Projekt z dnia 12.02.2013 r.

Uzasadnienie

I. Część ogólna

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą CIT", ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) zwanej dalej: „ustawą PIT", w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.), w ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.), w ustawie z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (Dz. U. Nr 179, poz. 1843 i z 2009 r. Nr 61, poz. 498), w ustawie z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz. U. z 2010 r., Nr 11, poz. 66 z późn. zm), w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1353, z późn. zm.) oraz w ustawie z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. Nr 96, poz. 615 z późn. zm.).

Zasadniczym celem projektowanej ustawy jest zapewnienie pełniejszej realizacji, wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP, zasady sprawiedliwości podatkowej w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Projekt nie przewiduje istotnych zmian w regulacjach dotyczących *stricte* zasad opodatkowania osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Zasada sprawiedliwości podatkowej i związana z nią zasada powszechności opodatkowania doznają uszczerbku we wszystkich tych sytuacjach, w których dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową", których podstawową cechą jest to, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji, czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Należy podkreślić, iż chodzi o działania, które formalnie są zgodne z obowiązującym prawem. Okoliczność ta nie zmienia jednak faktu, iż – w świetle wspomnianego art. 84 Konstytucji, a także dyrektywy spójności systemu podatkowego – nie są to sytuacje pożądane.

Po pierwsze wynika to z tego, iż przyznawanie określonych preferencji podatkowych, czy też wprowadzanie specjalnych zasad opodatkowania jest rolą ustawodawcy i stanowi przejaw kreowanej przez niego polityki podatkowej. Preferencje te powinny być aksjologicznie

uzasadnione, w szczególności powinny służyć realizacji innych wartości konstytucyjnych. Działania optymalizacyjne naruszają tę regułę. Po drugie nie jest tak, iż optymalizacja „dostępna" jest dla każdego. Ekonomiczna „opłacalność" tego typu działań wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia częstokroć znacznych kosztów obsługi całego procesu świadczonej przez wyspecjalizowane firmy. Na ich poniesienie mogą sobie pozwolić tylko podmioty duże np. międzynarodowe koncerny. Stawia to je tym samym w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych podatników.

Celem niniejszej nowelizacji jest zatem wyeliminowanie najbardziej jaskrawych przejawów, tak rozumianych, działań „optymalizacyjnych". Podstawą przyjętego w nowelizacji kierunku zmian przepisów podatkowych zmierzających do „uszczelnienia" systemu podatku dochodowego jest przekonanie o jego aksjologicznej słuszności, w kontekście przywołanych zasad konstytucyjnych. Niewłaściwe byłoby natomiast postrzeganie tych zmian – jedynie przez pryzmat możliwego do osiągnięcia efektu budżetowego – jako próby wprowadzenia przepisów ukierunkowanych wyłącznie na zwiększanie obciążeń podatkowych. Zwiększenie wpływów budżetowych jest oczywistą konsekwencją każdych działań zmierzających do „uszczelnienia" systemu podatkowego, jednakże samo wystąpienie takiego efektu nie podlega ocenie w kategoriach poprawności czy wadliwości proponowanych rozwiązań. Ocenie tej podlegają bowiem konkretne rozwiązania a nie skutek w postaci zwiększenia lub zmniejszenia ogólnego poziomu wpływów do sektora finansów publicznych. Punktem wyjścia dla przyjęcia takiej tezy jest właśnie art. 84 Konstytucji, z którego wynika powszechny obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego.

Za słusznością podjętych kroków zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego przemawia dodatkowo argument związany z redystrybucją środków publicznych. Zwiększone wpływy z tytułu podatku dochodowego od podatników unikających opodatkowania przy pomocy dostępnych schematów optymalizacyjnych dadzą możliwość pełniejszej realizacji prowadzonej przez państwo polityki gospodarczej. Dotyczy to w szczególności wszelkich działań mających na celu pobudzenie wzrostu gospodarczego i konkurencyjności podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Spodziewany pozytywny skutek w postaci zwiększonych wpływów budżetowych umożliwi sfinansowanie nowych rozwiązań podatkowych mających na celu wsparcie działań innowacyjnych, badań naukowych i prac rozwojowych podejmowanych przy współpracy jednostek naukowych.

Przyjęty w nowelizacji kierunek zmian wpisuje się ponadto w działania, jakie podejmowane były w ostatnich latach przez Ministra Finansów w celu wyeliminowania najbardziej rażących przejawów tzw. agresywnej „optymalizacji podatkowej" prowadzonej z wykorzystaniem schematów międzynarodowych. Działania te polegały w szczególności na:

- rewizji zawartych przez Rzeczypospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których przewidziana była możliwość fikcyjnego zaliczenia podatku pobieranego za granicą (tzw. klauzula *tax sparing*), tj. umów z Cyprem, Luksemburgiem, Czechami, Maltą, Singapurem i Malezją,

- wprowadzeniu w nowo zawieranych lub negocjowanych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul zapobiegających wykorzystywaniu postanowień umownych lub ograniczających ich stosowanie w przypadku tworzenia sztucznych struktur lub podejmowania transakcji, których jedynym celem jest skorzystanie z preferencji przyznawanych w tych umowach,

- dostosowaniu treści tych umów do aktualnego standardu OECD (np. umowy ze Szwajcarią, Kanadą, Islandią, Austrią, Belgią) oraz zawieraniu umów o wymianie informacji podatkowych z krajami i terytoriami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową.

Drugą grupę przepisów w ramach niniejszej nowelizacji stanowią zmiany mające na celu doprecyzowanie istniejących regulacji, a także wprowadzenie prawa wyboru przez podatników metody zaliczania odsetek od pożyczek do kosztów uzyskania przychodów. Zmiany te służą wyeliminowaniu istniejących lub potencjalnych wątpliwości związanych z aktualnym brzmieniem przepisów, których zmiany te dotyczą, a także dotychczasowym zakresem stosowania tych przepisów. Proponowane zmiany mają przyczynić się do zwiększenia pewności prawa. W tej grupie znajdują się również zmiany ukierunkowane na zapewnienie spójności pomiędzy obiema ustawami o podatku dochodowym, tam gdzie takie zróżnicowanie nie ma uzasadnienia merytorycznego.

Projektowana nowelizacja przewiduje:

1. włączenie spółek komandytowych (S.K.) i komandytowo-akcyjnych (S.K.A.) w zakres podmiotowy ustawy CIT;

2. wprowadzenie zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych w spółce europejskiej, spółdzielni europejskiej oraz zakładzie zagranicznym położonym na terytorium RP;

3. wyłączenie prawa do korzystania ze zwolnienia od podatku, w przypadku wypłat dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych podlegających odliczeniu w spółce wypłacającej (tzw. pożyczka partycypacyjna);

4. wprowadzenie przepisów wskazujących sposób określenia wartości przychodów i kosztów świadczeń w naturze;

5. wprowadzenie mechanizmu dobrowolnego przekazania 1% podatku CIT na rzecz jednostek naukowych w zakresie tworzenia innowacyjnych technologii i produktów, a także wprowadzenie rozwiązania polegającego na przesunięciu opodatkowania dochodu z tytułu wniesienia przez uczelnie wyższe, instytuty badawcze, a także osoby fizyczne (twórcy innowacyjni) do spółki wkładu niepieniężnego w postaci własności intelektualnej (np. patentu, praw autorskich, know-how) na okres 5 lat od dnia objęcia w ten sposób udziałów (akcji);

6. poprawę redakcji przepisów dot. niepodzielnego zysku;

7. doprecyzowanie przepisów w zakresie niedostatecznej kapitalizacji, w tym rozciągnięcie ich stosowania na powiązania pośrednie, a także wprowadzenie nowej, alternatywnej w stosunku do istniejącej, metody zaliczania odsetek od pożyczek do kosztów uzyskania przychodów;

8. doprecyzowanie przepisów dotyczących cen transferowych i dokumentacji podatkowej z nimi związanej;

9. doprecyzowanie przepisów określających dochód wspólnika spółki osobowej, jaki powstaje w wyniku jego wystąpienia z takiej spółki a także w wyniku likwidacji takiej spółki;

10. ujednolicenie stosowanych w ustawach PIT i CIT definicji pochodnych instrumentów finansowych oraz momentu powstania przychodu z ich realizacji;

11. ujednolicenie przepisów PIT i CIT w zakresie dotyczącym płatników zryczałtowanego podatku od dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych;

12. uaktualnienie listy podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 ustawy CIT w związku z wejściem w życie *dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich;*

13. doprecyzowanie przepisów w zakresie obowiązków informacyjnych wprowadzonych na podstawie *dyrektywy Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek*;

14. doprecyzowanie przepisów ustawy PIT i CIT w zakresie sposobu ustalenia kosztów uzyskania przychodów w przypadku umorzenia udziałów (akcji) otrzymanych w wyniku wymiany udziałów (akcji);

15. doprecyzowanie przepisów ustawy PIT i ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie ustalenia przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku wykorzystywanych w działalności gospodarczej;

16. doprecyzowanie przepisów PIT w zakresie opodatkowania kwot otrzymanych przez podmioty prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje te otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa;

17. wprowadzenie zastrzeżenia o niestosowaniu zwolnień podatkowych obejmujących odszkodowania (zadośćuczynienia) w odniesieniu do wynagrodzeń za ustanowienie służebności przesyłu.

18. objęcie zwolnieniem świadczeń mieszkaniowych otrzymanych przez żołnierzy zawodowych (art. 21 ust. 1 pkt 49 ustawy PIT);

19. zmianę redakcji art. 15 ust 4e ustawy CIT oraz art. 22 ust. 5d ustawy PIT regulujących datę poniesienia kosztu podatkowego;

20. ograniczenie prawa uznania za koszt podatkowy straty ze zbycia wierzytelności jedynie w kwocie netto, tj. bez podatku od towarów i usług (art. 16 ust 1 pkt 39 ustawy CIT i art. 23 ust. 1 pkt 34 ustawy PIT);

21. zmianę redakcji przepisów dotyczących „wymiany udziałów" (art. 12 ust. 4d ustawy CIT i art. 24 ust. 8a ustawy PIT);

22. wprowadzenie sankcji karnej skarbowej za naruszenie obowiązku złożenia sprawozdania finansowego, opinii i raportu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych;

23. zmianę charakteru prawnego świadczenia przyznanego stronie w wyniku uwzględnienia złożonej skargi na przewlekłość postępowania;

24. ograniczenie wysokości wpłat na fundusz szkoleniowy podlegających zaliczeniu do kosztów podatkowych;

25. ograniczenie zwolnienia dotyczącego dochodów uzyskanych z ubezpieczeń osobowych w przypadku umów ubezpieczeniowych mających charakter inwestycyjny (poliso-lokaty).

Jak wynika z powyższego zestawienia zmian, poza wprowadzeniem przepisów służących eliminacji mechanizmów wykorzystywanych w celu optymalizacji podatkowej i promocji innowacyjnej gospodarki projekt zawiera również przepisy dostosowujące prawo krajowe do prawa unijnego (pkt 12 i 13) oraz przepisy służące uzupełnieniu oraz doprecyzowaniu treści obecnie obowiązujących przepisów, celem ułatwienia ich stosowania w praktyce (częściowo pkt 7 oraz pkt 8 - 11, 13 – 21 i 23) oraz penalizację naruszenia obowiązku złożenia sprawozdania finansowego (pkt 22).

Ad. 1 Najbardziej istotna ze zmian przewidzianych w projekcie dotyczy problematyki S.K.A., w tym w szczególności kwestii określenia momentu, w którym akcjonariusz takiej spółki uzyskuje przychód.

Celem omówienia tej problematyki niezbędne jest przedstawienie wyjaśnień o bardziej ogólnym charakterze. Mianowicie, w Polsce obowiązuje klasyczny system opodatkowania dochodów spółek kapitałowych (spółek z o.o. i spółek akcyjnych). Polega on na tym, iż w przypadku dochodu uzyskiwanego z działalności prowadzonej przez te osoby prawne, ekonomicznie dochód taki podlega „dwupoziomowemu" opodatkowaniu. Opodatkowanie tego dochodu odbywa się początkowo tylko na poziomie spółki. Następnie, w przypadku efektywnego uzyskania przez udziałowca (akcjonariusza) tej spółki dochodu, w szczególności realizowanego poprzez wypłatę przez spółkę dywidendy, podatek dochodowy pobierany jest także od dochodów udziałowca (akcjonariusza).

Inaczej wygląda sytuacja w zakresie opodatkowania spółek nieposiadających osobowości prawnej (jawnych, partnerskich, komandytowych, komandytowo-akcyjnych oraz cywilnych). Przyjęte w polskim systemie podatkowym rozwiązanie zakłada podatkową transparentność spółek osobowych. W konsekwencji uzyskane z prowadzonej przez te spółki działalności dochody nie podlegają opodatkowaniu na poziomie spółki. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wspólnicy tych spółek. Jak bowiem wynika z art. 5 ust. 1 ustawy CIT przychody uzyskiwane przez spółkę osobową dla celów tego podatku podlegają uznaniu - proporcjonalnie do posiadanego przez każdego ze wspólników udziału w zyskach spółki osobowej - za przychody wspólnika i połączeniu z jego pozostałymi przychodami. Tożsama regulacja dotyczy kosztów uzyskania przychodów. Koszty, choć ekonomicznie ponoszone przez spółkę osobową, zgodnie z treścią art. 5 ust. 2 ustawy CIT stanowią koszty wspólników takiej

spółki i podlegają połączeniu z pozostałymi podatkowymi kosztami tych osób. Analogiczne zasady dotyczące podatkowego traktowania przychodów i kosztów spółek osobowych wynikają z treści art. 8 ustawy PIT z tą wszakże różnicą, iż dodatkowo w art. 5b ust. 2 tej ustawy ustawodawca określił, że jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, to również uzyskane z tytułu udziału w tej spółce przychody wspólnika będącego osobą fizyczną traktowane są jako przychody z działalności gospodarczej. Wspomnieć w tym miejscu należy, iż państwa takie jak Francja, Belgia, Włochy i Niemcy traktują S.K.A. jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych[1]. W konsekwencji takiego traktowania, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają, co do zasady zarówno dochody tych spółek, jak i dochody z tytułu udziału w ich zyskach.

Zasady transparentnego traktowania spółek osobowych (za wyjątkiem spółek osobowych uznawanych we własnym państwie za podatników podatku dochodowego) znajdują również odzwierciedlenie w przepisach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie bowiem z przyjętymi w tych umowach oraz w Komentarzu do Modelowej Konwencji OECD zasadami, osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym państwie będące wspólnikami spółek osobowych mających siedzibę w drugim państwie, traktuje się jako przedsiębiorców prowadzących w tym drugim państwie działalność poprzez położony w nim „zakład"[2].

Podkreślić należy, iż polskie przepisy podatkowe nie czynią żadnych wyjątków w zakresie zasad opodatkowania zarówno spółek niemających osobowości prawnej, jak i wspólników takich spółek. Zwracał zresztą na to uwagę również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 lipca 2010 r. (sygn. akt II FSK 3/10) w którym stwierdził: *„(...) podkreślić należy, że w przepisach prawa podatkowego, brak jest jakiegokolwiek przepisu, który stanowiłby podstawę stosowania wobec akcjonariusza SKA odmiennych zasad opodatkowania niż w stosunku do komplementariusza SKA oraz wspólników innych spółek niemających osobowości prawnej. (...) Sąd kasacyjny w orzekającym składzie uznaje za zasadny pogląd, że w konsekwencji przyjętego w sprawie stanowiska, co do opodatkowania dochodów akcjonariusza SKA jako dochodów z działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) odpowiednie zastosowanie znajdą przepisy art. 14 ust. 1 i art. 44 u.p.d.o.f., co oznacza, że podatnik osiągający dochody z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14, obowiązany jest bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy. Pogląd taki uzasadniony jest głównie tym, że skoro ustawa podatkowa nie różnicuje prawno-podatkowej sytuacji wspólników SKA, do akcjonariusza należy stosować takie same zasady w zakresie obowiązków podatkowych, jak do komplementariusza. (...) Podkreślić trzeba, iż przepisy prawa podatkowego stanowią autonomiczną całość, w stosunku do której inne regulacje prawne - w spornym przypadku przepisy Kodeksu spółek handlowych, w tym art. 126 K.s.h. (traktującego o odpowiednim stosowaniu do SKA przepisów dotyczących spółki komandytowej lub akcyjnej) mogą być traktowane jako przepisy szczególne tylko wówczas, gdy prawo podatkowe tak stanowi.".*

---

[1] w Niemczech S.K.A. posiada osobowość prawną i jest spółką kapitałową

[2] por. raport Komitetu Podatkowego OECD z 1999 r. na temat Stosowania Modelowej Konwencji Podatkowej do Spółek Osobowych

Ostatecznie w orzecznictwie przeważył jednakże pogląd przeciwny, zaprezentowany w uchwale przyjętej w składzie 7 sędziów przez NSA w dniu 16 stycznia 2012 r., sygn. II FPS 1/11. W uchwale tej stwierdzono, iż „*w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.)*". W konsekwencji, zdaniem składu orzekającego, który wydał uchwałę, akcjonariusz nie jest zobowiązany do odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w trakcie bieżącej działalności spółki (uwzględniania na bieżąco w swoim rachunku podatkowym jej przychodów i kosztów). Obowiązek wpłacenia zaliczki przez akcjonariusza powstaje jedynie w miesiącu faktycznego otrzymania przez niego przychodu z podziału zysku lub w przypadku otrzymania „dywidendy" zaliczkowej w trakcie roku („zaliczka sporadyczna"). Stanowisko to jest obecnie powszechnie akceptowane przez sądy administracyjne. Ponadto w uzasadnieniu powyższej uchwały Sąd stwierdził m.in. że posiadanie przez akcjonariusza akcji w S.K.A. nie jest prowadzeniem działalności gospodarczej, co przesądza, iż uzyskany przez niego dochód z tytułu udziału w zysku takiej spółki nie jest dochodem z działalności gospodarczej.

Uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. w istotny sposób czyni wyłom w przedstawionej powyżej systematyce opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskiwanych z działalności prowadzonej przez spółki nieposiadające osobowości prawnej. Przede wszystkim przyjęcie, iż akcjonariusz uzyskuje przychód podatkowy dopiero w momencie faktycznego wypłacenia mu udziału z zysku (ewentualnie w dacie podjęcia uchwały o podziale i wypłacie zysku) – a nie w momencie uzyskania przychodu przez S.K.A. –powoduje, iż przychody i koszty generowane w toku prowadzonej działalności gospodarczej na poziomie S.K.A. w części przypadającej na akcjonariusza nie są opodatkowane zaliczkowo w trakcie roku podatkowego, a w razie niewypłacenia akcjonariuszowi zysku spółki – także po jego zakończeniu. Daje to w praktyce akcjonariuszom tej spółki możliwość odraczania opodatkowania w dłuższym horyzoncie czasowym. Działanie to nie byłoby negatywne z punktu widzenia budżetu tylko wówczas, gdy S.K.A. wykazywałaby stratę. *De facto* w wyniku przyjęcia przez orzecznictwo poglądu wyrażonego w omawianej uchwale wąskiej grupie podatników, tj. akcjonariuszom S.K.A. przyznana została preferencja podatkowa pozwalająca na nieopodatkowanie, generowanego na poziomie S.K.A. (będącej przedsiębiorcą na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej), dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej przez tą spółkę – do czasu wypłaty akcjonariuszowi zysku takiej spółki. Przyznanie takiej preferencji stawia tę grupę podatników w sytuacji uprzywilejowanej zarówno w stosunku do komplementariuszy S.K.A., jak i wspólników innych spółek osobowych. Budzi to wątpliwości natury konstytucyjnej w świetle wspomnianej na wstępie zasady sprawiedliwości podatkowej.

