpretacjami podjęli biznesową decyzję o utworzeniu PGK. **IGCC postuluje uwzględnienie**

sytuacji tych podatników w przepisach przejściowych poprzez zachowanie mocy ochronnej interpretacji do czasu rozliczenia strat poniesionych przed wejściem w życie Nowelizacji.

b) Rozliczenie straty na poziomie PGK

Projekt przewiduje także możliwość rozliczenia straty spółki tworzącej PGK na poziomie samej PGK po spełnieniu określonych warunków. W tym zakresie IGCC postuluje wykreślenie projektowanego art. 7a ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT przewidującego konieczność wykazania w danym roku funkcjonowania PGK, w którym strata miałaby zostać rozliczona dochodu na poziomie jednostkowym spółki, która ją wykazała wystarczającego do rozliczenia straty i odpowiedniego dostosowania ust. 5 poprzez wykreślenie fragmentu rozpoczynającego się od słowa „oraz”. Wykreślenie tego warunku jest zasadne szczególnie w przypadku braku uwzględnienia postulatów w pkt a) powyżej z uwagi na konieczność zachowania współmierności regulacji. IGCC wskazuje także na konieczność uchylecia lub zmiany art. 7a ust. 3 w kontekście projektowanego ust. 4.

Dodatkowo, IGCC zwraca uwagę, że w przypadku braku uwzględnienia powyższego postulatu, konieczna będzie korekta redakcyjna w projektowanym art. 7a ust. 5 ustawy o CIT. Zgodnie z aktualnym brzmieniem przepisu kwota obniżenia, o którym mowa w ust. 4, nie może przekroczyć 50% wysokości straty oraz kwoty dochodu ze źródła przychodów osiągniętego przez spółkę zależną w roku podatkowym, za który dokonuje się tego obniżenia.” Tymczasem, ust. 4 dopuszcza możliwość rozliczenia straty jednostkowej nie tylko spółki zależnej, ale także spółki dominującej. Konieczne jest więc wykreślenie słowa „zależną”.

Ponadto, zasadne jest rozważenie uchylecia projektowanego art. 7a ust.4 pkt 1 ustawy o CIT zgodnie z którym odliczenie straty jednostkowej jest możliwe tylko jeśli „strata ta podlegałaby odliczeniu od dochodu tej spółki na podstawie art. 7 ust. 5 , gdyby spółka ta nie weszła w skład podatkowej grupy kapitałowej”; alternatywnie w przypadku braku uwzględnienia tego postulatu, umożliwienie odliczania na poziomie PGK strat jednostkowych powstałych w okresie, w którym istniały ograniczenia związane z pandemią COVID-19. Eliminacja tego warunku stanowiłaby czynnik zwiększający atrakcyjność PGK. Jest to istotne szczególnie w przypadku spółek z grup kapitałowych, które poniosły materialne straty w okresie funkcjonowania ograniczeń COVID-19 i są zagrożone obecnie likwidacją. Wprowadzenie możliwości konsolidacji takich strat na poziomie PGK mogłoby stanowić czynnik wspierający decyzję grupy o kontynuowaniu działalności takich spółek i utrzymaniu zatrudnienia.

## 5. Zniesienie warunku 2% rentowności

Jak wskazano na wstępie uchylecie wymogu zachowania tzw. progu 2% rentowności należy ocenić pozytywnie.

Jednakże, w przypadku tej zmiany należy wskazać potencjalne wątpliwości co do rozliczenia z dochodem osiąganym w kolejnych latach. Obecnie ta kwestia jest niedoregulowana i od 2018 r., czyli od wprowadzenia podziału na źródła przychodów budzi wątpliwości (np. czy strata PGK z jednego źródła, która jednak nie spowodowała spadku ogólnej rentowności poniżej 2%, może zostać rozliczona w kolejnych latach podatkowych PGK w ramach tego samego źródła).

IGCC postuluje więc dodanie w art. 7a po ust. 1 ustępu 1a w brzmieniu:

*„Zasady przewidziane w art. 7 ust. 5 stosuje się również do obniżenia dochodu wykazanego przez podatkową grupę kapitałową z danego źródła przychodów o stratę poniesioną przez tę podatkową grupę kapitałową w danym źródle przychodów.”*

## 6. Rozszerzenie odpowiedzialności solidarnej



Zgodnie z Projektem w art. 3a ust. 14a wskazano, że normę zgodnie, z którą: *spółki tworzące podatkową grupę kapitałową odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy*, odnosi się również do spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w momencie upływu obowiązywania umowy lub utraty przez tę grupę statusu podatnika.

Wskazane rozszerzenie odpowiedzialności solidarnej, należy ocenić negatywnie, ponieważ może ona zniechęcić podatników do łączenia się w PGK.

W związku z powyższym, zdaniem IGCC należałoby zaniechać dodawania ustępu 14a do art. 3a ustawy o CIT.

## **II. Polska spółka holdingowa**

IGCC z aprobatą przyjmuje koncepcję wprowadzenia możliwości zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (dalej: CIT) dochodu ze zbycia udziałów oraz - częściowo - dywidend dla tzw. Polskiej spółki holdingowej (dalej: PSH). W ocenie przedsiębiorców, brak zwolnienia partycypacyjnego w dotychczasowych przepisach stanowił o niższej atrakcyjności polskiego systemu podatkowego w porównaniu do większości systemów europejskich.

Zaproponowane regulacje przewidują jednakże szereg wymogów, co do których istnieje obawa, że uniemożliwią korzystanie z reżimu PSH w praktyce. W ocenie IGCC, jeżeli PSH ma być realną alternatywą dla zagranicznych holdingów, konieczne jest uproszczenie projektowanych przepisów, a także wyeliminowanie warunków, które będą stanowiły na tyle poważną przeszkodę dla korzystania z PSH, że może ona podzielić losy tzw. CITu estońskiego, czyli szczególnego reżimu opodatkowania, który w założeniu miał być dla przedsiębiorców bardzo atrakcyjny - i mógł taki być - ale z uwagi na nadregulację tylko bardzo niewielka liczba podatników zdecydowała się go wybrać w 2021 r. i już po kilku miesiącach wymagał on zmian legislacyjnych.

Intencją IGCC jest więc konstruktywne włączenie się w proces legislacyjny i przekazywanie głosów przedsiębiorców w celu wypracowania rozwiązań odpowiadających ich realnym potrzebom.

Dodatkowo, IGCC zwraca uwagę na wątpliwości techniczne związane ze sformułowaniem regulacji i jej umiejscowieniem w ustawie o CIT.

Poniżej IGCC prezentuje szczegółowe uwagi.

### **1. PSH - technika legislacyjna**

W ocenie IGCC, przyjęta technika wprowadzenia przepisów dot. PSH do ustawy o CIT poprzez dodanie specjalnego rozdziału budzi wątpliwości i stanowi niepotrzebną komplikację prawa podatkowego.

W celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, zapewnienia przejrzystości i uproszczenia przepisów, IGCC postuluje wpisanie przepisów dot. PSH w dotychczasową systematykę ustawy, tj. umieszczenie definicji w słowniczku z art. 4a, a samego zwolnienia z opodatkowania w art. 17 ustawy o CIT, w miejscu przewidzianym dla zwolnień przedmiotowo-podmiotowych, tj. po pkt 58a.

IGCC zwraca uwagę, iż postulowana powyżej metodyka została zastosowana w przypadku np. przepisów dot. alternatywnych spółek inwestycyjnych, dla których także przewidziano zwolnienie

przedmiotowe i definicję w słowniczku ustawowym i przepisy te nie budzą obecnie zasadniczych trudności interpretacyjnych.

## 2. PSH - ograniczenia podmiotowe

IGCC ze zrozumieniem przyjmuje konieczność zapewnienia, aby projektowane zwolnienia nie były nadużywane w ramach tzw. struktur abuzywnych, z udziałem podmiotów z rajów podatkowych itp. Niemniej jednak, w ocenie IGCC zaproponowane ograniczenia podmiotowe powodują, że tylko niewielka liczba grup kapitałowych będzie mogła skorzystać z reżimu PSH.

Największą przeszkodą będzie wyłączenie z kręgu podmiotów kwalifikujących się jako spółki zależne spółek posiadających udziały lub akcje (ponad 5%) w innych spółkach lub tytuły uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych. Tzw. płaskie struktury holdingowe są w praktyce rzadko spotykane, co nie jest przejawem unikania opodatkowania ani nawet planowania podatkowego, lecz wynika z okoliczności czysto biznesowych - związanych z naturalnym rozwojem spółek zależnych i koniecznością np. powoływania przez nie spółek do pełnienia określonych wyspecjalizowanych funkcji gospodarczych, zagranicznych spółek dystrybucyjnych, a także np. przejmowaniem podmiotów konkurencyjnych, komplementarnych itd.

W ocenie IGCC, obowiązujące przepisy prawa podatkowego, w tym np. ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, przepisy ograniczające umowne korzyści pozwalają skutecznie eliminować ewentualne nadużycia ze strony podatników, w tym również w ramach proponowanego reżimu. Dodatkowo, IGCC zwraca uwagę, iż w przypadku, gdyby spółki zależne posiadały udziały / akcje w innych spółkach będących polskimi rezydentami podatkowymi (lub tytuły uczestnictwa w funduszach, czy inne prawa majątkowe, o których mowa w przepisie), to dochód takich innych spółek podlegałby opodatkowaniu w Polsce. W przypadku natomiast spółek zagranicznych - ich dochód również może podlegać opodatkowaniu w Polsce na podstawie przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej. Nie istnieje więc realne zagrożenie dla erozji podstawy opodatkowania w Polsce, w przypadku, gdyby reżim PSH miał zastosowanie również w przypadku spółek zależnych od spółki holdingowej, które posiadałyby więcej niż 5% udziałów / akcji innych spółek. Projektowane ograniczenie jest więc nieproporcjonalne do zakładanego celu i dlatego IGCC postuluje wykreślenie z Projektu art. 24m pkt 2 lit. b. oraz c., względnie wprowadzenie wymogu, aby spółki których udziały / akcje (ewentualnie ogół praw i obowiązków - w przypadku spółki niebędącej osobą prawną) znajdujące się w posiadaniu spółek zależnych od PSH prowadziły rzeczywistą działalność gospodarczą. W przeciwnym wypadku ulga będzie miała marginalny charakter i nie będzie stanowiła istotnej zachęty dla lokowania w Polsce spółek holdingowych.