O atrakcyjności tej preferencji świadczy dynamiczny wzrost liczby działających w Polsce S.K.A. (por. OSR). Jest to instrument wykorzystywany przez wszystkie kategorie podmiotów, niezależnie od ich wielkości. Z tej formy optymalizacji korzystają np. spółki publiczne (w

ramach grupy kapitałowej). Jest ona szczególnie popularna wśród podmiotów z branży deweloperskiej, finansowej i doradczej. Wspólnikami S.K.A. są także podmioty zagraniczne.

Powyższe argumenty uzasadniają konieczność ingerencji ustawodawcy w zakresie omówionego zagadnienia. Wobec tego, proponuje się objąć S.K.A. zakresem podmiotowym ustawy CIT. W konsekwencji spółka ta stałaby się, podobnie jak ma to miejsce w innych krajach, podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Rozwiązanie to przywróci, zaburzoną w sposób opisany powyżej, równowagę w opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej. Zmiana ta wymaga dostosowania treści ustawy CIT i PIT, w sposób uwzględniający nowy podatkowy status S.K.A. oraz wprowadzenia stosownych przepisów przejściowych i dostosowujących (przepisy te zostaną omówione w części szczegółowej uzasadnienia).

Konsekwencją nadania S.K.A. podmiotowości na gruncie ustawy CIT, jest wprowadzenie dwóch poziomów opodatkowania dochodu wypracowanego przez tą spółkę – podobnie, jak ma to miejsce w odniesieniu do pozostałych spółek-podatników podatku CIT, tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej. Wspólnicy S.K.A., tj. zarówno jej akcjonariusz, jak i komplementariusz zostaną opodatkowani od faktycznie uzyskanego przez nich dochodu z uczestnictwa w zysku takiej spółki. W przypadku jednak wypłaty zysku na rzecz komplementariusza przyznane zostanie mu prawo do odliczenia od podatku naliczonego od wypłat z zysku kwoty podatku zapłaconego przez S.K.A. od własnych dochodów, w części w jakiej zapłacony przez S.K.A. podatek ekonomicznie obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk tej spółki. Żaden z nich nie będzie zatem opodatkowany „na bieżąco" z tytułu prowadzonej przez S.K.A. działalności gospodarczej. Jak wspomniano opodatkowanie z tego tytułu będzie bowiem następowało na poziomie samej spółki.

Projekt przewiduje również przyznanie podmiotowości prawno-podatkowej spółce komandytowej czego skutkiem będzie zrównanie sytuacji wspólników tej spółki z przewidzianą w projekcie ustawy zmieniającej sytuacją wspólników S.K.A. Opodatkowanie tej spółki podatkiem dochodowym stanowić będzie wyraz realizacji w pełniejszym wymiarze zasady równości wobec prawa podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji. Wprawdzie uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2012 r, dotyczyła wyłącznie statusu akcjonariuszy S.K.A., to jednak sytuacja prawna komandytariuszy S.K. na gruncie prawa handlowego i podatkowego jest zbliżona do tej jaką posiadają akcjonariusze w S.K.A. Istnieje zatem realne ryzyko przeniesienia ciężaru obecnie wykorzystywanych schematów optymalizacyjnych ze spółek komandytowo-akcyjnych na spółki komandytowe. Komplementariusz S.K. będzie natomiast opodatkowany tak jak komplementariusz w S.K.A.

Ad. 2 Obecnie obowiązujące przepisy ustawy CIT nie regulują w sposób szczególny kwestii ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w związku ze zmianą siedziby przez Spółkę Europejską (na podstawie art. 8 ust. 1 *rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001)*), jak również skutków późniejszego zbycia składników majątku nabytych oraz amortyzowanych w krajach, w których spółka europejska posiadała dotychczas siedzibę. Przewidziane w rozporządzeniu Rady prawo do zmiany siedziby

prowadzenia działalności bez konieczności jej uprzedniej likwidacji w dotychczasowym kraju siedziby (zasada kontynuacji), nie powinno już na gruncie obecnie obowiązujących przepisów skutkować ustalaniem wartości początkowej środków trwałych w oderwaniu od poniesionych przez podatników rzeczywistych kosztów ich nabycia, poprzez odwołanie do wartości rynkowej przenoszonych na terytorium RP składników majątku. W przeciwnym razie prowadzić to mogłoby do wielokrotnego pomniejszania podstaw opodatkowania obliczanych na podstawie przepisów różnych systemów prawnych o koszty nabycia tych samych środków trwałych.

Analogiczny problem występuje w przypadku Spółdzielni Europejskich funkcjonujących na podstawie *rozporządzenia Rady 1435/2003 z 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (Dz. Urz. UE L 207 z 18.08.2003)* oraz przedsiębiorstw przenoszących składniki majątku podlegające amortyzacji do położonych w Polsce zakładów zagranicznych.

W związku z powyższym proponuje się jednoznaczne wskazanie w treści ustawy CIT (a ustawy PIT wyłącznie w zakresie dotyczącym zagranicznego zakładu) sposobu ustalenia wartości początkowej stanowiącej podstawę amortyzacji tych składników majątku oraz kosztów uzyskania przychodów w przypadku ich odpłatnego zbycia. Zmiana przepisu przesądzi, że prawo do pomniejszania podstawy opodatkowania organiczone jest wyłącznie do kosztów nabycia amortyzowanego składnika majątku dotychczas nieodliczonych, tj. w czasie dotychczasowego funkcjonowania spółki europejskiej i spółdzielni europejskiej lub przedsiębiorcy zagranicznego, na podstawie przepisów podatkowych tych państw, w których podmioty te prowadziły działalność. Tak ustalona wartość początkowa składników majątku nie może być jednak wyższa od ich wartości rynkowej.

Ad. 3 Z preambuły[3] do *dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (poprzednio: 90/435/EWG)*, implementowanej do CIT w art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4, wynika, że celem zwolnienia z opodatkowania dywidend wypłacanych pomiędzy podmiotami powiązanymi, jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania zysków wypłacanych przez spółkę zależną (pochodzących z dochodów opodatkowanych na poziomie spółki zależnej) spółce dominującej, tak prawnego, jak i ekonomicznego. Istota regulacji przewidzianej w dyrektywie sprowadza się zatem do zniesienia podatku u źródła, pobieranego przez państwo siedziby spółki zależnej (podwójne opodatkowanie w sensie prawnym) oraz zapewnienia nieopodatkowania dochodu otrzymanego przez spółkę dominującą, podlegającego łączeniu z pozostałymi dochodami tej spółki, opodatkowanymi w państwie jej siedziby (podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym). Celem przyjęcia takiej konstrukcji było dążenie do stworzenia spółkom działającym w różnych państwach członkowskich warunków tożsamych z warunkami, w jakich działają spółki tego samego państwa członkowskiego (celem wzmocnienia rozwoju jednolitego rynku). Podstawę ku temu stanowiło przekonanie prawodawcy unijnego, iż przepisy podatkowe regulujące stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw

[3] zob. motyw 1, 3 i 11 preambuły

członkowskich, znacznie się między sobą różnią i są mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego. Współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego. Konsekwencją stosowania zapisów dyrektywy miało być zatem opodatkowanie dochodu z prowadzonej przez dane przedsiębiorstwo działalności wyłącznie na jednym poziomie, tj. w państwie jego siedziby.

Należy zwrócić uwagę, iż w przeciwieństwie do innych przepisów wprowadzających prawo UE do krajowego porządku prawnego, art. 20 ust. 3 ustawy CIT dotyczy wyłącznie zdarzeń transgranicznych. Pozwala to na przyjęcie założenia o pełnej spójności celów, jak i zakresu regulacji zmienianej ustawy oraz ww. dyrektywy 2011/96/UE.

Powyższe wskazuje, iż dyrektywa nie zmierzała do podwójnego nieopodatkowania dochodu. Pomimo jednak, nie budzącego wątpliwości celu wprowadzenia tego typu regulacji i obowiązku dokonywania wykładni prowspólnotowej przepisów, oznaczającej powinność interpretacji prawa krajowego w świetle tekstu oraz celu dyrektywy, po to by urzeczywistnić jej postanowienia (por. TS UE w wyroku z dnia 13 listopada 1990 r. C-106/89 Marleasing SA/La Comercial), polskie orzecznictwo administracyjne potwierdza prawo do korzystania ze zwolnienia dywidend w przypadku, gdy wypłacane przez spółkę zależną „zyski" podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania spółki zależnej w państwie źródła.

W wyroku NSA z dnia 29 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 942/10 (potwierdzającym wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1257/09) skład orzekający zakwestionował stanowisko organu podatkowego i stwierdzając spełnienie przesłanek zwolnienia przewidzianych w art. 20 ust. 3 ustawy CIT wskazał, iż *„(...) W sytuacji więc, kiedy Spółka (...) domagała się potwierdzenia, że przychód z Akcji Uprzywilejowanych zwolniony jest od opodatkowania według polskiej ustawy podatkowej, jako dywidenda lub inny przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (niezależnie od podatkowego sposobu traktowania go przez władze podatkowe Luksemburga), to kwota "kumulatywnej dywidendy" (stanowiąca część dywidendy wypłacanej akcjonariuszom z tytułu posiadania Przymusowo Umarzalnych Akcji Uprzywilejowanych w kapitale zakładowym spółki luksemburskiej, obliczana w pierwszej kolejności i pomniejszająca kwotę zysku do podziału przez akcjonariuszy na zasadach ogólnych, wypłacana jedynie w sytuacji, gdy spółka luksemburska osiągnie zysk i wyłącznie na podstawie uchwały o podziale tego zysku) – będzie spełniać przesłanki do zwolnienia na podstawie art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych."*

Wykładnia ta prowadzi do podważenia sensu przywołanych dyrektyw, które zamiast rozwiązywać istniejące trudności doprowadziłyby do uprzywilejowania transakcji transgranicznych względem sytuacji „czysto" krajowych. Zatem sytuacje, w których ma miejsce nieopodatkowanie zysków podatkiem dochodowym przez państwo źródła, zastosowanie zwolnienia dochodów z tytułu podziału zysków skutkowałyby nie tyle zniesieniem podwójnego opodatkowania tych dochodów, ile ich podwójnym nieopodatkowaniem.

W ślad za innymi krajami UE, takimi jak Austria i Włochy, zasadne jest wprowadzenie do polskiego porządku prawnego przepisu wyłączającego, w sposób jednoznaczny, prawo do

korzystania ze zwolnienia w opisanej wyżej sytuacji. Celem wprowadzenia dodatkowego warunku skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych byłaby eliminacja zjawiska podwójnego nieopodatkowania świadczeń przekazywanych polskim rezydentom przez spółki powiązane, mające siedzibę w państwie należącym do EOG.

Proponowane regulacje odnoszą się wyłącznie do przepisów ustawy CIT i nie wymagają dokonywania zmian w przepisach innych ustaw.

Ad. 4 Przyczyną podjęcia kwestii ustalania wartości przychodów i kosztów świadczeń w naturze jest kształtująca się niekorzystnie dla organów podatkowych linia orzecznicza sądów administracyjnych w sprawach dotyczących m.in. skutków podatkowych występujących po stronie spółki w związku z dokonaną przez nią wypłatą dywidendy w formie rzeczowej. Sądy administracyjne przyjmują mianowicie, iż forma wypłacanej dywidendy pozostaje bez wpływu na skutki podatkowe przekazania tych świadczeń po stronie spółki wypłacającej. Oznacza to, że zarówno w przypadku dywidendy wypłacanej w formie pieniężnej, jak i niepieniężnej nie można, zdaniem sądów uznać, że po stronie spółki wypłacającej dywidendę powstanie jakiekolwiek przysporzenie, a rozróżnianie skutków podatkowych w zależności od formy wypłaty świadczenia jest nieuprawnione. Tak uznał m.in. WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 7 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Po 98/11, w którym stwierdził, że *„(...) Nie można podzielić w ocenie Sądu stanowiska organu, że powstanie obowiązku podatkowego z dywidendy po stronie spółki wypłacającej uzależnione będzie od formy wypłaconej dywidendy (...) podkreślić należy, że przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest dochód, czyli określone przysporzenie. Dywidenda ze swej istoty generuje dochód po stronie wspólnika, ponieważ to wspólnik uzyskuje poprzez wypłatę dywidendy określone przysporzenie i prawo wprost reguluje kwestię opodatkowania dochodu z dywidendy po stronie wspólnika. Sąd nie dopatruje się podstaw do przyjęcia (...), że poprzez wypłatę dywidendy w formie niepieniężnej (rzeczy ruchomych bądź nieruchomości) spółka uzyska dochód z odpłatnego zbycia rzeczy. Ustawodawca co prawda przyjął na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych otwarty katalog źródeł przychodów, stanowiąc w art. 12 ust. 1 u.p.d.p., że przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności wartości wymienione w punktach 1-10, nie oznacza to jednak że tym katalogiem objęto również wypłatę dywidendy w postaci nieruchomości bądź rzeczy ruchomych."*

Podobne stanowisko zajęły składy orzekające m. in. w wyrokach: WSA w Kielcach z dnia 25 marca 2010 r. sygn. akt I SA/Ke 120/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1384/10), WSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Wa 374/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 14 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1673/10), WSA we Wrocławiu z dnia 23 lutego 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 1461/10, WSA w Poznaniu z dnia 3 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Po 912/10 (potwierdzony wyrokiem NSA z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 1260/11) czy WSA w Gliwicach z dnia 20 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/GL 1171/11.

Należy zauważyć, że akceptacja przywołanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych skutkuje brakiem opodatkowania uzyskanego przez spółkę wypłacającą dywidendę dochodu z tytułu, przyrostu wartości majątku zbywanego innemu podmiotowi (tzw. „ciche rezerwy") i bez uzasadnionej ekonomicznie i prawnie przyczyny różnicuje skutki podatkowe, jakie u podatników podatku dochodowego związane są z odpłatnym zbyciem posiadanych składników majątkowych. Przyjęcie przez sąd stanowiska prezentowanego przez podatników skutkuje tym, iż przekazanie dywidendy w formie rzeczowej stało się dogodnym instrumentem optymalizacji podatkowej i unikania opodatkowania dochodów uzyskiwanych z tytułu zbywania składników majątkowych.

Jednocześnie wskazać należy również na wydane wyroki sądów administracyjnych potwierdzające wprost lub pośrednio słuszność stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe, co do zrównania wypłaty dywidendy rzeczowej, wypłaty wynagrodzenia z tytułu umorzenia udziałów (akcji) oraz innych zdarzeń opartych na cywilistycznej koncepcji *datio in solutum* z odpłatnym zbyciem rzeczy lub praw majątkowych.

I tak w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 28 października 2009 r., sygn. akt I SA/Ol 609/09 skład orzekający uznał iż „(...) rację należy przy tym przyznać organowi, iż przeniesienie własności udziałów winno być traktowane podatkowo jak ich zbycie. Skarżąca uzyska więc przychód z odpłatnego zbycia praw majątkowych (art.14 u.p.d.o.p.)". Wskazać w tym zakresie należy także na następujące wyroki: wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1220/10, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 października 2011, sygn. akt I SA/Po 591/11, wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2677/10.

W związku z powyższym proponuje się wprowadzenie przepisów precyzujących wysokość oraz moment powstania przychodów i kosztów po stronie podatnika wykonującego - tytułem spłaty ciążącego na nim zobowiązania - świadczenie niepieniężne (rzeczowe) na rzecz kontrahenta, jak również określających zasady ustalania wartości otrzymanych przez drugą stronę transakcji składników majątku, jaką podmiot ten uwzględnić może w swoich kosztach uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia przedmiotu świadczenia. Pozwoli to na wyeliminowanie nie tylko problemu, który powstał w związku z wypłatą dywidendy w formie rzeczowej, ale także innych wątpliwości związanych z opodatkowaniem wypłacanych w formie rzeczowej wynagrodzeń za umorzone udziały, certyfikatów inwestycyjnych oraz jednostek uczestnictwa wydawanych w zamian za udziały (akcje). Zmiana legislacyjna doprecyzuje w ustawie CIT kwestię skutków podatkowych regulowania zobowiązań poprzez wykonanie świadczenia niepieniężnego. Obecnie przychód z tego tytułu wywodzony jest z otwartego katalogu przychodów określonego w art. 12 ust. 1 ustawy CIT.

Ad. 5 Jednym z głównych celów ustawy zmieniającej jest stworzenie prawnego i finansowego impulsu dla rozwijania współpracy pomiędzy sektorem przedsiębiorców a jednostkami naukowymi.

W ciągu ostatnich lat, w ramach reform nauki i szkolnictwa wyższego wdrożono wiele rozwiązań mających na celu modernizację sektora polskiej nauki (wzrost znaczenia trybu konkursowego, otwarcie na współpracę międzynarodową, wspieranie rozwoju młodych kadr naukowych, wsparcie procesu patentowania wyników badań, możliwość utworzenia przez tzw.

uczelnie tzw. spółki celowej w celu komercjalizacji wyników badań naukowych i prac rozwojowych itp.), ale dotychczas nie skonstruowano mechanizmu będącego bezpośrednią zachętą ze strony państwa do bardziej intensywnej współpracy pomiędzy środowiskiem naukowym i przedsiębiorcami, która przynajmniej w pierwszym implementacyjnym okresie, nie będzie się wiązała z koniecznością inwestowania przez przedsiębiorców środków własnych z wypracowanego zysku. Docelowo nakłady te powinny znacząco przewyższyć kwoty wynikające wprost z proponowanego w niniejszym rozwiązaniu „odpisu" i zbliżyć się do modelu zaproponowanego w projekcie Długookresowej Strategii Rozwoju Kraju.

Mechanizm dobrowolnego przekazania 1% podatku dochodowego od osób prawnych stworzy finansową zachętę dla jednostek naukowych do promowania swojej oferty naukowej wśród przedsiębiorców, natomiast przedsiębiorcom wskaże interesujące, innowacyjne obszary zaangażowania.

Pomimo notowanego w ostatnich latach stałego wzrostu nakładów na sferę nauki, cechą charakterystyczną dla Polski, tak jak i innych krajów po przeobrażeniach ustrojowych jest jego osiąganie przede wszystkim w drodze zaangażowania budżetu państwa.

Proponowane rozwiązanie powinno stanowić jeden z czynników wzmacniania więzi sektora przedsiębiorstw ze sferą nauki, a w konsekwencji może przyczynić się do zmiany struktury nakładów na sferę B+R i osiągnięcia wskaźników zbliżonych do średniej dla krajów OECD i Unii Europejskiej wynoszących odpowiednio ponad 60% i ponad 50% udziału środków pozabudżetowych.

Aktualnie w Polsce jedynie ok. 30% nakładów stanowią środki przedsiębiorstw, co niekorzystnie wyróżnia nasz kraj na tle innych państw wysokorozwiniętych.

Wśród barier dla wzrostu innowacyjności naszego kraju i współpracy sektora uczelni i biznesu należy zwrócić uwagę na aspekty o charakterze społecznym. W Polsce przedsiębiorcy często nie tylko nie wiedzą jak nawiązać współpracę z jednostkami naukowymi zainteresowanymi komercjalizacją wyników badań, ale wielu przedsiębiorców nie planuje podjęcia takiej współpracy.

Istotą zmian w opisanym zakresie jest wprowadzenie możliwości złożenia przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych wniosku o przekazanie 1% podatku na rzecz wybranej przez siebie jednostki naukowej.

W ustawach o podatku dochodowym CIT i PIT proponuje się ponadto odroczenie opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci np. patentu i innych praw określonych w ustawie o własności przemysłowej, praw autorskich, know-how, licencji od tych praw (komercjalizowanej własności intelektualnej). Proponowane w tym zakresie regulacje utrzymują zasadę opodatkowania przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny, wprowadzając przy tym jednak zasadę odroczenia opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej, na okres maksymalnie 5 lat od dnia uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji).

Preferencja polegająca na odroczeniu opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia komercjalizowanej własności intelektualnej przez podmiot komercjalizujący dotyczyć będzie wkładów wnoszonych przez uczelnie wyższe, PAN, instytuty badawcze, spółki utworzone z udziałem tych podmiotów oraz osoby fizyczne.

Projektowane rozwiązania odnoszą się wyłącznie do sytuacji wnoszenia danej własności intelektualnej w drodze aportu do specjalnej spółki kapitałowej mającej ją komercjalizować. Inne transakcje jak np. sprzedaż zostały pominięte z uwagi na przyjęcie, iż skoro doszło do zbycia danej własności intelektualnej to tym samym podmiot komercjalizujący uzyskał wpływy finansowe, które pozwalają na bieżące rozliczenie podatku. Ponadto, projektowane rozwiązania dotyczą wyłącznie wąskiego katalogu praw własności intelektualnej oraz know-how. Takie zawężenie ma na celu promowanie rozwiązań, które aktualnie mają największy potencjał innowacyjny.

Ad. 6 W przepisach ustawy PIT oraz ustawy CIT, w katalogu dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych ustawodawca określił, iż za takie przychody uważać się będzie również – w razie przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową – wartość niepodzielonych zysków przekształcanej spółki kapitałowej. Powyższe sformułowanie jest jednak rozbieżnie interpretowane przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Zdaniem bowiem organów podatkowych pojęcie to obejmuje te zyski przekształcanej spółki kapitałowej, które w świetle treści przepisów kodeksu spółek handlowych mogły zostać przeznaczone do podziału pomiędzy wspólników takiej spółki, lecz podzielone na tych wspólników nie zostały (a zasiliły np. kapitały rezerwowe czy zapasowe spółki). Z kolei w orzecznictwie sądowym przeważa pogląd, iż pojęcie to nie obejmuje zysków spółki kapitałowej, jakie nie zostały podzielone na jej wspólników, lecz zasiliły kapitały lub fundusze takiej spółki (np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18.05.2012 r. – sygn. akt I SA/Wr 209/12). Wykładnia omawianego przepisu dokonana przez sądy jest niezgodna z intencją ustawodawcy wyrażoną w treści uzasadnienia do ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1316 z późn. zm.). W uzasadnieniu tym wyraźnie wskazano, iż „umowa spółki może przewidywać inny (niż wypłata dywidendy – przyp. aut.) sposób podziału zysku np. przeniesienie go do kapitału zapasowego lub innego funduszu celowego, przeznaczenie na pokrycie straty lub na działalność inwestycyjną. Środki zgromadzone na tych funduszach to przysługująca wspólnikom, a niepodzielona i niewypłacona dywidenda." Celem zatem usunięcia wątpliwości czy przepis ten obejmuje zyski wyłączone od podziału między wspólników i przeznaczone na zasilenie funduszy lub kapitałów osoby prawnej, czy tylko zyski podzielone, lecz wspólnikom takim niewypłacone, proponuje się nadanie tym przepisom nowego brzmienia, z którego jednoznacznie wynikać będzie, iż zakresem tego przepisu objęte są uzyskane przez spółkę zyski, które nie zostały wypłacone jej wspólnikom, w tym te które zasiliły inne, niż kapitał zakładowy, kapitały (fundusze) spółki.

Ad. 7 Finansowanie dłużne prowadzenia działalności gospodarczej jest jednym z istotniejszych czynników zwiększających koszty takiej działalności. Sytuacje, w których podmiot

dominujący wyposaża podmiot zależny w majątek niewspółmiernie niski w stosunku do zakresu prowadzonej przez podmiot zależny działalności, i działalność tego podmiotu finansuje pożyczkami (udzielanymi mu bezpośrednio bądź pośrednio), poza kwestiami związanymi z bezpieczeństwem obrotu gospodarczego, mają również bardzo istotny wymiar fiskalny. W związku z powyższym, od 1 stycznia 1999 r. w przepisach ustawy CIT zawarte zostały regulacje o tzw. „niedostatecznej kapitalizacji" *(ang. thin capitalisation rules)* częściowo ograniczające niekorzystne fiskalne skutki finansowania dłużnego podatnika przez podmioty z nim powiązane.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, w przypadku pożyczek (kredytów) udzielonych podatnikowi przez podmiot posiadający w kapitale podatnika minimum 25% udziałów (akcji) lub przez podmiot, w którym wspólnik taki posiada minimum 25% udziałów (akcji), wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów podlegają odsetki od takiej pożyczki, w części, w jakiej kwota zadłużenia podatnika wobec określonej grupy bezpośrednio z nim powiązanych podmiotów przekracza trzykrotną wartość jego kapitału zakładowego.

Wskazać należy iż w momencie wejścia w życie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji brak było w polskim systemie prawnym regulacji wynikających z dyrektyw unijnych, które zwalniają z opodatkowania dywidendy oraz (od 1 lipca 2013 r.) odsetki wypłacane pomiędzy spółkami powiązanymi, mającymi siedzibę w różnych państwach członkowskich UE.

Stąd też ograniczenie stosowania przepisów o niedostatecznej kapitalizacji tylko do pożyczek udzielanych przez podmioty z podatnikiem bezpośrednio powiązane – z uwagi na ograniczone korzyści podatkowe, jakie wiązały się z pożyczkami udzielanymi przez podmioty pośrednio powiązane - wydawało się w owym czasie systemowo uzasadnione.

Praktyka obrotu gospodarczego, zmiany w prawie podatkowym dostosowujące prawo krajowe do prawa unijnego, doświadczenia administracji podatkowej oraz rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazują jednak, iż przepisy te wymagają doprecyzowania i uzupełnienia co do zakresu podmiotów powiązanych, od których udzielane podatnikowi pożyczki podlegają tej regulacji. Dlatego też proponuje się, aby przepisami tymi objęte zostały nie tylko podmioty powiązane ze sobą w sposób bezpośredni lecz również powiązane w sposób pośredni, tj. podmioty posiadające w kapitale podatnika oraz w kapitale podmiotu udzielającego podatnikowi pożyczki udział pośredni wynoszący minimum 25% udziałów (akcji). Jednocześnie, do wyliczenia wysokości „udziału pośredniego" zastosowanie znajdowałyby zasady ustalania udziału pośredniego stosowane na potrzeby przepisów o cenach transferowych.

Celem wyeliminowania istniejących w orzecznictwie wątpliwości interpretacyjnych w przepisach tych doprecyzowaniu podlega zapis dotyczący sposobu wyliczania tej części odsetek, która na mocy tej regulacji podlega wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów. Ponadto poprzez zdefiniowanie pojęcia „zadłużenie" przesądzono, że nie jest ono ograniczone tylko do zadłużenia podatnika z tytułu pożyczek (na rozbieżności w piśmiennictwie w tym zakresie wskazywał m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 03.12.2010 r. - sygn. akt III SA/Wa 2365/10).

Wskazane przepisy odnoszą się do wszystkich spółek, będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A. oraz zagranicznej spółki osobowej, a także do spółdzielni.

Proponowane wyżej zmiany odnoszą się wyłącznie do przepisów ustawy CIT i nie wymagają dokonywania zmian w przepisach innych ustaw. Dodano jedynie odpowiedni przepis przejściowy (który zostanie omówiony w części szczegółowej).

Niezależnie od zaproponowanych wyżej zmian projekt przewiduje rozwiązanie alternatywne w stosunku do obecnie obowiązujących przepisów o niedostatecznej kapitalizacji. W przypadku uznania przez podatnika (będącego spółką lub spółdzielnią), że obecne zasady oparte na relacji między kapitałem zakładowym a zadłużeniem wobec podmiotów powiązanych nie odpowiadają specyfice prowadzonej działalności gospodarczej i przez to wypaczają otrzymany wynik podatkowy, będzie miał on prawo wyboru rozwiązania wyznaczającego maksymalny poziom odliczania odsetek poprzez odwołanie do określonego procentu ujętych w sprawozdaniu finansowym aktywów bez konieczności ustalania zadłużenia w stosunku do podmiotów powiązanych i niezależnie od wysokości posiadanego kapitału zakładowego.

Przepisy wyznaczające limit odsetek podlegających zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przez podatników prowadzących działalność gospodarczą pozwalają na weryfikację dla celów podatkowych poziomu dopuszczalnego zadłużenia przedsiębiorstwa w sposób wiarygodny, szybki i łatwy, bo w oparciu o dane dostępne w księgach rachunkowych każdego podatnika. Stwierdzenie istnienia odsetek nie mieszczących się w ustawowym limicie świadczyć będzie w sposób pośredni o występowaniu zadłużenia nieodpowiadającego zakresowi (zyskowności) prowadzonej działalności i ryzyku nieuzasadnionego obniżenia przy jego pomocy podstawy opodatkowania. Jednocześnie spełnienie zadość wymogom wynikającym z treści tych przepisów zwalniać będzie podatnika z obowiązku ustalania zadłużenia w relacjach z podmiotami powiązanymi na podstawie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji.

Propozycja odmiennego podejścia do problemu nadmiernego obniżania podstawy opodatkowania przy wykorzystaniu zewnętrznych źródeł finansowania stanowi odzwierciedlenie zmian jakie zachodzą w odniesieniu do tej materii na arenie międzynarodowej, w tym w szczególności w Unii Europejskiej. Zgodnie z Rezolucją Rady z dnia 8 czerwca 2010 r. w sprawie koordynacji zasad dotyczących kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych i niedostatecznej kapitalizacji w Unii Europejskiej (2010/C 156/01) przy ustalaniu zasad dotyczących niedostatecznej kapitalizacji zaleca się stosowanie kryterium odwołującego się do zysku operacyjnego przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) lub zysku przed potrąceniem odsetek od zaciągniętych kredytów, podatków i amortyzacji (EBITDA). W okresie ostatnich kilku lat zmian legislacyjnych w przepisach dotyczących odliczania odsetek dokonało szereg państw członkowskich UE, m.in. Niemcy, Francja, Włochy, Dania, Hiszpania.

Zgodnie z przyjętymi w niniejszym projekcie założeniami, podatnik miałby możliwość odstąpienia od stosowania art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT ograniczającego możliwość zaliczania do kosztów odsetek od pożyczek udzielonych podatnikowi przez podmioty powiązane wskazane w tych przepisach i określać – zgodnie z metodologią zaproponowaną w tym przepisie – globalnie maksymalną wartość odsetek podlegających zaliczeniu do kosztów, obejmującą zarówno odsetki od pożyczek udzielonych podatnikowi bezpośrednio przez podmioty z nim powiązane, jak i od pożyczek udzielanych podatnikowi przez podmioty z nim niepowiązane.

Proponowane przepisy zakładają, iż zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, co do zasady, podlegałyby odsetki odpowiadające 5% określonych aktywów majątku podatnika (z wyłączeniem jednak wartości niematerialnych i prawnych), przy czym odliczenie takich odsetek nie mogłoby obejmować ich kwoty w wyższej wysokości niż wysokość odpowiadająca 50% zysku operacyjnego podatnika. Tak ustalone czynniki powodowałyby, iż – w przeciwieństwie do przepisów o niedostatecznej kapitalizacji - możliwość zaliczenia odsetek do kosztów uzależniona byłaby od indywidualnej sytuacji podatnika, a w szczególności od stopnia, w jakim uzyskane tytułem finansowania dłużnego środki przeznacza on na inwestycje oraz indywidualne możliwości generowania zysku z działalności podstawowej w wysokości pozwalającego na jednoczesne bieżące finansowanie tej działalności i obsługę zadłużenia.

Uwzględniając fakt, iż zwrot na inwestycjach następować może w dłuższej perspektywie czasu przyjęto rozwiązanie, zgodnie z którym nierozliczone w danym roku zapłacone odsetki mogłyby zostać rozliczone – w ramach przyjętych limitów – w następnych 5 latach podatkowych.

Wskazać należy, iż proponowane przepisy nie wyłączałyby stosowania innych przepisów ustawy dotyczących zaliczania w koszty odsetek, a w szczególności przepisów art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 ustawy CIT wyłączających z kosztów określone wydatki podatnika (w tym niezwiązane z uzyskiwanymi przychodami), a także nadal w przypadku odsetek wypłacanych podmiotom powiązanym z podatnikiem, istniałaby możliwość oceny przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej na podstawie art. 11 tej ustawy czy wysokość przyjętego w umowie oprocentowania odpowiada swoim poziomem oprocentowaniu stosowanemu przez podmioty niepowiązane.

Ad. 8 Zgodnie z przepisami art. 11 ustawy CIT oraz art. 25 ustawy PIT organy podatkowe mogą oszacować dochody podatnika i określić je w wyższej niż zadeklarowana przez podatnika wysokości, jeżeli w wyniku istniejących powiązań między podmiotami ustalone lub narzucone zostały warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty. Jednocześnie w art. 9a ustawy CIT oraz art. 25a ustawy PIT na podatników nałożony został obowiązek dokumentowania transakcji zawieranych przez tych podatników z podmiotami z nimi powiązanymi. W związku z dynamicznie wzrastającą liczbą podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w formie spółki osobowej prawa handlowego, a także w formie różnego rodzaju wspólnych przedsięwzięć oraz w związku z wprowadzeniem zmian w słowniczku ustawowym, zasadnym stało się doprecyzowanie, iż takie „powiązania", które mogą skutkować zaniżaniem dochodów dotyczą osób fizycznych, osób parwnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Jednocześnie, w związku z tym, iż na wysokość dochodów wykazywanych przez podatnika będącego wspólnikiem spółki niebędącej osobą prawną wpływ mają warunki umowy takiej spółki, a w szczególności wynikające z niej prawa poszczególnych wspólników do udziału w zyskach lub stratach takiej spółki, doprecyzowano, iż transakcjami objętymi obowiązkiem dokumentacyjnym są również takie umowy. Już bowiem na gruncie obecnie obowiązujących przepisów, jeżeli wspólnikami spółki osobowej są podmioty ze sobą powiązane i następstwem takich powiązań jest określenie w

zawieranej przez te podmioty umowie spółki osobowej warunków (np. w zakresie ich praw do udziału w zyskach takiej spółki) różniących się od warunków jakie - zawierając taką umowę spółki – uzgodniłyby podmioty niepowiązane, uzyskiwane przez wspólnika przychody z udziału w takiej spółce i ponoszone koszty mogą podlegać oszacowaniu.

Przeredagowaniu uległa również treść ust. 8d w art. 11 ustawy CIT oraz ust. 6d w art. 25 ustawy PIT oraz stosownie dodano ust. 5b w art. 9a ustawy CIT i odpowiednio w art. 25a ustawy PIT celem wskazania, iż szacowanie dochodów na podstawie przepisów ustawy oraz obowiązki dokumentacyjne obejmują również część dochodów podatników posiadających w Polsce ograniczony obowiązek podatkowy, jak i podatników posiadających nieograniczony obowiązek podatkowy, podlegającą przypisaniu do zagranicznego zakładu tych podatników.

Ponadto wprowadza się możliwość dokonywania przez organy podatkowe korekty dochodu w razie doszacowania dochodu w sytuacji, gdy dochodzi do ustalenia warunków nierynkowych pomiędzy podmiotami krajowymi. Zmiana ta ma charakter dostosowujący sytuację podmiotów krajowych do sytuacji podmiotów zagranicznych, dla których dotychczasowe przepisy przewidywały dokonanie korekty zmierzającej do unikania podwójnego ekonomicznego opodatkowania.

Ad. 9 Od dnia 1 stycznia 2011 r. ustawy CIT i PIT zawierają szczególne regulacje odnoszące się do dochodów generowanych przez spółki niemające osobowości prawnej (art. 12 ust. 4 pkt 3a lit. b ustawy CIT , art. 14 ust. 3 pkt 11 ustawy PIT). Ujęcie w treści wymienionych przepisów „wypłat dokonanych z tytułu udziału" miało na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania zysków rozdystrybuowanych, tj. raz memoriałowo w wyniku podatkowym, a drugi raz po ich wypłaceniu. Przepisy te wymagają jednakże uzupełnienia, gdyż nie uwzględniają w swej treści okoliczności, iż zysk dzielony między wspólników ustalany jest w oparciu o przepisy rachunkowe a nie podatkowe, a tym samym przy jego kalkulacji uwzględnia się wydatki niestanowiące kosztów podatkowych. Skutkuje to tym, iż w kwocie środków pieniężnych uzyskanej z tytułu wystąpienia ze spółki niebędącej osobą prawną, niestanowiącej przychodu zgodnie z tymi przepisami, uwzględnia się również wydatki, które zgodnie z ustawą nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodu. Nieujęcie tego faktu wprowadza dla wspólników spółek osobowych preferencyjny sposób opodatkowania dochodu.

Uregulowania wymaga również sytuacja, w której wspólnik występujący ze spółki niebędacej osobą prawną otrzymuje wierzytelności (analogicznie w przypadku likwidacji spółki). Przepisy regulują zarówno kwestię wierzytelności własnych spółki jak i wierzytelności nabytych przez spółkę. Proponowane przepisy w zależności od kategorii wierzytelności zrównują podatkowe traktowanie tych zdarzeń z wypłatą środków pieniężnych lub otrzymaniem przez wspólnika składnika majątkowego.

Ad. 10 Obecnie obowiązujące przepisy ustawy CIT, mogą budzić wątpliwości co do bezpośredniego powiązania momentu powstania przychodu z tytułu pochodnych instrumentów finansowych z momentem realizacji praw wynikających z tych instrumentów. Z uwagi na brak w ustawie CIT szczególnej normy regulującej moment powstania tego rodzaju przychodu, powstają

wątpliwości interpretacyjne w związku z rozbieżnościami z ustawą PIT, która takie regulacje posiada (w art. 17 ust. 1b).

Dlatego, ze względu na specyfikę zagadnienia obrotu pochodnymi instrumentami finansowymi, zasadne jest wprowadzenie korelacji pomiędzy momentem powstania przychodów i kosztów z tego tytułu, poprzez wskazanie, że przychód z realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych powstaje w momencie realizacji tych praw.