Kolejnym istotnym ograniczeniem w korzystaniu ze zwolnień przewidzianych dla PSH jest kryterium braku korzystania ze zwolnień w ramach specjalnych stref ekonomicznych (SSE) oraz polskiej strefy inwestycji (PSI) zarówno przez samą PSH, jak i przez spółki zależne. Z perspektywy firm stowarzyszonych, takie ograniczenie spowoduje, że zdecydowana większość zagranicznych inwestorów, którzy mogliby rozważyć utworzenie w Polsce struktury holdingowej czy to na potrzeby rozbudowanej działalności w Polsce, czy też np. na cały region Europy Środkowo-Wschodniej nie będzie miała takiej możliwości (jeśli już korzystają ze zwolnień przewidzianych w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT) lub nie zdecyduje się na to mając na uwadze, że wyłaczyłoby to możliwość korzystania z PSI.



W ocenie IGCC, fakt korzystania ze zwolnień w ramach SSE i PSI świadczy o tym, że dana spółka prowadzi realną działalność gospodarczą, tworzy miejsca pracy i przyczynia się do rozwoju gospodarczego Polski. Traktowanie takich grup w sposób mniej korzystny niż podmiotów, które nie kwalifikują się na zwolnienia strefowe jest nieuzasadnione. Należy podkreślić, iż zwolnienia w ramach SSE i PSI dotyczą dochodu operacyjnego generowanego przez spółki (głównie produkcyjne), podczas, gdy zwolnienie w reżimie PSH ma dotyczyć zysków kapitałowych związanych ze sprzedażą biznesu. Co równie istotne, zwolnienie z opodatkowania CIT dochodu ze sprzedaży udziałów w polskiej spółce zależnej, która korzystałaby ze zwolnień SSE / PSI nie powoduje utraty przez Polskę prawa do opodatkowania dochodu tej spółki zależnej na zasadach ogólnych, po wykorzystaniu puli zwolnienia związanej z dokonaną w Polsce inwestycją. Tak więc z perspektywy polskiego interesu fiskalnego, fakt zbycia udziałów w spółce prowadzącej działalność strefową nie powinien być różnicowany w stosunku do przypadku spółek zależnych nieprowadzących takiej działalności. Nie można również zapominać, iż inwestycje w ramach SSE / PSI są niejednokrotnie w istotnej części finansowane ze środków udziałowca. Tym bardziej, w ocenie IGCC, nie ma podstaw do dyskryminacji takiego udziałowca w kontekście PSH.

**IGCC postuluje więc wykreślenie zakazu korzystania ze zwolnień strefowych co najmniej przez spółki zależne od PSH, a optymalnie również przez samą PSH, co pozwoliłoby na skorzystanie reżimu obecnie istniejącym grupom, w ramach których spółka pełniąca funkcję holdingu dla polskiej części struktury jednocześnie prowadzi np. działalność produkcyjną w SSE, bez konieczności dostosowywania struktury kapitałowej, tworzenia dodatkowych podmiotów itp.**

Dodatkowe wątpliwości budzi wprowadzenie do definicji spółki holdingowej (art. 24m pkt 1 lit c) warunku dotyczącego braku korzystania przez spółkę holdingową ze zwolnień z art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Nie wiadomo czy chodzi o brak spełnienia kryteriów do zastosowania ww. zwolnień, czy też o decyzję o braku korzystania (zakładając, że Projekt wprowadza możliwość podjęcia takiej decyzji w sposób dorozumiany - obecnie bowiem zwolnienie nie jest opcjonalne, lecz po prostu się je stosuje po spełnieniu kryteriów). Z proponowanych przepisów nie wynika również, do jakich ram czasowych odnosi się ww. warunek - czy jest badany w odniesieniu do każdego konkretnego dochodu osobno, do całego danego roku podatkowego PSH, czy jeszcze innego okresu. W skrajnym przypadku, skorzystanie z ww. zwolnień kiedykolwiek w przeszłości mogłoby być interpretowane jako okoliczność wyłączająca możliwość objęcia danej spółki zwolnieniem dla PSH. Skutkowałoby to koniecznością zakładania nowych spółek, tylko po to, aby mogły one spełnić definicję PSH, co jak rozumiemy nie jest intencją autorów Projektu. Z uzasadnienia do Projektu wynika natomiast, że celem tego wyłączenia jest uniknięcie kumulacji preferencji podatkowych, a podatnik będzie miał możliwość skorzystania ze zwolnień z art. 20 ust. 3 lub 22 ust. 4 ustawy CIT albo z reżimu holdingowego w odniesieniu do danej spółki zależnej. Sugeruje to, że spółka holdingowa może korzystać z art. 20 ust. 3 lub 22 ust. 4 ustawy CIT w odniesieniu do dywidend otrzymywanych od innych podmiotów niż spółki zależne w rozumieniu proponowanego art. 24m pkt 2. Nie wynika to jednak w żaden sposób z przepisów Nowelizacji. ICCFP postuluje zatem doprecyzowanie w treści przepisu warunków niekorzystania przez spółkę holdingową ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust 4 ustawy o CIT.

Projektowane przepisy nie precyzują także na jaki moment należy badać status spółki holdingowej, w szczególności czy warunek nieposiadania udziałów (akcji) przez podmiot z terytorium lub kraju wskazanego w art. 24m pkt 1 lit. e ustawy o CIT musi być spełniony na moment wypłaty dywidendy / zbycia udziałów. Nietrudno sobie wyobrazić, że przez krótki czas podmiot z ww. kraju lub terytorium może posiadać mniejszościowe udziały lub akcje w spółce holdingowej, o czym ta spółka może nawet nie wiedzieć w momencie uzyskiwania przychodu (może to być sytuacja częsta w przypadku spółek

giełdowych). ICCFP postuluje zatem wprowadzenie do przepisów jednoznacznych postanowień wskazujących na jaki moment należy określić status spółki holdingowej i spółki zależnej (oraz w jakim okresie weryfikować spełnienie pozostałych warunków, o których mowa w art. 24m pkt 1 oraz pkt 2). Dodatkowo, postuluje się wyłączenie ograniczeń odnoszących się do akcjonariuszy spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych lub zmodyfikowanie art. 24m ust. 1 pkt e w taki sposób, by dopuszczalne było posiadanie przez podmioty z terytorium lub kraju wskazanego w tych przepisach nie więcej niż 10% udziałów (akcji) w spółce holdingowej.

Brak również uzasadnienia za ograniczeniem definicji krajowych spółek zależnych do spółek akcyjnych i spółek z o.o. Skoro spółki komandytowo-akcyjne i spółki komandytowe (a pod pewnymi warunkami także spółki jawne) są podatnikami CIT, to powinny być włączone w reżim PSH i móc być uważane za krajowe spółki zależne w rozumieniu art. 24m pkt 3 projektowanego przepisu. IGCC postuluje wprowadzenie odpowiednich zmian do definicji krajowej spółki zależnej z art. 24m pkt 3.

Projekt przewiduje korzystne rozwiązanie polegające na zwolnieniu z opodatkowania dochodu ze zbycia udziałów lub akcji na rzecz podmiotów niepowiązanych. Należy zauważyć, że w takiej sytuacji, transakcja zbycia udziałów na rzecz podmiotów powiązanych tym bardziej powinna korzystać ze zwolnienia (jak wynika chociażby z uzasadnienia do Projektu, reżim podatkowy w niektórych europejskich jurysdykcjach przewiduje neutralność podatkową transakcji w ramach grupy, w strukturze holdingowej). Tym bardziej więc zasadnym jest umożliwienie zwolnienia dochodu ze zbycia udziałów lub akcji w transakcji kontrolowanej, jeśli z takiego zwolnienia korzystają transakcje z podmiotami niepowiązаныmi, powodujące faktyczną realizację zysku kapitałowego. Zwracamy uwagę, że transakcje takie wymagają szczególnej staranności dokumentacyjnej, są analizowane z perspektywy rynkowości i podlegają szczególnym rygorom w przypadku kontroli podatkowych. Z tego względu, IGCC postuluje objęcie zwolnieniem również zbycia przez PSH udziałów spółek zależnych na rzecz podmiotów powiązanych.

Warto również poddać pod rozagę ogólne postulaty dążące do uproszczenia instytucji PSH, tak aby jak najszersze grono podmiotów mogło z niej skorzystać. Należy tutaj wskazać w szczególności złagodzenie warunku weryfikacji rzeczywistej działalności gospodarczej.

Wskazane powyżej uproszczenie instytucji PSH, zwiększą zainteresowanie tą instytucją, której, jak wspomniano na wstępie, powstanie przyjęto z aprobatą.

### 3. PSH - ograniczenia przedmiotowe

W ocenie IGCC doprecyzowania wymagają również przepisy dotyczące zasad stosowania zwolnienia. Wątpliwości dotyczą przede wszystkim rozumienia pojęcia „zbycie udziałów” - należałoby je zdefiniować w taki sposób, aby było jasne, że zbycie nie jest jednoznaczne ze sprzedażą, lecz obejmuje również inne czynności w ramach których udziały lub akcje mogą być zbywane (np. aport inny niż w ramach wymiany udziałów, umorzenie itd.).