Ad. 11 Mając na uwadze uproszczenie oraz ujednolicenie w ramach podatków dochodowych procedury poboru podatku u źródła od dywidend i niektórych innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, proponuje się uzupełnienie ustawy CIT o zapis upoważniający podmioty prowadzące rachunki papierów wartościowych do poboru podatku od wymienionych przychodów. Analogiczny zapis funkcjonujący w ustawie PIT został wprowadzony ustawą o zmianie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz niektórych innych ustaw z dnia 16 września 2011 r. (Dz. U z 2010 r., Nr 211, poz. 1384, z późn. zm.)

Ad. 12 Konieczność aktualizacji listy podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 ustawy CIT ma związek z przyjęciem przez Radę w dniu 30 listopada 2011 r. zmienionej wersji *dyrektywy w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (dyrektywa Rady 2011/96/UE)*. Przekształcenie treści dyrektywy miało na celu ujednolicenie dotychczasowego tekstu *dyrektywy 90/435/EWG* oraz dostosowanie go do nowych wymogów proceduralnych wprowadzonych do Traktatów z dniem wejścia w życie Traktatu Lizbońskiego. Ponadto dwa państwa (Włochy i Szwecja) zaproponowały uaktualnienie listy podmiotów i ustaw podatkowych, do których znajdują zastosowanie przepisy ww. dyrektywy. W związku z tym, zmiana załącznika nr 4 ustawy CIT sprowadza się do dodania do jego wykazu spółki prawa szwedzkiego.

Zgodnie z wymaganiami Komisji Europejskiej związanymi z wypełnieniem obowiązku implementacyjnego dyrektywy, informacja o wdrożeniu przekształconej dyrektywy znajdzie się także w przypisie do ustawy, umieszczanej w związku z publikacją zmienianej ustawy.

Ad. 13 *Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (dyrektywa EUSD)* została implementowana do polskiego porządku prawnego poprzez wprowadzenie zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawie - Ordynacja podatkowa, ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz w ustawie - Kodeks karny skarbowy, a także przyjęcie dwóch aktów wykonawczych w postaci rozporządzeń Ministra Finansów.

Istotą dyrektywy EUSD jest ustanowienie mechanizmu automatycznej wymiany informacji o dochodach z oszczędności, zdefiniowanych w dyrektywie, osiąganych przez osoby fizyczne w innym państwie członkowskim. W stosunku do trzech krajów – Belgii, Austrii oraz Luksemburga – dyrektywa przewiduje możliwość stosowania przez nie w okresie przejściowym, poboru podatku u źródła, zamiast wymiany informacji.

Na mocy umów zawartych przez UE oraz przez państwa członkowskie, środki równoważne do środków określonych dyrektywą EUSD stosowane są także w relacjach z pięcioma krajami europejskimi (Szwajcarią, Liechtensteinem, Andorą, San Marino oraz Monako), a także terytoriami zależnymi i stowarzyszonymi Wielkiej Brytanii i Holandii.

Obecnie, ze względu na fakt, iż Belgia, skorzystała z przysługującego jej uprawnienia do odstąpienia od pobierania podatku u źródła i przystąpiła z dniem 1 stycznia 2010 r. do systemu automatycznej wymiany informacji (Dekret królewski z dnia 27.09.2009 r. opublikowany w belgijskim Dzienniku Urzędowym z 1.10.2009 r.), zaistniała konieczność dokonania zmiany przepisów ustawowych – poprzez usunięcie Belgii z grupy podmiotów stosujących pobór podatku u źródła.

Ponadto analiza stanu implementacji dyrektywy wskazuje na potrzebę doprecyzowania niektórych przepisów oraz ujednolicenia używanej terminologii (pojęcie pośredniego odbiorcy również w kontekście przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania UCITS, definicja przychodów (dochodów) z odsetek).

Wymieniona zmiana uregulowana w przepisach ustawy PIT, znajduje analogicznie odzwierciedlenie w Ordynacji podatkowej.

Ad. 14 Ustawy CIT i PIT nie zawierają regulacji wprost odnoszących się do kosztów uzyskania przychodu z tytułu umorzenia udziałów, akcji otrzymanych w drodze wymiany. Wprowadzenie przepisów wskazujących, co stanowi koszt uzyskania przychodu w takim przypadku pozwoli uniknąć wątpliwości interpretacyjnych.

Ad. 15 Zmiana dotycząca sposobu ustalenia przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku wykorzystywanych w działalności gospodarczej ma charakter doprecyzowujący. Jej celem jest wyraźne wskazanie, że zbycie składnika majątku wykorzystywanego w działalności gospodarczej stanowi przychód z tej działalności. Dotyczy to składników, które z uwagi na przewidywany okres ich używania krótszy niż rok, nie zostały zaliczone do środków trwałych, jak również składników, których podatnik – pomimo takiego obowiązku – nie ujął w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Ad. 16 Zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 47c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowiące, iż wolne od podatku są kwoty otrzymane od agencji rządowych na określone cele, jeżeli kwoty te pochodzą ze środków budżetu państwa zostało wprowadzone ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 141, poz. 1182). Dodanie tego przepisu wynikało z pakietu "Przede wszystkim przedsiębiorczość".

Analiza omawianego zwolnienia z uwzględnieniem materiałów źródłowych prowadzi do wniosku, iż zwolnienie to obejmuje wyłącznie świadczenia otrzymywane przez przedsiębiorców.

Zatem w celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych proponuje się dodanie w art. 14 w ust. 3 pkt 14, zgodnie z którym do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się kwot otrzymanych przez podmioty prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą od agencji

rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje te otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa i w konsekwencji uchylenie w art. 21 ust. 1 ustawy PIT pkt 47c. Kwoty te nadal nie będą podlegały opodatkowaniu. Rozwiązanie to wprowadza takie same zasady w odniesieniu do powyższych przychodów jakie obowiązują w podatku dochodowym od osób prawnych.

Ad 17 Celem przygotowanej zmiany jest zapobieżenie stosowanej w orzecznictwie rozszerzającej interpretacji przepisów art. 21 ust. 1 pkt 3b i pkt 120 ustawy PIT.
Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.) w art. 305^1 i nast. normuje zasady dotyczące instytucji służebności przesyłu. Przepisy te przewidują ustanowienie tej służebności za odpowiednim wynagrodzeniem.

Linia orzecznicza sądów administracyjnych przedmiotowe wynagrodzenie obejmuje zwolnieniem podatkowym określonym w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy PIT, mimo, że dyspozycja tego przepisu dotyczy wyłącznie odszkodowań.

Ponieważ art. 21 ust. 1 pkt 3b obejmuje również odszkodowania (zadośćuczynienia), proponuje się w tym przypadku dokonanie analogicznej zmiany.

Ad 18 Celem tej zmiany jest objęcie zwolnieniem przedmiotowym w podatku PIT świadczeń mieszkaniowych otrzymywanych przez żołnierzy zawodowych na podstawie art. 21 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2010 r. Nr 206, poz. 1367, z późn. zm.). Realizacja tego celu nastąpi poprzez zmianę brzmienia art. 21 ust 1 pkt 49 ustawy PIT.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje szereg zwolnień dotyczących świadczeń o charakterze mieszkaniowym. Przykładowo ze zwolnienia korzysta: wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników (art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy PIT) czy też równoważniki pieniężne za brak kwatery, wypłacone: funkcjonariuszom Policji i Służby Więziennej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu, Straży Granicznej, Służby Celnej, Biura Ochrony Rządu oraz strażakom Państwowej Straży Pożarnej (art. 21 ust. 1 pkt 77 ustawy PIT).
Na zasadzie praw nabytych ze zwolnienia w podatku PIT korzysta również otrzymywane przez żołnierzy świadczenie finansowe na pokrycie kosztów najmu lokalu mieszkalnego (art. 52c ust. 1 ustawy PIT).

Ustawodawca wprowadzając od dnia 1 lipca 2010 r. świadczenie mieszkaniowe dla żołnierzy przewidywał odrębną inicjatywę legislacyjną wprowadzającą dla tego świadczenia zwolnienie przedmiotowe, która nie została jednak dokonana.
Proponowane zwolnienie stanowi realizację tej zapowiedzi. W wyniku jej uchwalenia nastąpi zrównanie sytuacji podatkowej żołnierzy zawodowych otrzymujących świadczenie mieszkaniowe z sytuacją innych podatników otrzymujących świadczenia o charakterze mieszkaniowym.

Ad 19 Proponuje się zmianę redakcji art. 15 ust 4e ustawy CIT oraz art. 22 ust. 5d ustawy PIT regulującego datę poniesienia kosztu podatkowego. Potrzeba zmiany wynika z wątpliwości jakie rodzi obecne brzmienie przepisów czy datą zaliczenia zdarzenia gospodarczego do podatkowych kosztów jest sama czynność techniczna czyli dokonanie zapisu w księgach rachunkowych (bez względu na miejsce – konto, na którym takie księgowanie jest dokonywane), czy też konieczne jest zaksięgowanie tego kosztu na koncie „kosztowym", czyli ujęcie tego kosztu jako koszt rachunkowy. Propozycja zmiany przepisów nakierowana jest na takie ich doprecyzowanie, aby wyeliminować wątpliwości, iż dla celów podatkowych koszt uzyskania przychodów jest poniesiony w dniu, na który ujęto go jako koszt dla celów rachunkowych.

Ad. 20 Proponuje się również wprowadzenie zmian dotyczących uznania za koszt podatkowy straty ze zbycia wierzytelności jedynie w kwocie netto, tj. bez podatku od towarów i usług (art. 16 ust 1 pkt 39 ustawy CIT i art. 23 ust. 1 pkt 34 ustawy PIT).

Zmiana ma na celu jednoznaczne określenie, iż w przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności, kosztem uzyskania przychodów może być tylko strata w odniesieniu do tej części wierzytelności, która wcześniej została zaliczona do przychodów należnych. Konieczność doprecyzowania przepisów wynika w związku z uchwałą podjętą przez NSA z dnia 11 czerwca 2012 r., sygn. akt I FPS 3/11. Rozstrzygnięcie zawarte w tej uchwale jest odmienne od dotychczas prezentowanego stanowiska organów podatkowych, iż przy obliczaniu straty ze zbycia wierzytelności bierze się pod uwagę kwotę wierzytelności bez podatku od towarów i usług, czyli tę jej część, która wcześniej była przychodem należnym.

Ad. 21 Ustawa zmieniająca przewiduje wprowadzenie zmian redakcyjnych przepisów dotyczących „wymiany udziałów" (art. 12 ust. 4d ustawy CIT i art. 24 ust. 8a ustawy PIT).

Zmiana ma na celu wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych poprzez jednoznaczne wskazanie, iż spełnienie warunków dotyczących transakcji wymiany udziałów należy oceniać przez pryzmat każdego (pojedynczego) akcjonariusza/udziałowca, a nie ich grupy.

Ad. 22 Projekt przewiduje dodanie do ustawy Kodeks karny skarbowy przepisów wprowadzających odpowiedzialność karną skarbową za naruszenie obowiązku złożenia do urzędu skarbowego, w określonym ustawowo terminie, sprawozdania finansowego, opinii i raportu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych. Niewywiązanie się z obowiązku złożenia tych dokumentów stanowić ma wykroczenie skarbowe, za które groziła będzie sankcja w postaci kary grzywny.

W świetle aktualnie obowiązującego prawa, organy skarbowe pozbawione są narzędzi niezbędnych do egzekwowana wykonywania przez podatników obowiązku składania sprawozdań finansowych. W celu wyeliminowania przypadków nieprzestrzegania przez podatników obowiązku składania sprawozdań finansowych konieczna jest zmiana tego stanu rzeczy i uzupełnienie tej normy prawnej o stosowną sankcję prawną.

Ad. 23 Celem tej zmiany jest objęcie zwolnieniem w podatku PIT sumy pieniężnej przyznanej na podstawie ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (Dz. U. Nr 179, poz. 1843, późn. zm.).

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT wolne od podatku dochodowego są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, z wyjątkiem:

a) określonych w prawie pracy odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,

b) odpraw pieniężnych wypłacanych na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników,

c) odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym,

d) odszkodowań przyznanych na podstawie przepisów o zakazie konkurencji,

e) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą,

f) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochody są opodatkowane według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, lub na zasadach, o których mowa w art. 30c,

g) odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód innych niż ugody sądowe.

Zarówno w przepisie pkt 3, jak również w pkt 3a i 3b art. 21 ust. 1 ustawy PIT ustawodawca wskazał, jako zwolnione z opodatkowania „odszkodowania lub zadośćuczynienia".

Z przepisów powołanej na wstępie ustawy nie wynika, że suma pieniężna przyznana na jej podstawie ma charakter zadośćuczynienia. W obecnym stanie prawnym nie można zatem uznać, iż przychód ten korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 lub 3b ustawy PIT.

W orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje jednak pogląd, iż omawiane świadczenie ma charakter zbliżony do instytucji zadośćuczynienia i w konsekwencji korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3b ustawy PIT.

Zaproponowana zmiana w ustawie o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki poprzez wskazanie, iż świadczenie to stanowi zadośćuczynienie, umożliwi objęcie tego świadczenia zwolnieniem z art. 21 ust. 1 pkt 3, co będzie zgodne z utrwaloną linią orzeczniczą sądów administracyjnych oraz zasadą wynikającą

z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, iż *wszystkie normy wprowadzające zwolnienia przedmiotowe mają charakter odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania według jednakowych, tych samych dla każdego podatnika zasad* (por. wyrok z dnia 29 maja 1996 sygn. akt K. 22/95). Konsekwencją powyższego jest wyjątkowy charakter ulg, odliczeń, zwolnień itp. pojmowanych ściśle i nierozszerzająco.

Ad. 24 Zmiana ma na celu ograniczenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłat dokonywanych przez podatników na fundusz szkoleniowy. W obowiązującym stanie prawnym podatnicy mogą zaliczyć do kosztów podatkowych całą wpłatę na fundusz szkoleniowy, z tym że nie może ona być niższa niż 0,25% funduszu płac. Taka konstrukcja powoduje, że rozwiązanie to jest wykorzystywane przez podatników do optymalizacji podatkowej, poprzez dokonywanie wpłat na fundusz szkoleniowy przy jednoczesnym braku faktycznego wydatkowania środków z tego funduszu w przyszłości. Powoduje to, że podatnik ma możliwość pomniejszenia o te wpłaty swojego przychodu, a więc także podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Utworzenie funduszu szkoleniowego sprawia, że podatnik zmniejsza swój dochód, od którego powinien płacić podatek dochodowy. Jednocześnie nie zmienia tego fakt, iż w przypadku braku wykorzystania środków z funduszu szkoleniowego w roku podatkowym, w którym zostały wpłacone do tego funduszu, lub w ciągu roku podatkowego następującego po tym roku, podatnik jest zobowiązany do zaliczenia tych środków do przychodów, gdyż podatnik dokonuje jednocześnie kolejnych wpłat na fundusz, które zalicza do kosztów podatkowych.

Ad. 25. Zgodnie z aktualnie obowiązującym przepisem art. 21 ust. 1 pkt 4 ustawy PIT, od podatku dochodowego wolne są kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych, z wyjątkiem m.in. dochodu z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w ubezpieczeniach na życie związanych z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym. W wyniku zmiany opodatkowane będą również świadczenia z ubezpieczeń na życie, w których świadczenie zakładu ubezpieczeń jest ustalane w zależności od wartości określonego indeksu lub wartości innego świadczenia bazowego, analogicznie jak ma to miejsce w przypadku ubezpieczeń z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym. Zmiana zapewni równe traktowanie świadczeń o charakterze inwestycyjnym z obu rodzajów ubezpieczeń w rozumieniu przepisów podatkowych.

II. Omówienie poszczególnych przepisów

Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 1)

Art. 1 pkt 1 - (zmiana dotycząca odnośnika nr 1) – ustawa dokonuje implementacji dyrektywy Rady 2011/96/UE zmienionej w związku z aktualizacją listy podmiotów i ustaw podatkowych państw członkowskich UE, dlatego istnieje konieczność zaznaczenia tego faktu w przypisie; dodanie odnośnika jest związane ze zmianą załącznika nr 4 ustawy CIT;

Art. 1 pkt 2 – (zmiana dotycząca art. 1)

- **ust. 1** – zmiana o charakterze formalnym polegająca na wykreśleniu zwrotu „zwanych dalej »podatnikami«"; wykreślenie tego zwrotu wynika z rozszerzenia katalogu podatników;

pozostawienie przepisu w niezmienionej treści mogłoby powodować wątpliwości interpretacyjne kto jest podatnikiem, a do kogo ustawa ma zastosowanie;

- **ust. 3** – zmiana ma na celu objęcie opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych;

Art. 1 pkt 3 – (zmiana dotycząca art. 4a – dodanie pkt 16-23)

- **pkt 16** - zmiana polega na przeniesieniu (umieszczonej dotychczas w art. 16 ust. 1b ustawy CIT) do słowniczka ustawy CIT definicji „pochodnych instrumentów finansowych", które według projektu rozpoznawane będą jako instrumenty finansowe zgodnie z ustawą o obrocie instrumentami finansowymi; z katalogu instrumentów finansowych wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi wyłączono tytuły uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania oraz instrumenty rynku pieniężnego, które nie są pochodnymi instrumentami finansowymi;

- **pkt 17 – 21** - w celu ograniczenia liczby zmian aktu prawnego w związku z objęciem S.K. i S.K.A. zakresem podmiotowym ustawy CIT rozszerza się dotychczasowe rozumienie pojęć „udziału (akcji)", „kapitału zakładowego", „udziału w zyskach osób prawnych", „objęcie udziału (akcji)" oraz „spółki"; oznacza to, że dotychczasowy zakres znaczeniowy tych pojęć zostanie rozciągnięty na S.K. i S.K.A.;

- **pkt 22 i 23** - na potrzeby przepisów przewidujących przesunięcie opodatkowania dochodu z tytułu wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego w postaci własności intelektualnej do słowniczka ustawowego dodane zostały definicje „komercjalizowanej własności intelektualnej" oraz „podmiotu komercjalizującego";

Art. 1 pkt 4 - (zmiana dotycząca art. 5 ust. 1) – zmiana o charakterze redakcyjnym polegająca na usunięciu zastrzeżenia do art. 1 ust. 3; z uwagi na treść definicji spółki niebędącej osobą prawną (zawartej w art. 4a pkt 14 ustawy CIT) zastrzeżenie to stało się zbędne;

Art. 1 pkt 5 - (zmiana dotycząca art. 7 ust. 3 pkt 4 i ust. 4) – zmiana przepisów umożliwi uwzględnienie S.K. i S.K.A jako podmiotu, którego straty mogą być rozliczane w przypadku przekształceń z udziałem S.K. lub S.K.A.;

Art. 1 pkt 6 - (zmiana dotycząca art. 9a)

- **ust. 1a, 3a i 5** – doprecyzowanie, iż obowiązek dokumentacji podatkowej nałożony ust. 1 na podatników zawierających transakcje z podmiotami powiązanymi dotyczy również transakcji zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną (w rozumieniu art. 4a pkt 14 ustawy CIT) oraz wszelkiego rodzaju wspólnych przedsięwzięć; doprecyzowanie dotyczy również sposobu liczenia wielkości limitu dla sporządzenia dokumentacji tych umów (ust. 3a) oraz sposobu przeliczania tego limitu wyrażonego w euro na walutę polską (ust.5);

- **ust. 5b** - rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych na podatników w zakresie wewnętrznych przepływów (które zostają objęte pojęciem transakcji) występujących pomiędzy podatnikiem a jego zagranicznym zakładem; obowiązki te dotyczą transakcji, w związku z którymi dochody podlegają przypisaniu temu zakładowi.