Ponadto, wskazane jest doprecyzowanie brzmienia art. 24o ust. 1 poprzez wyraźne wskazanie że zwolnienie ma zastosowanie do wszystkich zbywanych udziałów/akcji, niezależnie od momentu ich nabycia. Sprzedaż udziałów/akcji powinna korzystać ze zwolnienia CIT- o ile na dzień sprzedaży spełniony jest warunek posiadania 10% przez min 1 rok (nawet jeśli sprzedawane są udziały/akcje i w momencie ich nabycia ten warunek nie był spełniony).

### III. Koszty finansowania dłużnego

IGCC zdecydowanie negatywnie ocenia projektowane regulacje w zakresie prawa do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów tzw. kosztów finansowania dłużnego, tj.:

- zmiany w treści art. 15c oraz
- nowy art. 16 ust. 1 pkt 13f zakazujący rozpoznawania kosztów finansowania dłużnego uzyskanego od podmiotów powiązanych przeznaczzonego na tzw. transakcje kapitałowe.

#### 1. Zmiany w art. 15c ustawy o CIT

Zgodnie z uzasadnieniem do Projektu, celem zmian w art. 15c jest usunięcie pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych dotyczących art. 15c ust. 1 i 14 ustawy o CIT, tj. czy limit odliczalności kosztów finansowania dłużnego należy rozumieć jako sumę 3.000.000 zł i 30% tzw. podatkowego EBITDA, czy też podatnik musi potraktować jako limit jedną z tych kwot (tzn. jest to alternatywa).

IGCC zwraca uwagę, że wykładnia literalna wskazuje na zasadność pierwszego stanowiska, co z resztą konsekwentnie potwierdzają sądy administracyjne w wyrokach wydawanych od początku wprowadzenia przepisu w aktualnym brzmieniu. Zdaniem IGCC, literalne brzmienie przepisów nie prowadzi do wątpliwości interpretacyjnych powołanych w uzasadnieniu Projektu, a ewentualne spory z organami skarbowymi mogą być konsekwencją sposobu implementacji Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. (dalej: Dyrektywa).

Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. a) Dyrektywy, możliwe jest odstępianie od stosowania limitu 30% EBITDA poprzez uprawnienie podatnika do odliczenia nadwyżki kosztów finansowania dłużnego do kwoty 3.000.000 EUR (tzw. bezpieczna przystań).

Tymczasem zarówno ustawa, jak i Projekt przewidują jako tzw. bezpieczną przystań kwotę 3.000.000 zł. Jest więc to kwota 4,5 raza niższa aniżeli przewidziana w przepisach Dyrektywy. Z raportu Komisji Europejskiej z 19 sierpnia 2020 r. dotyczącego implementacji Dyrektywy w poszczególnych państwach członkowskich wynika, że jedynie 6 państw członkowskich zdecydowało się na przyjęcie jako bezpiecznej przystani kwoty niższej niż maksymalna dozwolona kwota, tj. 3.000.000 EUR.<sup>1</sup> Państwa z Europy Środkowo-Wschodniej również zdecydowały się na wprowadzenie wyższych limitów. Przykładowo, bezpieczna przystań przewidziana w przepisach węgierskich wynosi 939,810,000 HUF co według aktualnego kursu stanowi odpowiednik ponad 12.000.000 zł, a więc kwoty zbliżonej do limitu przewidzianego w Dyrektywie.

W świetle powyższego, w ocenie IGCC zmiana wzoru na liczenie limitu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, która może stanowić koszt uzyskania przychodów (zmiana sumy kwot 3.000.000 zł i 30% podatkowej EBITDA na alternatywę) bez jednoczesnego dostosowania kwoty bezpiecznej przystani do zasad wynikających z Dyrektywy i stosowanych przez większość państw członkowskich UE (w tym Węgry) stanowi zdecydowane pogorszenie efektywności podatkowej finansowania dłużnego, co szczególnie w związku z trudną sytuacją wielu przedsiębiorców wywołaną pandemią COVID-19 może doprowadzić do spowolnienia gospodarczego. Należy bowiem mieć na uwadze, że limit wynikający z art. 15c dotyczy nie tylko finansowania grupowego, ale także kosztów finansowania zewnętrznego, w tym bankowego. Projektowana zmiana doprowadzi do tego, że koszty uzyskania tego finansowania znacząco wzrosną, a polscy przedsiębiorcy będą w dużo gorszej sytuacji od

<sup>1</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0383&rid=3>



podmiotów prowadzących działalność w innych państwach członkowskich. Spadnie więc atrakcyjność Polski jako miejsca do lokowania biznesu, co w obliczu trudności gospodarczych wynikających z pandemii wydaje się szczególnie groźne.

W związku z powyższym, IGCC postuluje zwiększenie kwoty tzw. bezpiecznej przystani do równowartości kwoty 3.000.000 EUR obliczonej wg średniego kursu NBP na ostatni dzień roku poprzedniego podatkowego. Artykuł 15c ust. 1 pkt 1 powinien więc otrzymać brzmienie:

*„1) kwotę stanowiącą równowartość kwoty 3 000 000 euro obliczoną według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy roku podatkowego podatnika poprzedzającego dany rok podatkowy.”*

**2. Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego uzyskanego od podmiotów powiązanych przeznaczonego na tzw. transakcje kapitałowe**

IGCC zdecydowanie krytycznie ocenia projektowany art. 16 ust. 1 pkt 13f ustawy o CIT, który zdaniem IGCC jest przejawem nieuzasadnionego przyznawania przez ustawodawcę preferencji finansowaniu kapitałowemu wobec finansowania dłużnego.

Zgodnie z uzasadnieniem do Projektu, zaciąganie przez podatnika pożyczek od podmiotów powiązanych na transakcję kapitałową prowadzi do erozji podstawy opodatkowania na poziomie tego podatnika (pomniejszenie dochodu podatnika o kwotę spłacanych odsetek). Ustawodawca zdaje się więc w ten sposób podważać zasadność czy wręcz niejednokrotnie biznesową konieczność dokonywania „transakcji kapitałowych” (do niejasności tego pojęcia IGCC odnosi się poniżej). Projektodawca zakłada więc, że podatnik np. nabywa udziały w spółce lub dokapitalizowuje spółkę zależną, która np. ponosi straty tylko po to, aby móc zaciągnąć na ten cel pożyczkę i obniżyć w ten sposób podstawę opodatkowania. Całkowite wyłączenie z kosztów finansowania dłużnego wskazuje wręcz, że każda tego typu operacja jest przez ustawodawcę uznawana za abuzywną, co świadczy o braku zrozumienia dla rzeczywistości gospodarczej. Co więcej, autorzy Projektu jednocześnie z art. 16 ust. 1 pkt 13f proponują wprowadzenie tzw. ulgi konsolidacyjnej (związanej z nabyciem udziałów w innym podmiocie), co może wskazywać na pewną logiczną niespójność koncepcji reformy.

Gdyby bowiem chodziło o wyeliminowanie możliwości unikania opodatkowania, właściwe byłyby stosowne klauzule antyabuzywne. Co więcej, takie klauzule już obecnie obowiązują. Do przypadku nadmiernego (nieuzasadnionego z perspektywy gospodarczej) zadłużenia spółki organ podatkowy może zastosować m.in.:

- wspomniany powyżej art. 15c ustawy o CIT, który limituje odliczalność nie tylko kosztów finansowania grupowego, ale także zewnętrznego;
- przepisy dot. cen transferowych nakazujące stosowanie do transakcji finansowych w grupie kapitałowej warunków rynkowych, a także m.in. art. 11c ust. 4 oraz 11d ust. 5 ustawy o CIT pozwalające na tzw. recharakteryzację lub pominięcie transakcji;
- klauzulę ogólną przeciwko unikaniu prawa podatkowego.

Powyższe regulacje nie obciążają wszystkich podatników skutkiem podejrzeń ustawodawcy, że transakcje kapitałowe są przeprowadzane wyłącznie w celu unikania opodatkowania, ale pozwalają

na zastosowanie odpowiednich środków w przypadkach, gdy do tego unikania faktycznie dochodzi. Wymaga to jednak udowodnienia ze strony administracji skarbowej, czego, jak się wydaje, ustawodawca próbuje uniknąć, a konsekwencjami obciążyć przedsiębiorców poprzez swoiste „domniemanie winy”.

Wprowadzenie tej regulacji prowadzi w zasadzie do wzrostu efektywnego opodatkowania przedsiębiorstw w Polsce.

Proponowana regulacja jest więc nieproporcjonalna w stosunku do celu, który został wskazany w uzasadnieniu. W praktyce narusza ona wręcz przewidzianą w ustawie o CIT zasadę, zgodnie z którą przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód. Wprowadzenie arbitralnego zakazu odliczania kosztów finansowania dłużnego dla niektórych podmiotów będzie oznaczać częściowe opodatkowanie osiąganego przez nich przychodu podatkowego (a nie dochodu), z uwagi na brak możliwości obniżenia kwoty przychodu o poniesiony koszt. **W związku z tym, IGCC postuluje odstąpienie od wprowadzenia do ustawy o CIT przepisu art. 16 ust. 1 pkt 13f.**

IGCC zwraca także uwagę, że projektowany przepis posługuje się pojęciem „transakcji kapitałowej”, które do tej pory nie występowało w ustawie o CIT i nie jest zdefiniowane w Projekcie. Przepis zawiera jedynie przykładowe wyliczenie transakcji, które nie jest katalogiem zamkniętym. Można się zatem spodziewać, że pojęcie to będzie wywoływać u podatników uzasadnione wątpliwości interpretacyjne i niepewność w zakresie możliwości rozpoznawania różnych rodzajów kosztów finansowania jako koszty uzyskania przychodów. **W przypadku nieuwzględnienia postulatu IGCC o odstąpieniu od wprowadzenia przepisu, powinien on zostać doprecyzowany w celu uniknięcia stosowania wykładni rozszerzającej w praktyce interpretacyjnej organów skarbowych.**

### 3. Brak przepisów przejściowych

Dodatkowo, IGCC zauważa, że obydwie projektowane regulacje dotyczące kosztów finansowania dłużnego nie przewidują przepisów przejściowych, co oznacza, że nowe zasady mogą mieć zastosowanie do kosztów ponoszonych od 1 stycznia 2022 r. Tym samym, ograniczenie / brak możliwości zaliczenia kosztów finansowania dłużnego do kosztów uzyskania przychodu ma być stosowane niezależnie od tego, kiedy podatnik zaciągnął kredyt, pożyczkę lub zawarł inne porozumienie dotyczące finansowania. Pozyskanie środków finansowych na rynku, w tym od podmiotów powiązanych na transakcje kapitałowe, jest z reguły poprzedzane szczegółową analizą wszystkich kosztów związanych z wyborem danej formy finansowania, w tym obciążeń podatkowych. Brak przepisów przejściowych oznacza, że podatnicy, którzy zdecydowali się na pozyskanie finansowania i uwzględnili możliwość rozpoznania kosztów uzyskania przychodu w swoich rozliczeniach podatkowych w kolejnych latach, będą musieli dostosować przyjęte założenia w bardzo krótkim czasie, co przełoży się na obniżenie efektywności obecnych inwestycji i spadek zaufania zagranicznych inwestorów w dłuższym okresie.

IGCC zwraca uwagę, że w poprzednich nowelizacjach przepisów dotyczących kosztów finansowania dłużnego, ustawodawca wprowadzał okres przejściowy na korzystanie z wcześniej obowiązujących przepisów albo wyraźną regulację, zgodnie z którą nowe przepisy miały zastosowanie tylko do finansowania otrzymanego po określonej dacie. Dotychczas, ww. rozwiązania były uznawane za nie tylko za dobrą praktykę legislacyjną, ale za standard tworzenia prawa podatkowego.

W związku z powyższym, w przypadku gdyby Projektodawca postanowił pozostawić w Projekcie ww. zmiany, IGCC postuluje wprowadzenie przepisów przejściowych o treści:

*„Do kosztów finansowana dłużnego, w przypadku których kwota udzielonego podatnikowi finansowania została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy art. 15c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2023 r.”;*

*„Przepis art. 16 ust. 1 pkt 13f stosuje się do kosztów finansowana dłużnego, w przypadku których kwota udzielonego podatnikowi finansowania została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy od dnia 1 stycznia 2024 r.”*

#### IV. Przepisy dotyczące tzw. „ukrytej dywidendy”

Redakcja projektowanego przepisu art. 16 ust. 1 pkt 15b ustawy o CIT budzi istotne wątpliwości. Wydaje się, że w zamyśle autorów Projektu chodziło o wprowadzenie mechanizmu ograniczającego generowanie po stronie podatników nieuzasadnionych kosztów poprzez tzw. ukryte dystrybucje. Niemniej jednak, wskazane w przepisie przesłanki jego zastosowania są na tyle nieostre, że każdy rodzaj kosztów związanych z transakcją ze współnikiem lub podmiotem powiązaniem może zostać uznany za wydatek niestanowiący kosztu uzyskania przychodu.

W pkt b. projektowanego przepisu przewidziano, że „w przypadku niewykonania świadczenia podatnik dysponowałby zyskiem netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości za rok obrotowy (...)”. Sformułowanie tego warunku również jest całkowicie niezrozumiałe. Poniesienie jakiegokolwiek wydatku może się przełożyć na zmniejszenie zysku lub poniesienie straty. W skrajnym przypadku zakup przez podatnika towarów od współnika celem dalszej odsprzedaży, jeśli wiązałby się z pomniejszeniem zysku (a z natury rzeczy wydatek zawsze się z tym wiąże) mógłby również zostać objęty tym przepisem.

Należy również zwrócić uwagę na brak precyzji językowej przy posługiwaniu się w przepisie pojęciem „świadczenie” i „zobowiązanie”, który utrudnia identyfikację rodzaju zachowań, o jakie chodzi w przepisie (przykładowo, wątpliwości może budzić sformułowanie: „udzielenie świadczenia” lub „udzielenie zobowiązania” „w całości lub części temu podmiotowi lub współnikowi”).

Ponadto, na gruncie już obowiązujących przepisów podatkowych istnieją odpowiednie ograniczenia, np. art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy o CIT zawierający zakaz zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków związanych z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz współników, natomiast w przypadku świadczeń wzajemnych podlegają one zasadzie ceny rynkowej (przepisy dotyczące cen transferowych).

Podsumowując, projektowany przepis jest w całości niejasny, posługuje się pojęciami niezrozumiałymi, nieostryimi lub niestosowanymi dotychczas w ustawie o CIT. Jego wprowadzenie w takiej formie będzie powodowało wątpliwości podatników za każdym razem, gdy będą ponosić jakikolwiek wydatek na rzecz współników lub podmiotu powiązanego. IGCC zwraca uwagę, że w przepisach prawa podatkowego funkcjonują już regulacje, które zapobiegają erozji podstawy opodatkowania (np. przepisy dotyczące transakcji kontrolowanych, czy przeciwdziałania unikaniu opodatkowania). Z powyższych względów, IGCC postuluje o całkowite odstąpienie od wprowadzenia do ustawy o CIT omawianego przepisu w proponowanym kształcie lub przynajmniej o zredagowanie treści przepisu na nowo w taki sposób, by nie budził on tak wielu wątpliwości interpretacyjnych.



**V. Tzw. Ulga na rozwój sprzedaży (na „ekspansję zagraniczną”)**

IGCC zwraca uwagę na następujące wątpliwości co do konstrukcji nowej ulgi:

- Projektowany art. 18eb ust. 1 wymaga doprecyzowania, gdyż z jego brzmienia można wnioskować, że ustawodawca nie przewiduje możliwości korzystania z preferencji przez podatników osiągających jakiegokolwiek przychody z zysków kapitałowych (co, jak rozumiemy, nie było intencją autorów Projektu). Jak rozumiemy, zgodnie z przepisem, z ulgi mogą skorzystać podatnicy, którzy osiągają przychody inne niż z zysków kapitałowych (czyli jakiegokolwiek przychody operacyjne), natomiast sam fakt osiągania przychodów z zysków kapitałowych (np. z dywidendy od zagranicznej spółki dystrybucyjnej) nie przekreśla możliwości skorzystania z ulgi. W takim przypadku, IGCC postuluje doprecyzowanie przepisów.
- Niezrozumiałe jest wyłączenie możliwości korzystania z ulgi przez podatników świadczących usługi. W ocenie IGCC taka regulacja jest bardzo niekorzystna z perspektywy polskich nowoczesnych firm technologicznych sprzedających rozwiązania technologiczne w formie usług (SaaS, software as a service) i podejmujących liczne, kosztowne działania na rynkach zagranicznych w poszukiwaniu nabywców usług. W ocenie IGCC, zasadne jest umożliwienie młodym polskim kreatywnym przedsiębiorcom, np. tworzącym rozwiązania technologiczne, skorzystanie z ulgi dot. kosztów działań marketingowych na takich samych zasadach, jak w przypadkach producentów towarów.
- Podobnie jak w przypadku PSH, również w kontekście ulgi na rozwój sprzedaży, zgodnie z projektowanym art. 18eb ust. 3, transakcje z podmiotami powiązаныmi są traktowane mniej korzystnie niż transakcje z podmiotami niepowiązаныmi - tj. nie ma możliwości zastosowania ulgi. Z doświadczenia firm stowarzyszonych wynika, że również w tym przypadku, przepis wprowadzi ograniczenie, które sprawi, że ulga nie będzie w praktyce wykorzystywana. Wiele firm produkcyjnych sprzedaje swoje produkty na rynkach zagranicznych za pośrednictwem specjalnych spółek dystrybucyjnych, co jest zwykłą praktyką, niejednokrotnie wymuszoną przez zagranicznych odbiorców, którzy chętniej dokonują zakupu od lokalnej spółki, z lokalnym adresem siedziby, itp. Sprzedaż za pośrednictwem takich lokalnych dystrybutorów (rozliczana z nimi na zasadach rynkowych) nie będzie kwalifikowana do zwiększenia sprzedaży, tymczasem, szczególnie w przypadku nowych rynków, może wymagać istotnych nakładów reklamowych. IGCC postuluje wykreślenie z ust. 3 w art. 18eb wyrazów „do podmiotu niebędącego podmiotem powiązаныm w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4”, względnie wskazanie, że wyłączenie to ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdyby sprzedaż na rzecz podmiotów powiązanych była dokonywana na warunkach nierynkowych.
- Dodatkowo, zgodnie z projektowanym art. 18eb ust. 2, przez produkty rozumie się produkty wytworzone przez podatnika. W realiach rynkowych bardzo często spotykanym modelem prowadzenia działalności jest produkcja na zlecenie (tzw. toll manufacturing). W zależności od rodzaju produkcji na zlecenie, podatnik (zlecający produkcję, tzw. „principal”) bezpośrednio nie wytwarza produktów, a jedynie nabywa je od przetwórcy albo producenta o ograniczonym ryzyku. Natomiast większość kosztów uzyskania przychodów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów w rozumieniu ust. 7 ponosi podatnik. W takim przypadku, podatnicy zlecający produkcję w praktyce mogą być pozbawieni prawa do skorzystania z projektowanej ulgi. W celu uniknięcia wątpliwości, IGCC postuluje zmianę

ust. 2 z art. 18eb, poprzez uzupełnienie definicji produktów także o produkty nabywane przez podatnika w celu dalszej odsprzedaży.

- W art. 18eb ust. 7 updog zawarty został katalog kosztów uzyskania przychodów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów, który jednak jest katalogiem zamkniętym. Mając na uwadze praktykę obrotu IGCC postuluje, aby katalog ten był katalogiem otwartym i wyliczenie zawarte w tym przepisie było poprzedzone sformułowaniem „w szczególności”.

## VI. Ulga konsolidacyjna

Projekt przewiduje rozwiązanie polegające na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z nabyciem większości udziałów (akcji) w innej spółce niepowiązanej, co również IGCC ocenia pozytywnie, a poniżej przedstawia zagadnienia budzące wątpliwości.