Określenie dochód podlegający przypisaniu zakładowi jest wyrazem respektowania przez Polskę zasady braku „przyciągającej mocy zakładu", czyli do dochodu zakładu podlegającego opodatkowaniu w państwie swego położenia nie przypisuje się dochodów osiągniętych przez inne części tego samego przedsiębiorstwa.

Art. 1 pkt 7 – (zmiana dotycząca art. 10)

- **ust. 1 zdanie wstępne** – zmiana zdania wstępnego art. 10 ust. 1 ustawy CIT polegająca na wykreśleniu słowa „akcji", precyzuje tym samym, że dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie związany z udziałem w tym zysku, a nie tylko z udziałem w podmiocie wypłacającym zysk związanym z uprawnieniami korporacyjnymi; ma to na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych mogących pojawić się np. w odniesieniu do świadectw użytkowych, pożyczek partycypacyjnych;

- **ust. 1 pkt 1a, 1b** – zmiana polega na uzupełnieniu katalogu z art. 10 ustawy CIT o przysporzenia powstające u wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego, który z tytułu posiadanych udziałów w spółce (ogółu praw i obowiązków) otrzymuje przychód z wystąpienia ze spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce porównywalny do dochodu z umorzenia udziałów lub akcji w spółce wymienionego w pkt 1 art. 10 ust. 1 ustawy CIT;

- **ust. 1 pkt 3, 4, 5** – zmiana przepisów polega na dostosowaniu treści przepisów do nowej, ujednoliconej siatki wykorzystywanej w ustawie pojęć takich jak „spółka", „wspólnicy"; zmiana ma na celu objęcie zakresem tych regulacji wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

- **ust. 1 pkt 8** – rozciągnięcie przepisu o niepodzielonym zysku na wszystkie spółki będące podatnikim podatku dochodowego od osób prawnych oraz doprecyzowanie jego treści w celu wyraźnego wskazania, iż chodzi o każdy zysk faktycznie niewypłacony wspólnikom, z wyjątkiem zysku przekazanego na kapitał zakładowy (podstawowy w S.K. i S.K.A.);

- **ust. 1 pkt 9** – dodana jednostka redakcyjna skutkuje uznaniem odsetek od udziału kapitałowego wspólnika spółki osobowej będącej podatnikiem za kategorię udziału w zyskach osób prawnych;

- **ust. 1a** – zmiana przepisu polega na rozszerzeniu zakresu regulacji z osób prawnych na wszystkich podatników, w tym S.K. i S.K.A.;

- **ust. 1b** – zmiana przepisu ma na celu uaktualnienie (w związku z wykreśleniem pkt 2) i rozszerzenie (dodanie pkt 1a i 1b) katalogu wyłączeń z kategorii dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych przychodu z wystąpienia wspólnika i ze zmniejszenia udziału kapitałowego osiągniętego w związku z posiadanymi udziałami (akcjami) objętymi w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, gdyż dochody te opodatkowane są na zasadach ogólnych (art. 12 ust. 1 pkt 8a ustawy CIT);

- **ust. 2 zdanie wstępne** - zmiana przepisu polega na wykreśleniu dookreślenia rodzaju spółek (tj. kapitałowych), do których regulacja znajduje zastosowanie czego skutkiem będzie objęcie

zakresem regulacji wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

Art. 1 pkt 8 - (zmiana dotycząca art. 11)

- **ust. 1** – doprecyzowanie katalogu podmiotów powiązanych związane z wprowadzeniem do słowniczka ustawowego definicji spółki. Ponadto, doprecyzowanie dotyczy wyodrębnienia jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, jako szczególnej formy organizacyjnej wobec której również analizuje się możliwość wystąpienia powiązań z innymi podmiotami. Dodatkowo, dokonano zmiany redakcyjnej polegającej na zamianie pojęcia „podmiot" na pojęcie „podatnik" w części przepisu regulującego drugi warunek do dokonania oszacowania, dotyczący niewykazywania dochodów lub wykazywania niższych dochodów przez podmiot. Po zmianie warunek ten będzie dotyczyć podatnika.

- **ust. 4** – doprecyzowanie katalogu podmiotów powiązanych, w przypadku powiązań krajowych oraz dokonanie zmian redakcyjnych dotyczących pojęcia „podmiot", adekwatnie do zmian dokonanych w ust. 1,

- **ust. 4a** – dokonanie zmian redakcyjnych dotyczących zamiany pojęcia „podmiot" na pojęcie podatnik, adekwatnie do zmian zaproponowanych w ust. 1 i ust. 4a, w przypadku transakcji dokonywanych z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. „rajach podatkowych";

- **ust. 8d** - wyłączenie do odrębnego przepisu możliwości szacowania dochodu wobec podatników posiadających nieograniczony obowiązek podatkowy, w zakresie prawidłowości określenia dochodów podlegających przypisaniu do dochodu osiągniętego na terytorium RP w przypadku posiadania zagranicznego zakładu. Dotychczas, prawo takie przysługiwało organom podatkowym na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 1 w stosunku do podatników posiadających nieograniczony obowiązek podatkowy, zarządzających przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli (gdzie przez pojęcie przedsiębiorstwa należy rozumieć również zagraniczny zakład). Ponadto, dokonano zmianę redakcyjną polegającą na połączeniu regulacji ust. 8a (odnoszącego się do zagranicznego zakładu w zakresie możliwości szacowania dochodu) i ust. 8d (regulującego możliwość dokonania korekty, o której mowa w ust. 8b i 8c, w przypadku oszacowania dochodu w związku działalnością zagranicznego zakładu). Zmiana redakcyjna polega na dodaniu w zdaniu wstępnym przepisu ust. 8d odniesienia do ust. 1-3a (regulujących prawo do szacowania dochodu) oraz 8b i 8c. W konsekwencji, dotychczasowy przepis 8a zostaje uchylony. Dodatkowo, w zdaniu wstępnym przepisu ust. 8d dodano odniesienie do ust. 3a, doprecyzowując obowiązek zastosowania przez organ podatkowy metody przy określaniu dochodu podlegającego przypisaniu do zagranicznego zakładu, która to metoda została wskazana w wydanej przez właściwy organ podatkowy, decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej. Zgodnie bowiem z przepisami art. 20a w związku z art. 3 pkt 11 ustawy - Ordynacja podatkowa, wnioskodawcą, a tym samym i stroną decyzji może być zagraniczny zakład, położony na terytorium RP.

- **ust. 8e** – dodano przepis zapewniający eliminowanie podwójnego ekonomicznego opodatkowania w przypadku podmiotów krajowych.

Art. 1 pkt 9 – (zmiana dotycząca art. 12)

- **ust. 1 pkt 2** – zmiana ma na celu wyraźne wskazanie, iż katalog przychodów obejmuje również przychody w naturze (za taki przychód uważa się również wartość rzeczy, praw lub innych świadczeń otrzymanych w naturze);

- **ust. 1 pkt 7** – zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na S.K.A.;

- **ust. 1 pkt 7a** – dodana jednostka redakcyjna określa wartość przychodu osiąganego przez podatnika przy wnoszeniu wkładu niepieniężnego (w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) do spółek niemających osobowości prawnej będących podatnikami podatku dochodowego w przypadkach nieobjętych pkt 7, tj. gdy z wniesieniem wkładu niepieniężnego nie jest związane obejmowanie udziałów lub akcji o określonej wartości nominalnej; przepis przewiduje, iż w takim przypadku kwota przychodu będzie odpowiadać wartości wkładu niepieniężnego wskazanej w umowie spółki; wartość ta powinna podlegać weryfikacji do wartości rynkowej, stąd odesłanie do art. 14 ustawy CIT;

- **ust. 1 pkt 8a** – dodanie przepisu, na wzór normy zawartej w pkt 8 art. 12 ust. 1 ustawy CIT, kwalifikującego do przychodu podatnika przychód ze zmniejszenia udziału kapitałowego oraz z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego (w inny sposób niż wynikający z umorzenia udziałów lub akcji) w przypadku, gdy prawa takiego wspólnika do udziału w spółce wynikały z wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;

- **ust. 1b** – zmiana polegająca na doprecyzowaniu momentu uzyskania przychodu z tytułu wnoszenia do spółek będących podatnikami podatku dochodowego wkładów niepieniężnych (pkt 5); doprecyzowaniu podlega również moment uzyskania przychodu z tytułu wnoszenia wkładów do spółdzielni (pkt 4); pkt 6 ust. 1b przewiduje odroczenie opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci np. patentu i innych praw określonych w ustawie o własności przemysłowej, praw autorskich, know-how, licencji od tych praw (komercjalizowanej własności intelektualnej);

- **ust. 3f** – zmiana ma na celu doprecyzowanie, że za datę powstania przychodu z tytułu realizacji pochodnych instrumentów finansowych uważa się, podobnie jak na gruncie ustawy PIT, moment realizacji tych praw;

- **ust. 4 pkt 1** – zmiana o charakterze doprecyzowującym przepis regulujący skutki otrzymania lub zwrotu pożyczki (kredytu) w formie niepieniężnej; doprecyzowanie pozwoli na wyeliminowanie wątpliwości, że do przychodów nie zalicza się również pożyczek (kredytów) w formie niepieniężnej (w naturze);

- **ust. 4 pkt 3, 21 i 22** – zmiana ma na celu poprawę redakcji przepisu poprzez wyodrębnienie z dotychczasowej jednostki redakcyjnej (ust. 3) dwóch dodatkowych przepisów (pkt 21 i 22) oraz

dostosowanie do zakresu podmiotowego ustawy CIT polegające na uwzględnieniu w treści przepisu S.K. i S.K.A.;

- **ust. 4 pkt 3a lit b** – zmiana ma na celu doprecyzowanie algorytmu stosowanego w przypadku wystąpieniu wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną poprzez nałożenie obowiązku pomniejszenia kwoty środków pieniężnych nie zaliczanej do przychodów o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów;

- **ust. 4 pkt 3b** – przepis przesądza, że wyłączenie z przychodów wartości składników majątkowych objętych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia takiej spółki lub z tytułu jej likwidacji o sytuację, w której wspólnik otrzymuje wierzytelności (własne lub nabyte);

- **ust. 4 pkt 3d** – zmiana polega na dodaniu kolejnej jednostki redakcyjnej wyłączającej z przychodów, przychód otrzymany w związku z wystąpieniem z S.K., S.K.A. lub innej spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego oraz w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego w takich spółkach, w części odpowiadającej określonym w art. 15 ust. 11 albo art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT kosztom uzyskania przychodów;

- **ust. 4 pkt 12 i 15** – zmiana dostosowująca do rozszerzonego zakresu podmiotowego CIT o S.K. i S.K.A. oraz do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć poprzez wykreślenie dookreślenia rodzaju spółek (tj. kapitałowych), których dotyczy połączenie lub podział, zastąpienie pojęcia „udziałowiec (akcjonariusz)" słowem „wspólnik" oraz użycie pojęcia „udział (akcja)";

- **ust. 4d** – zmiana ma na celu ujednolicenie używanej w ustawie siatki terminologicznej w odniesieniu do pojęcia „wspólnik";

- **ust. 4f** – dodana jednostka redakcyjna zawiera definicję użytego w ust. 4 pkt 3a zwrotu „środki pieniężne";

- **ust. 5 i 6** – uzupełnienie przepisów o sposób ustalania wartości przychodów w naturze; zmiana ma na celu dostosowanie do terminologii zastosowanej w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT;

- **ust. 11** – przepis precyzuje kwestię zakresu podmiotowego stosowania przepisów o wymianie udziałów (art. 12 ust. 4d);

Art. 1 pkt 10 - (wprowadzenie art. 14a)

W ustawie dodana została nowa jednostka redakcyjna precyzująca skutki uregulowania przez dłużnika zobowiązania w formie niepieniężnej (w naturze). W dodanym art. 14a wskazane zostało, iż w przypadku podatnika regulującego swoje zobowiązania, w tym z tytułu: zaciągniętej pożyczki (kredytu), należnej wspólnikom dywidendy, podziału zysku spółki niebędącej osobą prawną, wynagrodzenia za umorzenie akcji lub udziałów albo nabycie ich w celu umorzenia, przychodem podatnika (dłużnika) będzie wartość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Wartość tak określonego przychodu powinna odpowiadać wartości rynkowej zrealizowanego świadczenia niepieniężnego.

Art. 1 pkt 11 - (zmiana dotycząca art. 15)

- **ust. 1i** – zmieniona jednostka odnosi się do sposobu określania kosztów uzyskania przychodów u podatnika, na rzecz którego dłużnik wykonał świadczenie niepieniężne; w przeredagowanym art. 15 ust. 1i ustawy CIT określone zostało, iż w przypadku późniejszego odpłatnego zbycia przez takiego podatnika rzeczy, praw i innych świadczeń otrzymanych w naturze (w związku z którymi określony został przychód u dłużnika takiego podatnika), kosztem uzyskania przychodu będzie równowartość uregulowanej w naturze wierzytelności pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług; dodatkowo koszt ten będzie podlegać zmniejszeniu o dokonane odpisy amortyzacyjne;

- **ust. 1j** – zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.; ponadto celem wyeliminowania problemów interpretacyjnych w przypadku, gdy przedmiotem wkładu niepieniężnego są składniki majątku powstałe w inny sposób niż poprzez ich nabycie (tj. wytworzenie składnika majątku) uzupełniono art. 15 ust. 1j pkt 3;

- **ust. 1k** - zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.; zmiana zawiera odniesienie do nowej kategorii przychodu określonego w art. 12 ust. 1 pkt 7a;

- **ust. 1l** - zmiana dostosowująca treść ust. 1l do rozszerzonego katalogu wyłączeń od przychodów wymienionych w art. 12 ust. 4 pkt 3d i 22 ustawy CIT; uwzględnia również sposób ustalenia kosztów uzyskania przychodów przy likwidacji spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego;

- **ust. 1s i 1u** – zmiana ma na celu uregulowanie sposobu ustalania wartości i kosztów zbycia komercjalizowanej własności intelektualnej nabytej w drodze wkładu niepieniężnego;

- **ust. 1y i 1z** - zmiana ma na celu uregulowanie zasad ustalania wartości składników majątkowych stanowiących „wyposażenie" zakładu zagranicznego prowadzonego przez zagranicznego przedsiębiorcę w Polsce; według przyjętych w projekcie reguł wartości te odpowiadać będą wartości podatkowej tych składników majątkowych, tj. wartości ich nabycia z uwzględnieniem dotychczasowych odpisów podatkowych; te same reguły odnosić się będą do spółki europejskiej i spółdzielni europejskiej, w przypadku przeniesienia do Polski ich siedziby lub zarządu;

- **ust. 4e** – zmiana polega na doprecyzowaniu, że dla celów podatkowych koszt uzyskania przychodów jest poniesiony w dniu, na który ujęto go jako koszt dla celów rachunkowych.

Art. 1 pkt 12 – (wprowadzenie art. 15c)

- **ust. 1** - Proponowany przepis daje możliwość wyboru przez podatnika zasad zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odsetek płaconych przez takiego podatnika w związku z otrzymywanym finansowaniem dłużnym – albo zgodnie z dotychczasowymi choć znowelizowanymi zasadami wynikającymi z art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT dotyczącymi pożyczek udzielonych podatnikowi przez podmioty powiązane, albo zgodnie z zasadami określonymi w nowym art. 15c tej ustawy.

- **ust. 2** - Możliwość zaliczania do podatkowych kosztów odsetek płaconych przez podatnika w związku z finansowaniem zewnętrznym, na wzór funkcjonującego w Danii rozwiązania, ograniczono poprzez odwołanie do wartości podatkowej aktywów podatnika, w rozumieniu przepisów o rachunkowości. W wartości tej nie zostały uwzględnione m.in. posiadane przez podatnika „wartości niematerialne i prawne", gdyż w dużym stopniu ich wartość ma charakter „subiektywny", uzależniony od oceny korzyści jakie wiążą się u danego podatnika z faktem ich posiadania (u innego podatnika mogłyby zostać wycenione według zupełnie innej wartości).

Dodatkowo wskazać należy, iż punktem wyjścia dla określenia limitu odsetek podlegających zaliczeniu do kosztów byłyby wartości „podatkowe" posiadanych aktywów, przyjmowane dla celów ustalenia odroczonego podatku dochodowego w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Określenie wysokości limitu odsetek podlegających zaliczeniu do kosztów nie powinno budzić wątpliwości, gdyż wartości służące do jego obliczenia wynikać będą z ksiąg rachunkowych. Wskazany w tym przepisie sposób obliczenia odsetek podlegających zaliczeniu do kosztów, w przeciwieństwie do zasad wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT, nie wymaga bieżącego śledzenia (na dzień zapłaty odsetek) posiadanego przez podatnika zadłużenia wobec podmiotów powiązanych. Jest zatem prostszy w stosowaniu, bardziej czytelny i łatwiejszy do zweryfikowania.

- **ust. 3** - Maksymalną wartość odsetek, jaka podlegać może zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym odnosić należy zasadniczo do okresu 12 miesięcy. Skoro jednak co do zasady wartość płaconych w związku z finansowaniem zewnętrznym odsetek uzależniona jest od okresu, w którym pożyczkobiorca korzysta z pożyczonych środków pieniężnych, przy ustalaniu wysokości limitu odsetek podlegających zaliczeniu do kosztów w roku podatkowym jako punkt wyjścia przyjęto rok podatkowy trwający 12 miesięcy, a jeżeli ten rok u podatnika będzie dłuższy lub krótszy niż 12 miesięcy to zarazem limit podlegających zaliczeniu w tym roku do kosztów odsetek podlegałby proporcjonalnemu zwiększeniu lub zmniejszeniu.

- **ust. 4** - Obok ustalonego limitu zaliczania do podatkowych kosztów odsetek płaconych przez podatnika w związku z finansowaniem zewnętrznym, uzależniającego ten limit od wartości posiadanego majątku podatnika, projektowany przepis wprowadza drugi limit opierający się na wysokości uzyskiwanych przez podatnika zysków operacyjnych, czyli zysków nieuwzględniających m.in. przychodów i kosztów finansowych. Zgodnie z tym przepisem wynikające z finansowania zewnętrznego koszty odsetek nie mogłyby przekraczać połowy uzyskanego w danym roku zysku operacyjnego. Ograniczenia tego nie stosuje się do podmiotów uprawnionych na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania do udzielania pożyczek na terytorium RP.

- **ust. 5** - W związku z tym, iż wysokość odliczenia odsetek uzależniona jest od wartości majątku oraz zysku operacyjnego uzyskanego na koniec danego roku podatkowego, przy bieżącym uwzględnianiu w zaliczkach miesięcznych poniesionych w związku z zapłatą odsetek kosztów podatnicy mogliby opierać się na wartościach wynikających ze sprawozdania finansowego za poprzedni rok podatkowy, przewidywany wartości lub dokonywać bieżącej oceny tych wartości

na podstawie ksiąg rachunkowych. W takich przypadkach ostateczną wysokość odsetek podlegających zaliczeniu do kosztów uwzględnialiby w zeznaniu rocznym.

- **ust. 6** - W przypadkach kiedy odsetki płacone przez podatnika (niewyłączone z kosztów innymi przepisami ustawy) przekraczałyby limity wskazane w tych przepisach i tym samym nie podlegałyby zaliczeniu do kosztów w danym roku podatkowym, podatnik miałby możliwość uwzględnienia tych odsetek w kosztach w następnych 5 latach podatkowych, w ramach przysługujących podatnikowi w tych latach limitów. Powyższe ma na celu umozliwić uwzględnienie w kosztach uzyskania przychodów kosztów finansowania zewnętrznego przynoszącego podatnikowi korzyści (w postaci wzrostu aktywów lub zysków operacyjnych) w dłuższej perspektywie czasu. Nie podlegałyby jednak takiemu odliczeniu w następnych latach odsetki u podmiotów, które zrezygnowałyby z rozliczania odsetek na podstawie art. 15c ustawy CIT oraz u podmiotów, które w związku z przekształceniem formy prawnej, łączeniem lub podziałem podatników wstępują w prawa tych podatników, z wyjątkiem będących podatnikami spółek powstałych z przekształcenia innych spółek.

- **ust. 7** - W przepisie zdefiniowane zostały użyte w jego treści pojęcia „pożyczka" i „odsetki od pożyczek". Zgodnie z tymi definicjami pożyczka oznaczałaby każdą umowę, w której dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy; przez pożyczkę tę rozumieć się będzie także kredyt, emisję papierów wartościowych o charakterze dłużnym, depozyt nieprawidłowy lub lokatę. Celem uniknięcia wątpliwości w definicji tej z pojęcia „pożyczka" wyłączone byłyby pochodne instrumenty finansowe. Z kolei pojęcie „odsetki od pożyczek" obejmowałoby wszystkie koszty związane z uzyskaniem pożyczki, a więc poza odsetkami sensu stricte również płacone w związku z zaciągnięciem pożyczki prowizje i opłaty.

- **ust. 8 i 9** - Podatnicy którzy dokonaliby wyboru metody odliczania odsetek wskazanej w art. 15c ustawy CIT nie stosują przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 tej ustawy. Wybór nowej metody odliczania odsetek dokonywany będzie w drodze informacji przekazanej do właściwego naczelnika urzędu skarbowego do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, a w przypadku podatników rozpoczynających działalność - w terminie 30 dni od dnia jej rozpoczęcia. Jednocześnie podatnicy zobowiązani byliby do stosowania tej metody przez okres minimum trzech lat podatkowych.

- **ust. 10** – W przypadkach, w których podatnik podjąłby decyzję o rezygnacji ze stosowania określonej w art. 15c ust. 1 pkt 2 ustawy metody zaliczania do kosztów odsetek, odpowiednią w tym zakresie adnotację ujmowałby w zeznaniu podatkowym składanym za pierwszy rok podatkowy w którym powrócił do stosowania przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy. Po raz kolejny podatnik może rozpocząć stosowanie tej metody nie wcześniej niż po upływie kolejnych trzech lat podatkowych.

<u>Art. 1 pkt 13</u> - (zmiana dotycząca art. 16)

- **ust. 1 pkt 8, 8c, 8d i 8e** – zmiany mają na celu dostosowanie przepisów do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

- **ust. 1 pkt 9 lit. a** - zmiana ogranicza możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłat na fundusz szkoleniowy do wysokości 0,75% funduszu płac;

- **ust. 1 pkt 13b** – dodanie pkt 13b ma na celu uzupełnienie regulacji z pkt 13; dodanie nowego pkt 13b w art. 16 ust. 1 skutkować będzie wyłączeniem z kosztów uzyskania przychodów odsetek wypłacanych przez spółki niemające osobowości prawnej na rzecz ich wspólników (obecnie reguła ta wywodzona jest z pkt 13); pojęcie „udział kapitałowy" zdefiniowane zostało w art. 50 KSH (jako udział odpowiadający wartości rzeczywiście wniesionego wkładu), natomiast „odsetki od udziału kapitałowego" oraz ich wysokość wynikają z art. 53 KSH (zgodnie z którym wspólnik ma prawo żądać corocznie wypłacenia odsetek w wysokości 5% od swojego udziału kapitałowego, nawet gdy spółka poniosła stratę);

- **ust. 1 pkt 13c** – dodany przepis stanowi uzupełnienie regulacji zawartej w art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy PIT, zgodnie z którym nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wartości pracy własnej podatnika (jego małżonka, małoletnich dzieci); wartość pracy własnej wspólnika będącego osobą fizyczną nie powinien stanowić kosztu uzyskania przychodu nie tylko u wspólnika będącego osobą fizyczną ale również – uwzględniając treść art. 5 ustawy CIT – u wspólnika będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych;

- **ust. 1 pkt 38** - zmiany mają na celu dostosowanie przepisów do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć (tj. udział (akcja), wspólnik);

- **ust. 1 pkt 38a** – zmiana ma na celu włączenie w zakres stosowania przepisu S.K.A. i innych spółek będących podatnikami podatku dochodowego;

- **ust. 1 pkt 39** – zmiana ma charakter doprecyzowujący aktualne brzmienie przepisu; zmiana rozstrzyga w sposób jednoznaczny, że nie stanowią kosztów uzyskania przychodu straty z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności w części dotychczas opodatkowanej;

- **ust. 1 pkt 60, 61, ust. 6, 7, 7b i 7g** – zgodnie z proponowanym nowym brzmieniem tych przepisów, ograniczeniem z nich wynikającym objęte zostałyby pożyczki udzielane podatnikom przez podmioty z podatnikami powiązane również w sposób pośredni, tj.:

a) pożyczki udzielane podatnikowi przez podmioty posiadające w kapitale tego podatnika udział pośredni wynoszący minimum 25% udziałów (akcji), oraz

b) pożyczki udzielane podatnikowi przez podmioty, w których kapitale, inny podmiot posiadający bezpośrednio lub pośrednio w kapitale podatnika minimum 25% udziałów (akcji), posiada udział bezpośredni lub pośredni wynoszący minimum 25% udziałów (akcji).

Jednocześnie, do wyliczenia wysokości „udziału pośredniego" jaki dany podmiot posiada w kapitale podatnika zastosowanie znajdowałyby zasady określone w przepisach art. 11 ust. 5b ustawy CIT.

Ponadto, celem usunięcia wątpliwości interpretacyjnych proponuje się uzupełnienie regulacji o definicję pojęcia „zadłużenie", która przesądza, iż na wysokość tego zadłużenia wpływ mieć będą nie tylko udzielone podatnikowi pożyczki, lecz również inne nieuregulowane zobowiązania wobec podmiotów powiązanych, wskazanych w tym przepisie. Dodatkowo, dzięki zmianie

brzmienia przepisów, w sposób bardziej czytelny przedstawiony zostanie sposób ustalania odsetek lub ich części wyłączonych na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT z kosztów uzyskania przychodów. Mianowicie, projekt wskazuje, że część odsetek niestanowiących kosztów uzyskania przychodów odnosi się do proporcji, w jakiej wartość zadłużenia przekraczająca trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki pozostaje do całkowitej kwoty jego zadłużenia wobec wyżej wskazanych podmiotów. Im zatem w wyższym stopniu zadłużenie podatnika przekraczać będzie trzykrotność wysokości jego kapitału zakładowego w tym większej proporcji płacone przez podatnika odsetki od pożyczki udzielonej mu przez podmiot powiązany podlegać będą wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów.

Zmiana treści ust. 7b zawierającego definicję „pożyczki" ma charakter doprecyzowujący i ma jedynie na celu ułatwienie jego stosowania w praktyce.

Wskazane przepisy odnoszą się do wszystkich spółek, będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A. oraz zagranicznej spółki osobowej;

- ust. 1 pkt 63 lit. d - zmiana brzmienia przepisu wynika z potrzeby jego dostosowania do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć i w tym celu wykreślono dookreślenie rodzaju spółki (tj. przymiotnik „kapitałowej");

- ust. 1 pkt 64 – zmiana ma na celu przesądzenie, że zakresem przepisu objęte są również odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych w postaci know-how wniesionych aportem również do spółki niebędącej osobą prawną;

- ust. 1b – wykreślenie przepisu związane jest z wprowadzeniem definicji pochodnych instrumentów finansowych do art. 4a pkt 16 ustawy CIT;

<u>Art. 1 pkt 14</u> - (zmiana dotycząca art. 16g)

- ust. 1 pkt 4, 5 i ust. 10b – zmiana ma na celu objęcie przepisem wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego;

- ust. 1 pkt 4a i ust. 1a - zmiana polega na wykreśleniu odwołania do „aportu" i ma na celu dostosowanie przepisu do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

- ust. 1 pkt 6 i 7 – przepisy te regulują sposób ustalania wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, otrzymanych w naturze, odpowiednio, w ramach zakładu zagranicznego, spółdzielni i spółki europejskiej;

- ust. 1 pkt 4c, ust. 10a i 10b – dodana jednostka redakcyjna określa sposób ustalania wartości początkowej komercjalizowanej własności intelektualnej w razie jej nabycia w postaci aportu lub w przypadku reorganizacji i likwidacji podatnika;

- ust. 2 – zmiana ma na celu dostosowanie przepisu do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

<u>Art. 1 pkt 15, 16</u> - (zmiana dotycząca art. 16h i art. 16k) – zaproponowane zmiany wynikają z rozszerzenia zakresu podmiotowego ustawy CIT o spółki niemające osobowości prawne (tj. S.K. i S.K.A.) i wprowadzenia przepisu przewidującego odroczenie opodatkowania w przypadku wniesienia do spółki komercjalizowanej własności intelektualnej;

Art. 1 pkt 17 (zmiana dotycząca art. 17 ust. 1 pkt 51 i ust. 7) – zmiana ma na celu dostosowanie przepisu do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć (tj. udział (akcja));

Art. 1 pkt 18 (zmiana dotycząca art. 17b ust. 3) - zmiana związana jest zmianą rozszerzeniem zakresu podmiotowego ustawy CIT i dostosowaniem przepisu do nowej siatki pojęć ze słowniczka (art. 4a pkt 14 ustawy CIT);

Art. 1 pkt 19 (zmiana dotycząca art. 18b) – zmiana ma na celu doprecyzowanie, iż z zakresu art. 18b ustawy CIT wyłączane są wydatki poniesione na nabycie nowych technologii w drodze wkładu niepieniężnego;

Art. 1 pkt 20 - (zmiana dotycząca art. 20)

- ust. 2 pkt 1 – zmiana jest związana z rozszerzeniem zakresu podmiotowego ustawy CIT;

- ust. 16 - dodanie kolejnej jednostki redakcyjnej skutkuje wyłączeniem ze zwolnienia dywidend i innych dochodów (przychodów) z udziału w zyskach osób prawnych (przewidzianego w ust. 3), w części, w jakiej świadczenie z tytułu dywidendy i innych dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych obowiązującym w państwie spółki wypłacającej, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy CIT, w szczególności, gdy zgodnie z przepisami tego kraju wypłacane świadczenie podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku;

Art. 1 pkt 21 – (zmiana dotycząca art. 21) – wyłączenie S.K. i S.K.A. ze stosowania zwolnienia określonego w tym przepisie;

Art. 1 pkt 22 – (zmiana dotycząca art. 22)

- ust. 1a-1e - przepisy przewidują przyznanie komplementariuszom prawa do odliczania, w okresie nieprzekraczającym kolejnych 5 lat podatkowych, podatku zapłaconego przez spółki S.K. i S.K.A, w części w jakiej zapłacony przez S.K. lub S.K.A. podatek ekonomicznie obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk ze spółki; limity przysługujące wspólnikowi z tytułu uczestnictwa w różnych S.K. lub S.K.A. nie będą podlegać sumowaniu.

- ust 4 pkt 1 - zmiany mają na celu dostosowanie przepisów do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

Art. 1 pkt 23 - (zmiana dotycząca art. 25)

- ust. 5b – zmiana polega na wykreśleniu odwołania do S.K. i S.K.A.; zmiana ma na celu dostosowanie treści przepisu do rozszerzonego zakresu podmiotowego ustawy CIT;

ust. 13 pkt 2 i 4 – zmiana porządkująca, uwzględniająca zmianę zakresu podmiotowego ustawy CIT;

Art. 1 pkt 24 - (zmiana dotycząca art. 26)

- ust. 1 – przepis ma na celu wprowadzenie instytucji płatnika dla podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych; oznacza to, że podmioty takie upoważnione zostaną do poboru podatku od dywidend i niektórych innych przychodów z udziału w zyskach osób

prawnych, uzyskanych z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych prowadzonych przez te podmioty; analogiczny przepis został wprowadzony do art. 41 ust. 4d ustawy PIT na mocy ustawy o zmianie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz niektórych innych ustaw z dnia 16 września 2011 r.; przepis dookreśla również, iż płatnik, którym będzie S.K. i S.K.A. zobowiązany będzie przy poborze podatku należnego od komplementariusza z tytułu wypłaty z zysku do stosowania odliczenia z art. 22 ust. 1a-1e ustawy CIT;

- ust. 2 – zmiana przepisu polega na dookreśleniu od jakiej daty liczy się 14-dniowy termin, w ciągu którego płatnik jest zobowiązany pobrać podatek w razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego, w przypadku gdy z podwyższeniem kapitału zakładowego nie wiąże się wymóg jego rejestracji; zmiana ta związana jest z rozszerzeniem zakresu podmiotowego przepisu art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT;

Art. 1 pkt 25 – (wprowadzenie art. 28b) – dodany przepis określa mechanizm dobrowolnego przekazania 1% podatku CIT na rzecz jednostek naukowych i uczelni w zakresie tworzenia innowacyjnych technologii i produktów;

Beneficjentami rozwiązania powinny być jednostki naukowe, o których mowa w art. 2 pkt 9 lit. a-d ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. Nr 96, poz. 615 z późn. zm.), posiadające kategorię A+, A lub B i umieszczone w wykazie prowadzonym przez ministra właściwego do spraw nauki. Katalog beneficjentów pozwoli na uniknięcie możliwości wzajemnego przekazywania 1% podatku dochodowego od osób prawnych np. przez przedsiębiorców posiadających status centrum badawczo rozwojowego. Dodatkowo, wskazanie kategorii, którą jednostki naukowe muszą posiadać, aby można było na ich rzecz przekazać 1% podatku, zapewni, że z przywileju tego będą mogły korzystać tylko najlepsze z nich, dające gwarancję dobrego wykorzystania pozyskanych środków. Prowadzenie wykazu jednostek uprawnionych przez ministra właściwego do spraw nauki pozwoli na łatwiejszy dostęp podatników do informacji, które z jednostek naukowych są uprawnione do otrzymania środków z 1% podatku.

Sposób i zasady przekazania 1% podatku są analogiczne do tych obowiązujących w stosunku do 1% podatku dochodowego od osób fizycznych przekazywanego na rzecz organizacji pożytku publicznego i zostały zmodyfikowane w celu uwzględnienia m.in. charakterystyki podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy mogą mieć rok podatkowy inny niż rok kalendarzowy.

Z uwagi na duże zróżnicowanie podatników w zakresie wysokości odprowadzanego podatku, przewiduje się wprowadzenie zasady, wedle której podatnik, którego 1-procentowy „odpis" osiągnie poziom co najmniej 1 mln zł może wskazać więcej niż jednego beneficjenta, ale nie więcej niż trzech. Podatnicy, których 1% podatku dochodowego od osób prawnych nie przekroczy 1 mln zł będą mogli wskazać tylko jedną jednostkę naukową. Przyjęcie takiego rozwiązania ma na celu ograniczenie nadmiernego zaangażowania aparatu skarbowego, a także niepotrzebnego rozpraszania środków.

Ze względu na katalog jednostek naukowych uprawnionych do 1% podatku, wśród których znajdują się podstawowe jednostki organizacyjne uczelni nie posiadające identyfikatora podatkowego, wprowadzono zasadę identyfikacji wszystkich jednostek naukowych według numeru identyfikacyjnego wskazanego na potrzeby przekazania 1% podatku w wykazie. Numer ten powinien spełniać te same funkcje co numer KRS w przypadku rozwiązań obowiązujących na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie organizacji pożytku publicznego.

Ponadto w przypadku jednostek naukowych będących podstawowymi jednostkami organizacyjnymi uczelni, przyjęto, że informacje o darczyńcach organy podatkowe będą przesyłać uczelni, która posiada identyfikator podatkowy. W informacji tej będą zawarte dane dotyczące jednostek naukowych będących podstawowymi jednostkami organizacyjnymi tej uczelni, które otrzymały środki finansowe z 1% podatku.

Określono także sytuacje, w których organ podatkowy odstępuje od przekazania 1% podatku na rzecz wybranej przez podatnika jednostki naukowej.