### a) Postulat uwzględnienia objęcia udziałów

IGCC zauważa, że ulga konsolidacyjna ma dotyczyć wyłącznie wydatków na nabycie udziałów lub akcji. Projekt pomija więc sytuacje, w których udziały w spółce nie są nabywane, lecz obejmowane. W kontekście podmiotów wykazujących trudności finansowe, jest to nawet bardziej prawdopodobny scenariusz niż nabycie udziałów / akcji, gdyż objęcie udziałów / akcji daje najprostszą możliwość dokapitalizowania samej spółki, podczas gdy w przypadku nabycia udziałów, środki finansowe trafiają do rąk zbywającego je udziałowca / akcjonariusza. IGCC postuluje objęcie ulgą również wydatków związanych z objęciem udziałów lub akcji, nie tylko ich nabyciem.

### b) Nieostre pojęcia

Możliwość zastosowania ulgi uzależniona jest od spełnienia przez strony transakcji szeregu warunków, w szczególności:

- główny przedmiot działalności nabywanej spółki musi być 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;
- działalność musi być prowadzona przez co najmniej 24 miesiące przed nabyciem,
- w okresie dwóch lat przed dniem nabycia spółka i podatnik nie byli podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;
- podatnik w jednej transakcji nabywa udziały (akcje) spółki, o której mowa w ust. 1, w ilości stanowiącej bezwzględną większość praw głosu.

Warunek dotyczący prowadzenia przez spółkę nabywaną działalności wspierającej lub tożsamej w ocenie IGCC odwołuje się do pojęć nieostrych. Wątpliwości interpretacyjne (a w konsekwencji także obawy przedsiębiorców przed negatywną praktyką organów skarbowych) może też wywoływać ustalenie głównego przedmiotu działalności spółki nabywanej (np. w przypadku, gdy spółka prowadzi różne rodzaje działalności - czy np. zastosować kryterium przychodowe). Brak też definicji działalności „wspierającej” działalność podatnika. Pojęcia te nie zostały także przybliżone w uzasadnieniu do Projektu. W opinii IGCC, użycie sformułowania „racjonalnie uznana za działalność wspierającą działalność podatnika” może sugerować zastosowanie szerokiej wykładni

funkcjonalnej przy ocenie spełniania warunku skorzystania z ulgi. Niemniej jednak, przepis zdaniem IGCC powinien zostać doprecyzowany w celu uniknięcia negatywnej praktyki interpretacyjnej organów skarbowych w przyszłości.

W art. 18ec ust. 1 pkt 2 wskazano również na wymóg istnienia tożsamości głównego przedmiotu działalności spółki, której udziały (akcje) są nabywane z przedmiotem działalności podatnika. Taka konstrukcja przepisu w praktyce wyłącza możliwość skorzystania z ulgi w przypadku nabycia przez podatnika spółek poszerzających profil swojej działalności. **W tym zakresie postulujemy rozważenie rozszerzenia możliwości zastosowania ulgi również do przypadków nabycia udziałów (akcji) spółek, których profil działalności nie jest tożsamy z przedmiotem działalności podatnika.**

W praktyce mogą również pojawić się wątpliwości, czy sytuacja, w której podmiot prowadził marginalną działalność finansową np. udzielił wcześniej pożyczki / kredytu i zdarzenie to miało charakter jednorazowy, będzie powodować brak możliwości skorzystania z ulgi. Postulujemy doprecyzowanie przepisu art. 18ec ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT poprzez wskazanie, że wyłączenie z ulgi dotyczy wyłącznie przedsiębiorstw, których głównym przedmiotem działalności jest działalność finansowa, poprzez przeformułowanie przepisu wprowadzając przymiotnik „podstawowa” lub „główna” np.: „przy czym podstawowa / główna działalność takiej spółki nie jest działalnością finansową” lub jego usunięcie.

#### c) Wydatki objęte ulgą

Zgodnie z proponowanym przepisem 18ec ust. 2 za wydatki kwalifikowane uznaje się wydatki związane bezpośrednio z transakcją nabycia poniesione 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.

Konstrukcja przepisu wskazuje, że ww. wyliczenie jest katalogiem zamkniętym, niemniej jednak, w dalszej części przepisu zostały jednak wyłączone: cena nabycia i koszty finansowania dłużnego ponoszone w związku z tą transakcją, które logicznie nie zawierają się w żadnej kategorii wskazanej w pkt 1 - 3, wyłączenie ich budzi więc wątpliwości logiczne i wymaga doprecyzowania.

Kwoty wydatków na nabycie udziałów (akcji) w spółce możliwe do odliczenia w ramach ulgi wynoszą maksymalnie 250 000 zł, zwracamy uwagę na to, że efektywnie maksymalna korzyść dla podatnika w wyniku skorzystania z ulgi wyniesie 47 500 zł. Praktyka gospodarcza wskazuje, iż wydatki transakcyjne związane z nabyciem udziałów (akcji) spółek są relatywnie wysokie, **dlatego też postulujemy rozważenie zwiększenia kwot odliczenia, które będzie przysługiwało w ramach ulgi.**

#### d) Moment odliczenia

Zgodnie z art.18ec ust. 4. Odliczenia dokonuje się w roku podatkowym, w którym zostały nabyte udziały (akcje), natomiast przepis art.18ec ust. 3. wskazuje, że odliczeniu podlega kwota faktycznie poniesionych w roku podatkowym wydatków, o których mowa w ust. 1. Wykładnia systemowa wskazywałaby zatem na to, że aby wydatek był odliczony od podstawy opodatkowania, musi być



faktycznie poniesiony w roku podatkowym, w którym doszło do nabycia. Jeśli zatem np. faktura za obsługę prawną zostanie wystawiona i zapłacona na początku kolejnego roku lub w końcu roku poprzedniego, to nie będzie realnej możliwości odliczenia tego wydatku ani w roku nabycia, ani w kolejnym roku. Biorąc pod uwagę, że w praktyce wiele transakcji jest realizowanych na przelomie roku, może to doprowadzić do faktycznego ograniczenia możliwości zastosowania ulgi. IGCC postuluje zatem zmianę projektowanego przepisu art. 18ec ust. 4 w taki sposób, aby odliczenie było możliwe w roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

## VII. Ulga na IPO

IGCC generalnie pozytywnie ocenia wprowadzenie tzw. ulgi na IPO pozwalającej na odliczenia określonych kategorii kosztów poniesionych bezpośrednio na dokonanie pierwszej oferty publicznej przez podmioty, które dotychczas nie były notowane na giełdzie. Poniżej IGCC wskazuje zidentyfikowane wątpliwości co do konstrukcji ulgi.

Zgodnie z art. 18ed ust. 2 odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym podatnik wprowadził swoje akcje po raz pierwszy do obrotu. IGCC zauważa, że okres na odliczenie od podstawy opodatkowania ww. wydatków powinien być dłuższy tak, by zapewnić pełne odliczenie wydatków (np. w przypadku spółek, których podstawa opodatkowania w roku wprowadzenia akcji do obrotu była niższa niż wydatki podlegające odliczeniu).

Dodatkowo, IGCC zauważa, że IPO wiąże się z koniecznością poniesienia bardzo wysokich kosztów obsługi prawnej. Z tego względu wskazane w Projekcie limity (50% wydatków, nie więcej niż 50.000 PLN) mogą okazać niewystarczającą zachętą podatkową mając na uwadze fakt, że realne koszty, które spółka rozważająca IPO są nieporównywalnie wyższe.

IGCC postuluje więc zwiększenie odliczanej wartości kosztów doradztwa prawnego, podatkowego oraz finansowego do 100% poniesionych wydatków przy jednoczesnym zwiększeniu ograniczenia kwotowego w zakresie stosowania preferencji dla takich wydatków do 300.000 PLN. Postulujemy więc zmodyfikowanie pkt 2 projektowanego przepisu poprzez nadanie mu brzmienia:

*„100% wydatków, bez uwzględnienia podatku od towarów i usług, na usługi doradztwa prawnego, w tym doradztwa podatkowego, i finansowego, nie więcej jednak niż 300.000 zł”*

Ponadto, przygotowanie pierwszej oferty publicznej może być procesem przekraczającym istotnie czas 1 roku. Proponowane rozwiązanie pozwala na zastosowanie preferencji wyłącznie w stosunku do wydatków poniesionych w roku dokonania pierwszej oferty publicznej oraz roku poprzedzającym.

Z uwagi na to, iż w praktyce proces przygotowania POP może zajmować więcej czasu niż 1 rok, postulujemy zmodyfikowanie ustępu 3 projektowanego przepisu poprzez nadanie mu brzmienia:

*„Przez wydatki poniesione bezpośrednio na dokonanie pierwszej oferty publicznej dotyczącej akcji rozumie się wydatki związane bezpośrednio i wyłącznie z tą ofertą poniesione w roku podatkowym, w którym dokonano pierwszą ofertę publiczną dotyczącą akcji lub w okresie dwóch lat poprzedzających ten rok podatkowy, nie później niż do dnia dokonania tej pierwszej oferty publicznej dotyczącej akcji.”*

Z uwagi na fakt, iż w przepisie art. 18ed ust. 1 pkt 2 updop wskazano, że odliczeniu w ramach ulgi podlegać będzie 50% wydatków na usługi doradztwa prawnego, bez uwzględnienia podatku od towarów i usług, zaś w przypadku pkt 1 wskazanego przepisu brak jest takiej informacji w odniesieniu wydatków na przygotowanie prospektu emisyjnego - w celu usunięcia wątpliwości interpretacyjnych

postulujemy doprecyzowanie przepisu poprzez wskazanie czy wydatki podlegające opodatkowaniu VAT, o których mowa w art. 18ed ust. 1 pkt 1 podlegają odliczeniu w kwocie brutto.