Art. 1 pkt 26 - (zmiana dotycząca załącznika nr 3 do ustawy) - zmiana załącznika stanowi konsekwencję nadania nowego brzmienia art. 12 ust. 11 ustawy CIT;

Art. 1 pkt 27 - (zmiana dotycząca załącznika nr 4 do ustawy) - w załączniku nr 4 zaktualizowana została lista podmiotów, do których znajdują zastosowanie przepisy dyrektywy, poprzez dodanie w lp. 5 spółki prawa szwedzkiego, tj. w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011 str. 8);

Zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Art. 2 pkt 1 - (zmiana dotycząca art. 5a)

- **pkt 13** – zmiana ma celu wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących kwalifikowania przychodów z tytułu uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania i instrumentów rynku pieniężnego. Przychody z tytułu uczestnictwa w instytucjach wspólnego inwestowania zaliczane są do przychodów z udziału w funduszach kapitałowych, natomiast w przypadku instrumentów rynku pieniężnego zaliczane są do przychodów np. z odsetek lub dyskonta , a nie do przychodów z pochodnych instrumentów finansowych;

- **pkt 28** - zdefiniowane zostało pojęcie „spółka". Pojęcie to obejmuje spółki, niezależnie od ich statusu prawnego, które w świetle przepisów państwa ich miejsca siedziby lub zarządu dla celów podatkowych mają podmiotowość podatkową. Zmiana wynika z objęcia opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych S.K. i S.K.A.;

- **pkt 29 – 34** - w celu ograniczenia liczby zmian aktu prawnego w związku z objęciem S.K. i S.K.A zakresem podmiotowym ustawy CIT wprowadza się do słowniczka definicje „udziałów (akcji)", „kapitału zakładowego", „udziału w zyskach osób prawnych" i „objęcia udziału (akcji)" (pkt 29-32). Oznacza to, że dotychczasowy zakres znaczeniowy tych pojęć zostanie rozciągnięty na S.K. i S.K.A. Ponadto w związku wprowadzeniem w art. 24 ust. 19 szczególnych zasad opodatkowania przy ustalaniu dochodu z tytułu wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej do słowniczka dodane zostały definicje „komercjalizowanej własności intelektualnej" oraz „podmiotu komercjalizującego" (pkt 33-34);

Art. 2 pkt 2 - (zmiana dotycząca art. 5b)

- **ust. 2** - zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów zdefiniowanego pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną", oznaczającego spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 3 - (zmiana dotycząca art. 9)

- **ust. 6** - zmiana polega na rozszerzeniu zakresu przychodów z „kapitałów pieniężnych" na przychody z odpłatnego zbycia ogółu praw i obowiązków oraz na przychody z tytułu objęcia w zamian za wkład niepieniężny ogółu praw i obowiązków w spółkach niemających osobowości prawnej, będących podatnikiem podatku dochodowego. W związku z tą zmianą, straty poniesione z tego tytułu mogą być rozliczane na ogólnych zasadach, na podstawie art. 9 ust. 3 ustawy PIT;

Art. 2 pkt 4 – (zmiana dotycząca art. 9a)

- **ust. 3 i 5** - zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną"; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 5 - (zmiana dotycząca art. 10)

- **ust. 2 pkt 2** - zmiana ma na celu dostosowanie treści przepisu do zaproponowanej w ustawie siatki pojęciowej;

Art. 2 pkt 6 – (zmiana dotycząca art. 14)

ust. 2:

pkt 1 - zmiana o charakterze doprecyzowującym. Ma na celu wyraźne wskazanie, że zbycie składnika majątku wykorzystywanego w działalności gospodarczej stanowi przychód z tej działalności. Dotyczy to zarówno składników, które z uwagi na przewidywany okres ich użytkowania krótszy niż rok, nie zostały zaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych jak i składników, których podatnik – pomimo takiego obowiązku – nie ujął w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;

pkt 2 - konsekwencja uznania, że kwoty otrzymane od agencji rządowych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa to nie stanowią one przychodów z działalności gospodarczej (vide art. 14 ust. 3 pkt 13); dodanie w art. 14 ust. 2 w pkt 2 zastrzeżenia ma na celu

wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych, że przychody wymienione w art. 14 ust. 3 pkt 13 nie podlegają opodatkowaniu;

pkt 17 – zmiana o charakterze doprecyzowującym; przepis reguluje skutki odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych w wyniku likwidacji (wystąpienia ze spółki) działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej.

ust. 2e – w ustawie dodana została nowa jednostka redakcyjna precyzująca skutki uregulowania przez dłużnika zobowiązania w formie niepieniężnej. W dodanym ust. 2e wskazane zostało, iż w przypadku podatnika regulującego swoje zobowiązania, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), przychodem podatnika (dłużnika) będzie wartość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Wartość tak określonego przychodu powinna odpowiadać wartości rynkowej zrealizowanego świadczenia niepieniężnego.

ust. 3:

pkt 1 - zmiana o charakterze doprecyzowującym; przepis regułujący skutki otrzymania lub zwrotu pożyczki (kredytu) w formie niepieniężnej;

pkt 11 - zmiana ma na celu doprecyzowanie algorytmu stosowanego w przypadku wystąpieniu wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną;

pkt 12 – zmiana o charakterze doprecyzowującym; przepis reguluje skutki odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych w wyniku likwidacji (wystąpienia ze spółki) działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej.

pkt 13 - zmiana została omówiona w ad. pkt 16 części ogólnej,

ust. 8 - dodana jednostka redakcyjna zawiera definicję użytego w ust. 3 pkt 10 i 11 zwrotu „środki pieniężne";

<u>Art. 2 pkt 7</u> - (zmiana dotycząca art. 17)

- ust. 1 pkt 4 wprowadzenie do wyliczenia - zmiana polega na wykreśleniu wyrazów „których podstawą uzyskania są udziały (akcje) w spółce mającej osobowość prawną lub spółdzielni", precyzuje tym samym, że dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie związany z udziałem w tym zysku, a nie tylko i wyłącznie z udziałem w podmiocie wypłacającym zysk związanym z uprawnieniami korporacyjnymi. Ma to na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych mogących pojawić się np. w odniesieniu do świadectw użytkowych;

- ust. 1 pkt 4 lit. c i d - zmiana polega na dostosowaniu treści tych przepisów do zaproponowanej w ustawie siatki pojęciowej;

- ust. 1 pkt 6 lit. a - zmiana polega na rozszerzeniu zakresu przychodów z „kapitałów pieniężnych" na przychody z odpłatnego zbycia ogółu praw i obowiązków w spółkach niemających osobowości prawnej, będących podatnikiem podatku dochodowego, zgodnie z obowiązująca siatką pojęciową;

- **ust. 1 pkt 9** – zmiana polega na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym na S.K.A.;

- **ust. 1 pkt 9a i ust. 2** - dodana jednostka redakcyjna określa wartość przychodu podatnika przy wnoszeniu wkładu niepieniężnego w przypadkach nieobjętych pkt 9 art. 17 ust. 1 ustawy PIT, tj. gdy z wniesieniem wkładu niepieniężnego nie jest związane obejmowanie udziałów lub akcji o określonej wartości nominalnej. Przepis ten wskazuje także moment uzyskania takich przychodów; przychód powstaje w dniu zarejestrowania spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego, albo gdy wkład dokonany został do spółki już istniejącej – w dniu przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu;

Zmiana w ust. 2 odsyła do odpowiedniego stosowania w tym zakresie art. 19 ustawy PIT, co oznacza, że wysokość przychodu podlega weryfikacji na zasadach określonych w art. 19 ust. 1-3 ustawy PIT;

- **ust. 1a** – zmiana polega na doprecyzowaniu momentu uzyskania przychodu z tytułu wniesienia do spółek będących podatnikami podatku dochodowego wkładu niepieniężnego. Doprecyzowaniu podlega również moment uzyskania przychodu z tytułu wniesienia wkładów do spółdzielni oraz moment powstania przychodu w przypadku wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej – przychód w tym przypadku ustala się na dzień, w którym upływa 5 lat od dnia objęcia udziałów lub akcji w spółce kapitałowej;

- **ust. 1b** – zmiana polegająca na doprecyzowaniu daty powstania przychodu z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych, jako momentu realizacji tych praw;

Art. 2 pkt 8 - (zmiana dotycząca art. 21)

- **ust. 1 pkt 3b** - Zmiana ma charakter porządkowy polegający na dodaniu we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazów „z zastrzeżeniem ust. 15a". Propozycja związana jest z dodaniem ust. 15a w art. 21 (zob. zmianę zawartą w lit.b).

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 3b ustawy wolne od podatku są inne odszkodowania lub zadośćuczynienia otrzymane na podstawie wyroku lub ugody sądowej do wysokości określonej w tym wyroku lub tej ugodzie, z wyjątkiem odszkodowań lub zadośćuczynień:

a) otrzymanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,

b) dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono;

Natomiast dodawany przepis ust. 15a wskazuje, iż zwolnienia określone w art. 21 ust. 1 pkt 3b i pkt 120 nie mają zastosowania do wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, o którym mowa w przepisach prawa cywilnego.

Propozycja dodania do przepisu art. 21 ust. 1 pkt 3b zastrzeżenia odwołującego się do dodawanego ust. 15a ma zatem dodatkowo podkreślić, iż zwolnieniem tym nie jest objęte wynagrodzenie za ustanowienie służebności przesyłu, w rozumieniu przepisów prawa cywilnego. Zabieg ten wynika z faktu, iż w orzecznictwie sądowo-administracyjnym ugruntował się pogląd, iż służebność przesyłu określona w Kodeksie cywilnym a wprowadzona ustawą z dnia 30 maja

2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 116, poz. 731), stanowi odmianę służebności gruntowych, zatem w przypadku otrzymania odszkodowania za ustanowienie służebności przesyłu, korzysta ono ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Co prawda orzecznictwo to dotyczy zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 120 ustawy, jednakże z uwagi na to, iż pkt 3b w art. 21 ust. 1 obejmuje również odszkodowania (zadośćuczynienia), proponuje się w tym przypadku dokonanie takiego wyłączenia.

Prezentowany w orzecznictwie pogląd jest odmienny od poglądu wyrażanego przez resort sprawiedliwości, który właściwy jest do interpretacji przepisów prawa cywilnego. W ocenie Ministerstwa Sprawiedliwości służebność przesyłu stanowi odrębny od służebności gruntowej i służebności osobistej rodzaj służebności. Przesłankami przemawiającymi za taką interpretacją jest nie tylko brzmienie art. 305^4 Kodeksu cywilnego, nakazujące odpowiednie stosowanie przepisów o służebnościach gruntowych, ale także układ przestrzenny ustawy – Kodeks cywilny, zgodnie z którym dział III Księgi drugiej tego kodeksu został podzielony na trzy rozdziały: rozdział I. Służebności gruntowe; rozdział II. Służebności osobiste oraz rozdział III. Służebność przesyłu.

W oparciu o tę interpretacje organy podatkowe w dokonywanych interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego stoją na stanowisku, iż wynagrodzenie uzyskane w związku z ustanowieniem służebności przesyłu nie korzysta ze zwolnienia od opodatkowania.

Ponadto sądy orzekając o zwolnieniu z opodatkowania otrzymanych kwot posługują się pojęciem odszkodowania pomimo, że przepisy Kodeksu cywilnego wskazują iż, za ustanowienie służebności przesyłu należy się wynagrodzenie a nie odszkodowanie.[4)]

Przykładowo w wyroku NSA z dnia 29 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 654/10, uchylającym wyrok WSA w Szczecinie, stwierdzono: *„Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd wyrażony w wyroku NSA z 1 czerwca 2011r. II FSK 88/10, że z dniem 3 sierpnia 2008 r. nie jest już możliwe ustanowienie służebności gruntowej dla realizacji inwestycji liniowych, lecz jedynie służebności przesyłu stanowiącej odmianę służebności gruntowej (por. także G. Bieniek, Urządzenia przesyłowe. Problematyka prawna, Warszawa 2008, str. 61). Ten fakt zaakcentował również ustawodawca skoro w art. 305 4 k.c. odesłał do reżimu prawnego służebności gruntowych. Należy więc w toku interpretacji i stosowania przepisów o służebności przesyłu dopełniać regulację prawną poprzez odpowiednie sięganie do przepisów z dziedziny służebności gruntowych (por. Kodeks cywilny pod red. E. Gniewka, Warszawa 2011, str. 480). Istotą służebności przesyłu jest obciążenie nieruchomości na rzecz przedsiębiorcy, który zamierza wybudować lub którego własność stanowią urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 k.c., prawem polegającym na tym, że przedsiębiorca może korzystać w ograniczonym zakresie z*

[4)] Zgodnie z art. 305^1 § 1 Kc. Jeżeli właściciel nieruchomości odmawia zawarcia umowy o ustanowienie służebności przesyłu, a jest ona konieczna dla właściwego korzystania z urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1, przedsiębiorca może żądać jej ustanowienia za odpowiednim wynagrodzeniem. Natomiast zgodnie z § 2 Jeżeli przedsiębiorca odmawia zawarcia umowy o ustanowienie służebności przesyłu, a jest ona konieczna do korzystania z urządzeń, o których mowa w art. 49 § 1, właściciel nieruchomości może żądać odpowiedniego wynagrodzenia w zamian za ustanowienie służebności przesyłu.

nieruchomości obciążonej, zgodnie z przeznaczeniem tych urządzeń. Służebność przesyłu jako ograniczone prawo rzeczowe, staje się składnikiem przedsiębiorstwa w rozumieniu podmiotowym (art. 55 1 k.c.). Ponadto służebność przesyłu jako szczególny rodzaj służebności gruntowej może być przedmiotem zasiedzenia. Wskazane wyżej cechy istotne służebności przesyłu, jakkolwiek różniące się w pewnym zakresie od służebności gruntowych pozwalają na stwierdzenie, że stanowią one w istocie odmianę służebności gruntowych i ze względu na swoją konstrukcję służą w korzystaniu przez przedsiębiorców z cudzej nieruchomości w celu wybudowania i eksploatacji urządzeń przesyłowych. Nie można w związku z tym podzielić zaprezentowanego przez sąd pierwszej instancji poglądu, że odmienny rodzaj podmiotów jakim prawo przedmiotowych służebności przysługuje oraz treść każdego z tych praw decydują o tym, że służebność przesyłu jest poza zakresem normy zawartej w art. 21 ust. 1 pkt 120 lit. a) u.p.d.o.f.

(...)Reasumując powyższe rozważania Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 120 lit. a) u.p.d.o.f. ulga podatkowa z tytułu odszkodowania wypłaconego, na podstawie wyroków sądowych i zawartych umów (ugód), posiadaczom gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, z tytułu ustanowienia służebności gruntowej, przysługuje także z tytułu ustanowienia służebności przesyłu jako odmiany służebności gruntowej."

Jak wielokrotnie podkreślał w swym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny, zwolnienia przedmiotowe stanowią odstępstwo od podstawowej zasady podatku dochodowego od osób fizycznych - powszechności opodatkowania i w związku z tym muszą być rozpatrywane ściśle, bez stosowania wykładni rozszerzającej ani zawężającej.

Jednakże sądy administracyjne stosują wykładnię rozszerzającą przepisów podatkowych w tym zakresie, zatem uznano za zasadne dookreślenie, iż przepis ten nie dotyczy wynagrodzeń uzyskanych w związku z ustanowieniem służebności przesyłu, gdyż z tego tytułu uzyskuje się tylko wynagrodzenie a nie odszkodowanie. Odszkodowanie i wynagrodzenie to instytucje realizujące odmienne cele. O ile zwolnienie z opodatkowania odszkodowań, których celem jest naprawienie szkody (powrót do stanu majątkowego sprzed zaistniałej szkody) jest uzasadnione, to zwolnienie wynagrodzeń z tytułu służebności przesyłu będących w istocie przysporzeniem majątkowym nie znajduje takiego uzasadnienia.

- ust. 1 pkt 4 - zgodnie z aktualnie obowiązującym przepisem art. 21 ust. 1 pkt 4 ustawy PIT, od podatku dochodowego wolne są kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych, z wyjątkiem m.in. dochodu z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w ubezpieczeniach na życie związanych z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym. W wyniku zmiany opodatkowane będą również świadczenia z ubezpieczeń na życie, w których świadczenie zakładu ubezpieczeń jest ustalane w zależności od wartości określonego indeksu lub wartości innego świadczenia bazowego, analogicznie jak ma to miejsce w przypadku ubezpieczeń z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym. Zmiana zapewni równe traktowanie świadczeń o charakterze inwestycyjnym z obu rodzajów ubezpieczeń w rozumieniu przepisów podatkowych.

- **ust. 1 pkt 47c** – uchylenie przepisu jest konsekwencją niezaliczania do przychodów z działalności gospodarczej kwot otrzymanych od agencji rządowych pochodzących z budżetu państwa,

- **ust. 1 pkt 49** – Celem tej zmiany zaproponowanej w tiret trzecie lit.a jest objęcie zwolnieniem przedmiotowym w podatku dochodowym od osób fizycznych świadczeń mieszkaniowych otrzymywanych przez żołnierzy zawodowych na podstawie art. 21 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2010 r. Nr 206, poz. 1367, z późn. zm.).
W tym celu zaproponowano zmianę brzmienia pkt 49 art. 21 ust 1 ustawy PIT polegającą na podzieleniu dotychczasowego punktu 49 w art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na kolejne jednostki redakcyjne, tj. na lit.a, w której zamieszczono obowiązujące obecnie zwolnienie dotyczące odprawy mieszkaniowej i lit.b, w której zawarte zostało nowe zwolnienie przedmiotowe obejmujące świadczenia mieszkaniowe otrzymywane przez żołnierzy zawodowych.

- **ust. 1 pkt 50a** – zmiana dostosowawcza - ma na celu zwolnienie z opodatkowania wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją spółek niemających osobowości prawnej, będących podatnikiem podatku dochodowego, w tym S.K.A. i S.K., w części odpowiadającej poniesionym wydatkom na nabycie lub objęcie akcji lub udziałów w tych spółkach;

- **ust. 1 pkt 51** - zmiana dostosowawcza - ma na celu objęcie zakresem regulacji zwrotu dopłat wniesionych do spółek niemających osobowości prawnej, będących podatnikiem podatku dochodowego, w tym S.K.A i S.K., do wysokości wniesionych dopłat;

- **ust. 1 pkt 105** - zmiana dostosowawcza - polega na rozszerzeniu zakresu regulacji na dochody ze zbycia udziałów w spółce niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego, w tym S.K.A. i S.K., które przez zbywającego zostały nabyte w drodze spadku lub darowizny – w części zapłaconego z tego tytułu podatku od spadków i darowizn;

- **ust. 1 pkt 109** – zmiana dostosowawcza - polega na rozszerzeniu zakresu regulacji na przychody z tytułu wniesionych do spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego, w tym S.K.A. i S.K. wkładów niepieniężnych w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
- **ust. 1 pkt 120** - Zmiana ma charakter porządkowy polegający na dodaniu w ostatnim zdaniu przepisu wyrazów „z zastrzeżeniem ust. 15a".

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 120 wolne od podatku jest odszkodowania wypłacone, na podstawie wyroków sądowych i zawartych umów (ugód), posiadaczom gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, z tytułu:

a) ustanowienia służebności gruntowej,

b) rekultywacji gruntów,

c) szkód powstałych w uprawach rolnych i drzewostanie

– w wyniku prowadzenia na tych gruntach, przez podmioty uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, inwestycji dotyczących budowy infrastruktury przesyłowej ropy naftowej i produktów rafinacji ropy naftowej oraz budowy urządzeń infrastruktury technicznej, o których mowa w art. 143 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603, z późn. zm.);

Propozycja związana jest z dodaniem ust. 15a w art. 21 (zob. lit.b).

Dodawany przepis wskazuje, iż zwolnienia określone w art. 21 ust. 1 pkt 3b i pkt 120 nie mają zastosowania do wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, o którym mowa w przepisach prawa cywilnego.

Patrz uzasadnienie do tiret pierwsze.

- ust. 15a - Dodawany przepis wskazuje, iż zwolnienia określone w art. 21 ust. 1 pkt 3b i pkt 120 nie mają zastosowania do wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, o którym mowa w przepisach Kodeksu cywilnego.

Zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 3b i pkt 120 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obejmują wyłącznie odszkodowania (zadośćuczynienia). W praktyce orzeczniczej bywa jednakże, iż zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 120 dotyczące odszkodowania (zadośćuczynienia) przypisywane jest również do wynagrodzeń za ustanowienie służebności przesyłu, przyznanych na podstawie Kodeksu cywilnego. Ponieważ art. 21 ust. 1 pkt 3b obejmuje również odszkodowania (zadośćuczynienia), proponuje się w tym przypadku dokonanie analogicznego wyłączenia.

Odszkodowanie i wynagrodzenie to instytucje realizujące odmienne cele. O ile zwolnienie z opodatkowania odszkodowań, których celem jest naprawienie szkody (powrót do stanu majątkowego sprzed zaistniałej szkody) jest uzasadnione, to zwolnienie wynagrodzeń z tytułu służebności przesyłu będących w istocie przysporzeniem majątkowym nie znajduje takiego uzasadnienia.