### VIII. Tzw. przerzucanie dochodów

IGCC jednoznacznie negatywnie ocenia koncepcję wprowadzenia nowych mechanizmów nakładających opodatkowanie w sytuacjach, w której powinny mieć zastosowanie rozwiązania dotychczas funkcjonujące w prawie podatkowym, które mają służyć przeciwdziałaniu erozji podstawy opodatkowania. Możliwość obniżania podstawy opodatkowania o koszty, o których mowa w przepisie art. 24aa jest już wyłączona przez obecnie obowiązujące przepisy art. 15c i 15e ustawy o CIT. Natomiast do ewentualnych prób niedozwolonej optymalizacji podatkowej przy wykorzystaniu podmiotów powiązanych należy stosować obowiązujące przepisy o transakcjach kontrolowanych oraz przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. W związku z tym, **IGCC postuluje odstąpienie od wprowadzenia proponowanego przepisu w art. 24aa ustawy o CIT.**

Zgodnie z uzasadnieniem do Projektu, celem przepisu 24aa ustawy o CIT jest wyeliminowanie możliwości uzyskania korzyści podatkowej poprzez transfer dochodów do jurysdykcji o znikomej stawce opodatkowania w ramach sztucznych struktur. Z treści przepisu wynika jednak, że może on obejmować także koszty poniesione na rzecz podmiotu powiązanego będącego polskim rezydentem podatkowym, który faktycznie zapłacił podatek dochodowy niższy o 25% stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT (ponieważ stosuje stawkę 9% na podstawie art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT). Jeżeli projektodawca zdecyduje się pozostawić art. 24aa w Projekcie, to **IGCC postuluje doprecyzowanie w ust. 2 i ust. 10, że chodzi o podmiot powiązany niebędący polskim rezydentem podatkowym.**

Dodatkowo, IGCC zauważa, że podatnicy będą mogli odstąpić od zastosowania proponowanego przepisu pod warunkiem wykazania prowadzenia przez podmiot powiązany z UE/EEOG „istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej”. Projektowany przepis nie wprowadza przy tym definicji takiej działalności, przewiduje jedynie przykładowe wyliczenie kryteriów, które należy brać pod uwagę przy jej ocenie. Pokrywają się one jedynie częściowo z kryteriami oceny rzeczywistej działalności gospodarczej wprowadzonymi do przepisów o zagranicznej jednostce kontrolowanej (art. 24a ust. 18 ustawy o CIT). Budzi to wątpliwość, czy rzeczywista działalność gospodarcza w rozumieniu projektowanego przepisu i dotychczasowych przepisów ustawy o CIT to pojęcia tożsame i do jakiego stopnia można będzie odwoływać się do istniejącej praktyki orzeczniczej. Na podatników nałożony zostanie zatem obowiązek szczegółowego badania sposobu prowadzenia przez kontrahentów działalności, co - jak pokazuje dotychczasowe doświadczenie na gruncie przepisów o podatku u źródła czy zagranicznych jednostkach kontrolowanych - budzi u podatników szereg wątpliwości praktycznych.

Dodatkowo, zgodnie z ust. 12 projektowanego przepisu, przy ocenie czy rzeczywista działalność gospodarcza ma charakter istotny, bierze się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez podmiot powiązany, o którym mowa w ust. 2, z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jego przychodów ogółem. Przewidziane w przepisie kryteria postępują się pojęciami wyjątkowo nieostrymi. Może to dać organom skarbowym możliwość rozszerzającej wykładni przepisów, a u podatników spowoduje niepewność w zakresie stosowania wyłączenia. W związku z tym, **IGCC postuluje doprecyzowanie ust. 11 proponowanego przepisu poprzez dodanie wyraźnego odniesienia do przepisów o zagranicznej jednostce kontrolowanej (np. poprzez sformułowanie: „przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis**

art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio”). Dodatkowo, IGCC postuluje zrezygnowanie z wymogu „istotności” prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej, jako przepisu nieostrego i wprowadzającego niepewność co do powstania obowiązku podatkowego (poprzez wykreślenie z ust. 10 słowa „istotną” oraz usunięcie ust. 12).

#### IX. Zagraniczne jednostki kontrolowane

Projekt wprowadza zmiany do dotychczasowych przepisów ustawy o CIT zawierających definicję zagranicznej jednostki kontrolowanej („ZJK”). Przepisy te (art. 24a i nast. ustawy o CIT) były już wcześniej krytykowane za nadmierną kazuistykę, wysoki poziom skomplikowania, brak precyzji czy nakładanie na podatników dodatkowych obowiązków polegających na szczegółowej weryfikacji działalności i rozliczeń podatkowych jednostek zależnych w państwie ich rezydencji podatkowej. Projektodawca zdecydował się wprowadzić zasadę, zgodnie z którą definicja ZJK została rozszerzona o warunek posiadania przez podatnika 50% praw głosów lub udziału w kapitale jednostki wspólnie z innymi polskimi rezydentami podatkowymi nawet jeśli nie są oni powiązani z podatnikiem. Dodatkowo, przestanką uznania za ZJK może być uzyskiwanie przychodów:

- z tytułu usług doradczych, księgowych, i innych oraz świadczeń o podobnym charakterze
- z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy i innych umów o podobnym charakterze
- ze sprzedaży towarów lub produktów zakupionych od podmiotów powiązanych lub sprzedawanych na ich rzecz.

Rozszerzenie katalogu przychodów pasywnych o usługi niematerialne, jak usługi: doradcze, księgowe, badania rynku, prawne, reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu oraz świadczeń o podobnym charakterze jest rzadkością w całej UE. Proponowany katalog przychodów pasywnych jest znacznie bardziej obszerny, niż wymagają tego dyrektywy unijne.

Zdaniem IGCC, wymogi te spowodują, że podatnik posiadający pośrednio choćby minimalny udział w jakiegokolwiek jednostce zagranicznej będzie zobowiązany do badania całej struktury własnościowej tej jednostki oraz istnienia podmiotów sprawujących nad nią faktyczną kontrolę w poszukiwaniu innych podatników - polskich rezydentów podatkowych, z którymi wspólnie mógłby posiadać min. 50% udziałów w tej jednostce. Jednocześnie, podatnik musiałby uzyskać szczegółowe informacje o strukturze przychodów tej jednostki i jej rozliczeniach podatkowych. Biorąc pod uwagę realia obrotu gospodarczego, nowe obowiązki spowodowałyby u podatników konieczność przeznaczenia znaczących zasobów ludzkich oraz kosztów na stałą weryfikację statusu jednostek zależnych.

Projektodawca zdecydował się także dodać do art. 24a ust. 3 dwie kolejne kategorie ZJK, tym razem oparte o m.in. porównanie przychodów jednostki do skomplikowanego współczynnika wyliczanego w oparciu o sumę wartości jej wybranych aktywów, a także o porównanie jej dochodu do współczynnika opartego m.in. o koszty zatrudnienia czy zakumulowaną wartość odpisów amortyzacyjnych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Zdaniem IGCC, nakład prac składających się na weryfikację czy zagraniczna jednostka mieści się w ww. kategoriach znacząco wykracza poza możliwości operacyjne i środki, którymi dysponuje przeciętny podatnik CIT (a nawet podatnik, który może sobie pozwolić na zatrudnianie kilku specjalistów w swoim dziale podatkowym i regularne korzystanie z profesjonalnych doradców podatkowych, w tym także zagranicznych kancelarii). Zastosowanie się przez podatników do ww. przepisów i weryfikacja wszystkich kryteriów ZJK może zatem być w wielu przypadkach po prostu



niewykonalne. Wprowadzenie przepisów w proponowanym kształcie spowoduje niemożliwość ustalenia przez podatników obowiązku podatkowego. Z tego względu, IGCC postuluje o odstąpieniu w całości od proponowanych zmian w art. 24a ustawy o CIT.

#### X. Kryteria powstania rezydencji podatkowej w Polsce

Projekt przewiduje wprowadzenie szczególnej zasady określania miejsca zarządu na terytorium Polski dla podatników nieposiadających w Polsce siedziby.

Zgodnie z projektowanym przepisem art. 3 ust. 6 ustawy o CIT, w odniesieniu do podatników nieposiadających siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uznaje się, iż posiadają oni zarząd na tym terytorium, w przypadku gdy osoby lub podmioty zasiadające w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających podatnika mają miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w sposób faktyczny, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów prowadzą bieżące sprawy tego podatnika, w tym na podstawie umowy go kreującej, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego jego założenie lub funkcjonowanie, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między podatnikiem a osobami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub podmiotami, o których mowa w art. 3 ust. 1.”

Samodzielną przesłanką uznania spółki zagranicznej za polskiego rezydenta staje się więc nie tylko zasiadanie przez polskiego rezydenta podatkowego w jej organach, w tym organach kontrolnych, ale także m.in. faktyczne prowadzenie bieżących spraw podatnika, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów, w tym na podstawie pełnomocnictw lub powiązań faktycznych podatnika z polskimi rezydentami podatkowymi. Powstaje więc domniemanie, że jeśli osoba będąca polskim rezydentem podatkowym faktycznie zajmuje się sprawami spółki, to spółka ta ma miejsce efektywnego zarządu w Polsce.

Sformułowanie dotyczące faktycznego prowadzenia bieżących spraw podatnika (bezpośrednio lub pośrednio) jest na tyle nieostre, że może np. obejmować reprezentowanie podatnika przez pełnomocnika ogólnego, radcę prawnego, doradcę podatkowego albo pracownika tego podatnika, którzy posiadają odpowiednie pełnomocnictwo i jednocześnie są polskimi rezydentami podatkowymi. Udzielanie tego typu pełnomocnictw lub upoważnień jest powszechnie stosowane przez zagraniczne podmioty, które korzystają z profesjonalnych pełnomocników w celu usprawnienia prowadzenia swoich spraw w Polsce, co samo w sobie nie może przesądzać o rezydencji podatkowej takich podmiotów. Nie jest też przejawem unikania opodatkowania ani schematem stosowanych przez zagraniczne podmioty, które chciałyby uniknąć nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce.

Dodatkowo, projektowany przepis nie przesądza czy dla domniemania polskiej rezydencji podatkowej wystarczy, aby w organach zagranicznej spółki zasiadał jeden polski rezydent podatkowy, czy też chodzi o większość składu organu, czy może o wszystkie osoby zasiadające w danym organie.

W świetle powyższego, w ocenie IGCC, projektowany przepis stanowi zbędne superfluum, mając na uwadze, że kwestia rezydencji podatkowej jest już odpowiednio uregulowana w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT. IGCC postuluje więc wykreślenie przepisu z Projektu.

Gdyby jednak przepis miał zostać wprowadzony do ustawy, IGCC postuluje jego przebudowę. W takim przypadku, IGCC postuluje następujące brzmienie przepisu art. 3 ust. 6 ustawy o CIT:

*„W odniesieniu do podatników nieposiadających siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy posiadają siedzibę na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na*

podstawie art. 11j ust. 2 oraz w których ponad 50% udziałów w kapitale lub 50% prawa do uczestnictwa w zysku posiadają podatnicy o których mowa w art. 3 ust. 1, uznaje się, iż posiadają oni zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu ust. 1, w przypadku gdy:

- a) osoby lub podmioty dysponujące łącznie ponad 50% głosów w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających podatnika mają miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz
- b) w sposób faktyczny, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów prowadzą bieżące sprawy tego podatnika, w tym na podstawie umowy go kreującej, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego jego założenie lub funkcjonowanie, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między podatnikiem a osobami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub podmiotami, o których mowa w art. 3 ust. 1.”

#### **XI. Zmiany w przepisach o wymianie udziałów, połączeniach i podziałach spółek**

##### **a) Brak neutralności podatkowej transakcji wymiany udziałów, połączenia i podziału spółki**

Projektowane przepisy dotyczące reorganizacji podmiotów (w szczególności art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3h i 12 oraz art. 12 ust. 11) nakładają dodatkowe restrykcje, które w sposób istotny ograniczają neutralność podatkową transakcji wymiany udziałów, połączeń i podziałów spółek.

Dotychczasowe przepisy ustawy o CIT przewidujące warunki neutralności stanowią implementację dyrektywy Rady 2009/133/WE (dalej; „Dyrektywa mergerowa”). Zgodnie z tymi przepisami, spełnienie określonych warunków przewidzianych w ustawie o CIT umożliwiło odroczenie opodatkowania do momentu realizacji tych praw (np. sprzedaży udziałów otrzymanych wcześniej w drodze tzw. wymiany udziałów), co stanowiło realizację celu przewidzianego w Dyrektywie mergerowej. Dyrektywa mergerowa przewiduje co prawda możliwość przyznania państwom członkowskim możliwości odmowy stosowania jej preferencyjnych postanowień, jeśli restrukturyzacja ma na celu uchylanie się lub unikanie płacenia podatków (pkt 13 preambuły), w szczególności dokonanie oszustwa podatkowego, czy brak uzasadnionych celów gospodarczych takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności. IGCC zauważa jednak, że rozwiązania wprowadzone już do polskiej ustawy o CIT przewidują szereg mechanizmów zapobiegających dokonywaniu restrukturyzacji w sposób sztuczny, nastawiony na skorzystanie z preferencyjnych rozwiązań, które w pełni odnoszą się do ww. zastrzeżenia Dyrektywy mergerowej.

Art. 4 ust. 1. Dyrektywy mergerowej stanowi, że łączenie, podział lub podział przez wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych. Natomiast zgodnie z art. 7 ust. 1. Dyrektywy mergerowej, w przypadku gdy spółka przejmująca posiada udział w kapitale spółki przekazującej, wszelkie zyski przysługujące spółce przejmującej przy wycofaniu jej udziałów nie podlegają opodatkowaniu. Spełnienie tych warunków umożliwia każdorazowe skorzystanie z przepisów implementujących Dyrektywę mergerową przy kolejnych transakcjach. Dyrektywa mergerowa nie stanowi, ani nie daje podstaw do wnioskowania, że neutralność podatkowa dotyczy tylko dokonania jednej transakcji.

Neutralność wymiany udziałów, podziałów, połączeń dla obejmujących udziały w ramach tych czynności jest gwarantowana wprost przez art. 8 ust. 1 dyrektywy mergerowej. Projektodawca zdaje się powoływać na art. 8 ust. 6 dyrektywy mergerowej, zgodnie z którym:

"6. Zastosowanie ust. 1, 2 i 3 nie stanowi przeszkody dla państw członkowskich w opodatkowaniu zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych papierów wartościowych w taki sam sposób jak zyski powstające z przekazania papierów wartościowych istniejących przed nabyciem."

Wydaje się, że kwestia ta już jest zaadresowana w przepisach krajowych, ponieważ brak jest możliwości nadania udziałom otrzymanym przez wspólnika w ramach wymiany udziałów wartości wyższej niż wartość podatkowa udziałów wnoszonych aportem. Odbieranie przymiotu neutralności podatkowej kolejnym wymianom udziałów jest zbyt daleko idące, ponieważ po stronie wspólnika wymiana udziałów powoduje już obecnie jedynie odroczenie momentu podatkowego, a nie jego unikanie. Dodatkowo dla neutralności wymiany udziałów wymaga się już obecnie uzasadnienia biznesowego, co skutecznie zabezpiecza interesy Skarbu Państwa.

Dodatkowo nie jest wyjaśnione czym jest "wartość udziałów dla celów podatkowych", konieczne jest sprecyzowanie terminu poprzez wprowadzenie stosownej definicji lub odwołania do innych przepisów ustaw podatkowych.

W naszej ocenie można zatem bronić tezy, że warunek z punktu 4 o wartości podatkowej jest całkowicie zbędny ponieważ już obecnie regulacja przewiduje konieczność wykazania kosztów historycznych przy zbyciu uzyskanych w wyniku wymiany udziałów - nowych udziałów. Przykładowo, art. 16 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT stanowi, że wydatki na aportowane udziały rozpoznaje u wspólnika się przy odpłatnym zbyciu uzyskanych w zamian udziałów. Czyli baza kosztowa jest i pozostanie historyczna, niezależnie od liczby wymian udziałów.

Mając na uwadze powyższe, proponowane zmiany w ustawie o CIT (tj. w szczególności przepisy art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3h i 12 oraz art. 12 ust. 11) - w zakresie w jakim przewidują opodatkowanie drugiej i kolejnej transakcji wymiany udziałów, połączenia lub podziału spółek - są w sposób oczywisty sprzeczne z postanowieniami Dyrektywy mergerowej. Proponowane rozwiązania uniemożliwiają także osiągnięcie najważniejszego celu Dyrektywy mergerowej, którym jest usuwanie przeszkód w działaniu rynku wewnętrznego takich jak podwójne opodatkowanie (pkt 14 preambuły Dyrektywy).

Proponowane przepisy nie tylko sprzeciwiają się obowiązującemu prawu UE, ale mogą spowodować istotne naruszenie zaufania podatników i inwestorów do jakości tworzonego prawa i stabilności otoczenia regulacyjnego w Polsce, co może zniechęcić międzynarodowy kapitał do inwestowania w naszym kraju.

W związku z tym, IGCC postuluje odstąpienie od wprowadzenia ww. zmian do proponowanych przepisów jako sprzecznych z Dyrektywą oraz wprowadzających nadmierne i nieuzasadnione sankcje wobec podatników dokonujących reorganizacji posiadających ekonomiczne uzasadnienie i nie będących przejawem unikania opodatkowania.

Dodatkowo, Projekt nie zawiera przepisów przejściowych w zakresie reorganizacji, co oznacza, że nowe przepisy mogłyby mieć zastosowanie do czynności restrukturyzacyjnych dokonywanych od 1 stycznia 2022 r. Jeżeli zatem udziały objęte przez podatnika w drodze wymiany udziałów dokonanej przed tą datą będą przedmiotem kolejnej transakcji dokonanej po 1 stycznia 2022 r., to obowiązek opodatkowania powstanie niezależnie od spełnienia dotychczasowych warunków neutralności wymiany udziałów.

W związku z tym, w przypadku nieuwzględnienia postulatu o całkowitym odstąpieniu od wprowadzenia ww. przepisów, IGCC zwraca uwagę na konieczność wprowadzenia przepisów przejściowych wskazujących, że nowe przepisy będą miały zastosowanie jeżeli do pierwszej transakcji, do której zastosowano przepisy o neutralności, doszło po wejściu w życie Nowelizacji.



Postulujemy również usunięcie art. 27 ust. 2aa ustawy o CIT nakładający na nierezydentów dokonujących transgranicznych fuzji lub podziałów składania zeznania CIT-8. Analogiczny obowiązek nie jest praktykowany przez inne jurysdykcje podatkowe.

#### **b) Wkład niepieniężny**

Projekt wprowadza do przepisu art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b dodatkowy warunek zachowania neutralności podatkowej wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Zgodnie z proponowanym brzmieniem przepisu, aport będzie nieopodatkowany tylko jeżeli spółka go otrzymująca przyjmie dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład. Projektowany przepis będzie zatem nakładał na podatnika (wnoszącego wkład) sankcję w postaci powstania obowiązku podatkowego, którego powstanie będzie w całości uzależnione od zachowania drugiej strony transakcji (otrzymującego wkład) już po przeprowadzeniu transakcji, na co podatnik w praktyce nie ma wpływu.

Może to doprowadzić do powstania podwójnej sankcji - dla wnoszącego i otrzymującego wkład. Po pierwsze, opodatkowana będzie wartość wkładu po stronie wnoszącego na podstawie projektowanego przepisu. Jak wynika z jego treści, opodatkowana będzie kwota stanowiąca pełną wartość przedmiotu aportu, bez względu na kwotę różnicy między wartością wynikającą z ksiąg podatkowych wnoszącego wkład, a wartością po jakiej otrzymujący wkład przyjął w swoich księgach wartość składników majątkowych (nawet jeżeli różnica ta będzie nieznaczna i będzie wynikać z niezawinionego błędu lub omyłki stron transakcji).

Już obecnie w ustawie o CIT istnieją przepisy zakładające kontynuację wyceny składników majątku przekazywanych spółce w ramach aportu przedsiębiorstwa lub ZCP oraz uniemożliwiające rozpoznanie przez wspólnika wyższego kosztu odpłatnego zbycia udziałów objętych za aport przedsiębiorstwa lub ZCP niż wartość podatkowa przekazywanych składników majątkowych. Planowane przepisy wprowadzają zatem zbędne superfluum.

Projekt przewiduje również wprowadzenie nowego przepisu art. 12 ust. 12a ustawy o CIT, zgodnie z którym jeżeli składniki majątku będące przedmiotem wkładu były przypisane do działalności prowadzonej poza Polską, to ciężar dowodu, że składniki te zostały poprawnie rozpoznane w księgach podatkowych otrzymującego wkład spoczywa na wnoszącym. Zdaniem IGCC, stanowi to przejaw nieuzasadnionego uzależnienia przez ustawodawcę powstania obowiązku podatkowego od zachowania drugiej strony transakcji, na które podatnik nie ma rzeczywistego wpływu. Zdaniem IGCC, obowiązujące obecnie przepisy (w tym m.in. art. 12 ust. 13 ustawy o CIT) zapobiegają unikaniu opodatkowania przy dokonywaniu wkładów niepieniężnych i umożliwiają organom podatkowym weryfikację ewentualnych nieprawidłowości.

Mając na uwadze powyższe, IGCC postuluje odstąpienie od wprowadzenia ww. zmian do ustawy o CIT.

#### **c) Pozostałe zmiany**

- Istotne wątpliwości budzi wprowadzenie w art. 7b ust. 1 nowego pkt 1a - zakres nowego unormowania wydaje się pokrywać z art. 7b ust. 1 pkt 1 lit m) co będzie zapewne powodem rozbieżności interpretacyjnych. Regulacja wymaga w tym zakresie doprecyzowania (nie wiadomo na tym etapie co było intencją ustawodawcy).

- Wzajemna relacja przepisów art. 12 ust. 1 pkt 8b i nowy pkt 8ba budzi istotne wątpliwości. Art. 12 ust. 1 pkt 8b) dotyczy przychodu wspólnika spółki dzielonej o ile majątek wydzielony, a w przypadku podziału przez wydzielenie również majątek pozostający w spółce dzielonej nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Wówczas przychodem jest wartość emisyjna przydzielonych temu wspólnikowi udziałów spółki przejmującej lub nowozawiazanej. Taka sama wartość przychodu została wskazana również w pkt 8ba) który dotyczy połączeń, ale również podziałów (bez zastrzeżenia co do tego czy majątek wydzielany stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa) przy czym przychód ma powstawać po stronie wspólnika „spółki przejmowanej w następstwie łączenia lub podziału podmiotów”. Zgodnie z kodeksem spółek handlowych w ramach podziału spółek nie występuje spółka przejmowana, występuje jedynie spółka dzielona, przejmująca i nowozawiazana. Nie wiadomo więc jak zastosować przepis w przypadku podziału spółek. W przepisie art. 12 ust 1 pkt 8ba) wydaje się również brakować zastrzeżenia dot. pkt 8b).
- Projektowane zmiany wprowadzają niespójną siatkę pojęciową, przykładowo przepisy w obecnym brzmieniu w art. 12 ust. 1 pkt 8c a także w ust. 4 pkt 3e i 3f odwołują się do "wartości majątku" a w proponowanym brzmieniu odwołują się kolejno do:
  - w art. 12 ust. 1 pkt 8c - "wartości rynkowej majątku"
  - w art. 12 ust. 4 pkt 3e i 3g - "wartości tych składników majątku"
  - w art. 12 ust. 4 pkt 3f przepis pozostaje bez zmian, wówczas odwołuje się do pojęcia - "wartości majątku".
- Co więcej, różnice w sformułowaniu przepisów w art. 12 ust. 1 i ust. 4 mogą w praktyce prowadzić do braku neutralności podziałów i połączeń, niezgodnie z Dyrektywą mergerową. Regulacja nie uwzględnia bowiem możliwości istnienia wartości firmy. Przepis art. 12 ust. 1 pkt 8c (oraz 8b) wskazuje, że przychodem spółki jest wartość rynkowa majątku, która może obejmować także wartość firmy. Tymczasem wyłączeniu z przychodów podlega wartość składników majątku przyjętych wg wartości podatkowych. Oznacza to efektywne opodatkowanie wartości firmy przejętej w ramach połączenia spółek, co w oczywisty sposób narusza Dyrektywę mergerową.
- Zmieniony art. 12 ust. 1 pkt 8c oraz nowy pkt 8d ustawy o CIT przewidują, że przychodem jest ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części nieprzewyższającej określonej wartości: w pkt 8c jest to wartość przyjęta dla celów podatkowych składników tego majątku, nie wyższa od wartości rynkowej tych składników, natomiast w pkt 8d - wartość emisyjna udziałów przydzielonych udziałowcom spółek łączonych lub spółki dzielonej. Przepisy wymagają więc zredagowania na nowo.
- Projekt przewiduje również nowe restrykcje dotyczące przeprowadzania wymiany udziałów dokonywanych w ramach więcej niż jednej transakcji. Zgodnie z proponowaną treścią art. 12 ust. 12 ustawy o CIT, regulacje dotyczące neutralności wymiany udziałów stosuje się również w przypadku, „gdy spółka nabywa udziały (akcje) od tego samego wspólnika w ramach więcej niż jednej transakcji w okresie nieprzekraczającym 6 miesięcy liczonych począwszy od miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich nabycie, jeżeli w wyniku tych transakcji są spełnione warunki określone w tym przepisie”. Ustęp 12 w dotychczasowym brzmieniu nie przewidywał zastrzeżenia, że nabycie musi nastąpić od tego samego wspólnika. Z uwagi na brak precyzyjnego sformułowania ustępu 12., organy podatkowe stosowały interpretację,

zgodnie z którą przepis ten odnosi się wyłącznie do transakcji z jednym wspólnikiem. W praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych wykształcił się jednak pogląd odrzucający taką wykładnię. Zdaniem sądów, wymiana udziałów dokonywana z kilkoma wspólnikami również może być neutralna podatkowo przy zachowaniu sześciomiesięcznego terminu. Niestety, nowelizowany przepis jest wyrazem przyjęcia przez projektodawcę niekorzystnej interpretacji, która nie miała oparcia w dotychczasowej treści przepisu, nie przyjęła się w praktyce orzeczniczej i utrudnia dokonywanie reorganizacji w grupach o bardziej rozproszonej strukturze właścicielskiej.

Mając na uwadze powyższe, IGCC postuluje odstąpienie od wprowadzenia ww. przepisów do ustawy o CIT.

## **XII. Przesyłanie ksiąg rachunkowych w terminie zeznania - art. 9 ust. 1c i 1d**

IGCC postuluje wykreślenie zmiany.

Ponadto, w przypadku braku uwzględnienia postulatu zaniechania nowelizacji, termin na przekazanie ksiąg elektronicznych powinien być dostosowany do terminów zatwierdzania sprawozdań finansowych. Wiele dużych spółek podlegających obowiązkowemu audytowi po 31 marca jest nadal w trakcie tych audytów, które często skutkują koniecznością ujęcia w księgach rachunkowych korekt audytowych. Na 30 czerwca księgi powinny już kompletnie zgodne z sprawozdaniem finansowym za dany rok.

Termin wejścia w życie nowych przepisów również budzi wątpliwości. W ocenie IGCC, realistycznie najwcześniej powinno to być 1 stycznia 2024 zamiast 2023. Rozszerzenie zakresu JPK\_KR będzie oznaczało bardzo duże zmiany w systemach księgowych. Obecnie większość dużych podatników dokonuje obliczeń CIT poza systemem księgowym np. w Excelu, właśnie z tego powodu, że dostosowanie systemu do wymogów kalkulacji CIT jest skomplikowane/czasochłonne/drogie, więc dłuższy czas na przygotowanie zmian w systemach ERP wydaje się niezbędny.

\*\*\*

IGCC wyraża zainteresowanie dalszymi pracami nad Projektem i chęć włączenia się w proces konsultacji.

Z poważaniem

Joanna Jaroch-Pszeniczna



Wicedyrektor

Międzynarodowa Grupa Iz Handlowych - International Group of Chambers of Commerce (IGCC) powstała w 2005 r. w celu stworzenia jednolitej platformy do komunikacji dla międzynarodowego środowiska przedsiębiorstw z władzami Rzeczypospolitej.



Obecnie IGCC skupia 17 izb Handlowych, które reprezentuje obecnie 23 kraje i ponad 2700 przedsiębiorstw, przedstawicieli najbardziej znaczących inwestorów zagranicznych na polskim rynku, zatrudniającym setki tysięcy osób.

W imieniu:

- AmCham (Amerykańska Izba Handlowa w Polsce)
- BBC (Belgijska Izba Gospodarcza)
- BPCC (Brytyjsko-Polska Izba Handlowa)
- CCIFP (Francusko-Polska Izba Gospodarcza)
- CCII (Włosko-Polska Izba Handlowo-Przemysłowa w Polsce)
- NPCC (Niderlandzko-Polska Izba Gospodarcza)
- PHIG Polsko-Hiszpańska Izba Gospodarcza)
- PICC (Polish-Israeli Chamber of Commerce)
- Polish Canadian Chamber of Commerce (PCCC)
- Polsko - Szwajcarska Izba Gospodarcza
- PPCC (Polsko - Portugalska Izba Gospodarcza)
- SPCC (Skandynawsko - Polska Izba Gospodarcza)