- ust. 19 – zmiana dostosowawcza do przyjętej siatki pojęciowej, zgodnie bowiem z art. 14 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym w celu wykonania umowy podmiot publiczny i partner prywatny mogą zawiązać spółkę kapitałową, spółkę komandytową lub komandytowo-akcyjną;

Art. 2 pkt 9 - (zmiana dotycząca art. 22)

- ust. 1d - zmieniona jednostka odnosi się do sposobu określania kosztów uzyskania przychodów u podatnika, na rzecz którego dłużnik wykonał świadczenie niepieniężne; w przeredagowanym art. 22 ust. 1d określone zostało, iż w przypadku późniejszego odpłatnego zbycia przez takiego podatnika otrzymanych świadczeń w naturze (w związku z którymi określony został przychód u dłużnika takiego podatnika), kosztem uzyskania przychodu będzie równowartość uregulowanej w naturze wierzytelności pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług; dodatkowo koszt ten będzie podlegać zmniejszeniu o dokonane odpisy amortyzacyjne;

- **ust. 1e** - zmiana dostosowawcza - polega na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K.A. i S.K.; ponadto celem wyeliminowania problemów interpretacyjnych uzupełniono art. 22 ust. 1e pkt 3 o przypadek, gdy przedmiotem wkładów niepieniężnych są składniki majątku powstałe w inny sposób niż przez ich nabycie, (tj. wytworzenie składnika majątku);

- **ust. 1f** - zmiana dostosowawcza – polega na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K.A. i S.K.; zmiana dostosowująca treść ust. 1f do rozszerzonego katalogu przychodów (art. 17 ust. 1 pkt 9a) oraz do nowej siatki pojęć;

- **ust. 1m** – zmiana ma na celu uregulowanie zasad ustalania wartości składników majątkowych stanowiących „wyposażenie" zakładu zagranicznego prowadzonego przez zagranicznego przedsiębiorcę na terytorium R.P.;

- **ust. 5d** - zmiana polega na doprecyzowaniu, że dla celów podatkowych koszt uzyskania przychodów jest poniesiony w dniu, na który ujęto go jako koszt dla celów rachunkowych;

Art. 2 pkt 10 - (zmiana dotycząca art. 22g)

- **ust. 1 pkt 5, ust. 14b** - zmiana dostosowawcza - polega na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego;

- **ust. 1 pkt 6** – zmiana ma na celu uregulowanie sposobu ustalania wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, w razie nabycia ich w wyniku wykonania świadczenia niepieniężnego;

- **ust. 1 pkt 7** – zmiana ma na celu uregulowanie zasad ustalania wartości składników majątkowych stanowiących „wyposażenie" zakładu zagranicznego prowadzonego przez zagranicznego przedsiębiorcę na terytorium RP;

- **ust. 2** - zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną"; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 11 – (zmiana dotycząca art. 22h)

ust. 3b – zmiana dostosowawcza - polega na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego;

Art. 2 pkt 12 – (zmiana dotycząca art. 22k)

ust. 11 i 13 - zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną"; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 13 - (zmiana dotycząca art. 23)

- **ust. 1 pkt 7 lit. a** - zmiana ogranicza możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłat na fundusz szkoleniowy do wysokości 0,75% funduszu płac;

- **ust. 1 pkt 9a** – zmiana doprecyzowuje zasady wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów, odsetek od udziału kapitałowego, wypłacanych na rzecz wspólnika przez spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego;

- **ust. 1 pkt 10** - zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną"; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

- **ust. 1 pkt 34** – zmiana ma charakter doprecyzowujący aktualne brzmienie przepisu; zmiana rozstrzyga w sposób jednoznaczny, że nie stanowią kosztów uzyskania przychodu straty z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności w części dotychczas opodatkowanej;

- **ust. 1 pkt 38 i 38b** - zmiana wiąże się z zaliczeniem do przychodów z „kapitałów pieniężnych" przychodów z odpłatnego zbycia ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej, będącej podatnikiem podatku dochodowego;

- **ust. 1 pkt 38c** – zmiana doprecyzowuje zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku umorzenia udziałów lub akcji otrzymanych z wymiany;

- **ust. 1 pkt 45b** - zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną"; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

- **ust. 1 pkt 56** – zmiana ma charakter porządkowy i związana jeset z uchyleniem w art. 21 w ust. 1 pkt 47c;

Art. 2 pkt 14 – (zmian dotycząca art. 23b)

- **ust. 3** - zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną"; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 15 - (zmiana dotycząca art. 24)

- **ust. 3a** – zmiana ma na celu wyraźne wskazanie, że obowiązek sporządzenia wykazu składników majątku dotyczy również likwidacji działów specjalnych produkcji rolnej, w tym także w formie spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia z takiej spółki;

- **ust. 5 pkt 1a, 1b, ust. 5e** - dodano przepisy rozszerzające katalog dochodów wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego, który z tytułu posiadanych udziałów w spółce (ogółu praw i obowiązków) otrzymuje przychód z wystąpienia ze spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce porównywalny do dochodu z umorzenia udziałów lub akcji w spółce wymienionego w pkt 1 art. 24 ust. 5 ustawy PIT;

- **ust. 5d** - zmiana ma na celu dostosowanie treści tych przepisów do zaproponowanej w ustawie siatki pojęciowej;

- **ust. 5 pkt 9** - dodano przepis rozszerzający katalog przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych o przychody z tytułu odsetek od udziału kapitałowego, zdefiniowane w art. 53 KSH, wypłacane na rzecz wspólników spółek niemających osobowości prawnej będących

podatnikami podatku dochodowego;

- **ust. 5 pkt 3, 4 i 8 oraz ust. 8** – zmiana dostosowawcza - związana z objęciem przepisem wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K.A. i S.K.;

- **ust. 8a i 8b** – projekt doprecyzowuje zakres podmiotowy przepisów o wymianie udziałów lub akcji;

- **ust. 8c** – dodanie przepisu, zgodnie z którym do podziału spółek wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy PIT będą miały zastosowanie przepisy ust. 5 pkt 6, 7 oraz ust. 8;

- **ust. 15a** – zmiana określa sposób ustalania dochodu z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w związku z umową ubezpieczenia, zawartą na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej, w której świadczenie zakładu ubezpieczeń jest ustalane w oparciu o określone indeksy lub inne wartości bazowe;

- **ust. 17 i 18** – zmiana dostosowująca obecne brzmienie tych przepisów do wprowadzanej siatki pojęciowej;

- **ust. 19** – zmiana dotycząca przesunięcia momentu ustalania przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w postaci myśli naukowo-technicznej wnoszonej przez podmiot komercjalizujący.;

Art. 2 pkt 16 i 17 - (zmiana dotycząca art. 25 i 25a)

- **Art. 25 ust. 1, 4 i 4a, 6a, 6d i 6e** – zmiany mające na celu doprecyzowanie przepisów związanych z podmiotami powiązanymi, analogiczne jak w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych.;

-**art. 25a ust. 1a, 3a, ust. 5 i ust. 5b** - zmiany mające na celu doprecyzowanie przepisów związanych z obowiązkami sporządzania dokumentacji podatkowej przez podmioty powiązane, analogiczne jak w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych.;

Art. 2 pkt 18 – zmiana przewiduje wyłączenie z zakresu art. 26c ustawy PIT wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii w drodze wkładu niepieniężnego;

Art. 2 pkt 19 - (zmiana dotycząca art. 30a)

- **ust 6a – 6e** – przepisy przewidują przyznanie komplementariuszom prawa do odliczania, w okresie nieprzekraczającym kolejnych 5 lat podatkowych, podatku zapłaconego przez spółki S.K. i S.K.A, w części w jakiej zapłacony przez S.K. lub S.K.A. podatek ekonomicznie obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk ze spółki. Limity przysługujące wspólnikowi z tytułu uczestnictwa w różnych S.K. lub S.K.A. nie będą podlegać sumowaniu.

- **ust. 10 pkt 1** - zmiana przepisu polega na wykreśleniu Królestwa Belgii z grupy państw wymienionych w pkt 1 zmienianych przepisów; zmiana jest skorelowana ze zmianą art. 306m § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej;

Art. 2 pkt 20 - (zmiana dotycząca art. 30b)

- **ust. 1, ust. 2 pkt 4 i 5 oraz ust. 6** - zmiany mają na celu objęcie opodatkowaniem dochodów z

odpłatnego zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niemających osobowości prawnej, będącej podatnikiem podatku dochodowego, oraz objęcia ogółu praw i obowiązków w takich spółkach w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;

- **ust. 4** – zmiana ma na celu dostosowanie do przyjętej siatki pojęć;

- **ust. 5c pkt 1** - zmiana przepisu polega na wykreśleniu Królestwa Belgii z grupy państw wymienionych w pkt 1 zmienianych przepisów; zmiana jest skorelowana ze zmianą art. 306m § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej;

Art. 2 pkt 21 - (zmiana dotycząca art. 41)

- **ust. 4e** - zmiana mająca na celu wskazanie, iż spółki niemające osobowości prawnej będące podatnikami podatku dochodowego są zobowiązane jako płatnik, w przypadku wypłaty świadczeń z tytułu udziału w zyskach osób prawnych stosować odliczenia od zryczałtowanego podatku, o których mowa w art. 30a ust. 6a-6e.;

- **ust. 5** – zmiana przepisu polega na dookreśleniu od jakiej daty liczy się 14-dniowy termin, w ciągu którego płatnik jest zobowiązany pobrać podatek w razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego, w przypadku gdy z podwyższeniem kapitału zakładowego nie wiąże się wymóg jego rejestracji; zmiana ta związana jest z rozszerzeniem zakresu podmiotowego przepisu art. 24 ust. 5 pkt 4 ustawy PIT;

Art. 2 pkt 22 - (zmiana dotycząca art. 42c) – zmiana polegająca na doprecyzowaniu przepisów (art. 42c ust. 2 pkt 1 i 2) oraz ujednoliceniu używanej terminologii, tj. pojęcia pośredniego odbiorcy (ust. 6), w tym również w kontekście przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania UCITS (art. 42c ust. 4 pkt 3 i 4), oraz definicji przychodów (dochodów) z odsetek (art. 42c ust. 5 pkt 1);

Art. 2 pkt 23 - (zmiana dotycząca art. 44)

- **ust. 7b, 7g pkt 1 i ust. 11** - zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną"; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 24 – (zmiana dotycząca art. 45 ust. 5) – zmiana na celu wyraźne wskazanie, że podatnicy obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego, sprawozdanie to składają w terminie złożenia zeznania rocznego; sprawozdanie to nie jest załącznikiem do zeznania rocznego.

Art. 2 pkt 25 - (zmiana dotycząca załącznika nr 3 do ustawy) - w załączniku nr 3 dodano lp. 28 dzięki której dyrektywa znajdzie zastosowanie również do spółek utworzonych według prawa polskiego, tj. spółki akcyjnej i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Zmiany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Art. 3 - **(zmiana dotycząca art. 306m § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)** – zmiana przepisu polega na wykreśleniu Królestwa Belgii z grupy państw wymienionych w pkt 1 zmienianego przepisu, co skorelowane jest ze zmianami dokonanymi w art. 30a i 30b ustawy PIT;

Zmiana w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

Art. 4 pkt 1 – **(zmiana dotycząca art. 10)** – zmiana o charakterze porządkowym; uwzględnia zmianę polegającą na uchyleniu w ustawie PIT w art. 21 w ust. 1 pkt 47c;

Art. 4 pkt 2 **(zmiana dotycząca art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. f i ust. 10)** - zmiana o charakterze dostosowawczym do zmian w ustawie PIT. Ma na celu wyraźne wskazanie, że zbycie składnika majątku wykorzystywanego w działalności gospodarczej stanowi przychód z tej działalności. Dotyczy to zarówno składników, które z uwagi na przewidywany okres ich użytkowania krótszy niż rok, nie zostały zaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych jak i składników, których podatnik – pomimo takiego obowiązku – nie ujął w wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;

Art. 4 pkt 3 **(zmiana dotycząca art. 20 ust. 1)** - zmiana o charakterze porządkowym, ma na celu wyłączenie z obejmowania spisem z natury składników majątku zaliczanych do wyposażenia w przypadku likwidacji działalności gospodarczej. Składniki te są objęte wykazem sporządzanym na dzień likwidacji działalności.

Zmiany w ustawie z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy

Art. 5 - dodane przepisy wprowadzają odpowiedzialność karną skarbową za naruszenie obowiązku złożenia do urzędu skarbowego w określonym ustawowo terminie sprawozdania finansowego, opinią lub raportu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych; niewywiązanie się z obowiązku złożenia któregokolwiek z tych dokumentów stanowić będzie wykroczenie skarbowe, za które grozić ma sankcja w postaci kary grzywny.

Zmiany w ustawie z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej

Art. 6 - obowiązująca ustawa z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej nie precyzuje czy ubezpieczenia na życie, w których świadczenie zakładu ubezpieczeń jest ustalane w zależności od wartości określonego indeksu lub wartości innego świadczenia bazowego powinny zostać sklasyfikowane jako produkty zaliczane do grupy 1 czy grupy 3 działu I załącznika do ustawy co powoduje, iż zakłady ubezpieczeń klasyfikują takie produkty najczęściej do grupy 1 działu I. Dochód z inwestycji składki ubezpieczeniowej nie podlega wówczas opodatkowaniu zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi.

Zmiany w ustawie z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki

Art. 7 – ustawa z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (Dz. U. Nr 179, poz. 1843, późn. zm.) w art. 2 określiła przesłanki, których spełnienie uprawnia stronę do wniesienia skargi o stwierdzenie, że w postępowaniu, którego skarga dotyczy, nastąpiło naruszenie jej prawa do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki (...).

Uwzględnienie skargi polega przede wszystkim na stwierdzeniu, że w postępowaniu merytorycznym nastąpiło naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie. Ustawa przewiduje również możliwość przyznania, na żądanie skarżącego, rekompensaty finansowej (art. 12 ust. 4 tej ustawy), której wysokość może wynieść od 2.000 do 20.000 zł. Okoliczność ta, nie wyklucza także możliwości dochodzenia odszkodowania w procesie cywilnym. Art. 15 ust. 1 tej ustawy wyraźnie bowiem wskazuje, iż skarżący może w odrębnym postępowaniu dochodzić naprawienia szkody wynikłej ze stwierdzonej przewlekłości. Natomiast w ust. 2 tego artykułu ustawy przesądzono, że sąd odszkodowawczy bierze pod uwagę zasądzoną już na rzecz strony na podstawie art. 12 ust. 4 finansową rekompensatę za przewlekłość postępowania.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT wolne od podatku dochodowego są otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, z wyjątkiem:

a) określonych w prawie pracy odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,

b) odpraw pieniężnych wypłacanych na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników,

c) odpraw i odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia funkcjonariuszom pozostającym w stosunku służbowym,

d) odszkodowań przyznanych na podstawie przepisów o zakazie konkurencji,

e) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą,

f) odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej, z których dochody są opodatkowane według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1, lub na zasadach, o których mowa w art. 30c,

g) odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód innych niż ugody sądowe.

Zarówno w przepisie pkt 3, jak również w pkt 3a i 3b art. 21 ust. 1 ustawy PIT ustawodawca wskazał, jako zwolnione z opodatkowania „odszkodowania lub zadośćuczynienia".

Podstawową zasadą podatku dochodowego od osób fizycznych jest zasada powszechności opodatkowania, wynikająca z postanowień art. 9 ust. 1 ustawy PIT Przepis ten stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52 i 52a oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Zasada ta znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego RP, zgodnie z którym *wszystkie normy wprowadzające zwolnienia przedmiotowe mają charakter odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania według jednakowych, tych samych dla każdego podatnika zasad* (por. wyrok z dnia 29 maja 1996 sygn. akt K. 22/95). Konsekwencją powyższego jest wyjątkowy charakter ulg, odliczeń, zwolnień itp. pojmowanych ściśle i nierozszerzająco.

Ustawodawca wprowadzając omawianą instytucję nie nadał jej statusu odszkodowania/zadośćuczynienia. Z kolei z linii orzeczniczej sądów administracyjnych, wynika, iż przyznane na podstawie powołanej na wstępie ustawy świadczenie finansowe ma charakter i cel zbliżony do zadośćuczynienia (por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 lutego 2010 r. sygn. akt SA/Bd 680/09).

Jednakże dokonanie wykładni (na przykład w drodze ogólnej interpretacji prawa podatkowego), która stwierdzałaby, iż kwota pieniężna ma charakter zadośćuczynienia i objęta jest dyspozycją art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT stałoby w sprzeczności z powołaną powyżej dyrektywą Trybunału Konstytucyjnego.

W konsekwencji zaproponowano zmianę do ustawy o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki, która polega na nazwaniu - przyznawanego przez sąd - świadczenia zadośćuczynieniem. W związku z tym w zmienianych przepisach występujące w różnych przypadkach wyrazy „suma pieniężna" zostały zastąpione (występującym również w różnych przypadkach) wyrazem „zadośćuczynienie".

Celem tej zmiany jest zatem objęcie zwolnieniem określonym w art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT omawianego świadczenia i uwzględnienie w ten sposób linii orzeczniczej sądów administracyjnych.

Zmiany w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym

Art. 8 - (zmiana dotycząca art. 2 pkt 3 lit. a i b) - zmiana przepisu ma wyłącznie na celu uwzględnienie zmiany zakresu podmiotowego ustawy CIT o S.K. i S.K.A; w związku z tym lit. a art. 2 pkt 3 uzupełniono o S.K. i S.K.A, a z lit. b art. 2 pkt 3 wykreślono wspólników tych spółek;

Zmiany w ustawie z dnia z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki

Art. 9 - wprowadzenie możliwości przekazywania przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych 1% podatku na rzecz jednostek naukowych wiąże się z koniecznością zmiany

ustawy o zasadach finansowania nauki w zakresie obowiązków ciążących na jednostkach naukowych otrzymujących środki z 1% podatku i zasad prowadzenia wykazu przez ministra właściwego do spraw nauki.

W projekcie został więc określony cel, na który jednostka naukowa może przeznaczyć środki otrzymane z 1% podatku.

Beneficjenci powinni zostać zobowiązani do corocznego przedkładania organom sprawującym nadzór oraz ministrowi właściwemu do spraw nauki informacji na temat pozyskanych w tej formie środków oraz sposobie ich wykorzystania. Nieprzedłożenie informacji o wykorzystaniu środków lub przekazania informacji niekompletnej skutkować będzie wykreśleniem z listy podmiotów uprawnionych do pozyskania środków z podatku przez okres blisko trzech lat. Ponowne umieszczenie w wykazie będzie następowało na wniosek jednostki naukowej.

Dodatkowo, podmioty które otrzymały środki finansowe z 1% podatku dochodowego od osób prawnych powinny mieć obowiązek upublicznienia tych informacji na swojej stronie internetowej.

Zbiorcza informacja o jednostkach naukowych, które uzyskały środki finansowe z 1% podatku, jest sporządzana i zamieszczana na stronie internetowej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Projekt zawiera także przepisy regulujące sposób i zasady prowadzenia przez ministra właściwego do spraw nauki wykazu jednostek naukowych uprawnionych do otrzymania 1% podatku oraz zakres danych, które umieszczane są w tym wykazie. W odróżnieniu od rozwiązań przyjętych w przypadku organizacji pożytku publicznego, umieszczenie jednostki naukowej w wykazie nie będzie następowało, z urzędu, lecz na jej wniosek.

Tryby, terminy oraz formaty wymiany danych między ministrem właściwym do spraw nauki i ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, także sposób tworzenia i publikacji wykazu, o którym mowa w ust. 1, w szczególności tryb, terminy i zakres informacji zawartych we wniosku jednostki naukowej o umieszczenie w wykazie, oraz sposób weryfikacji i aktualizacji tych danych, zostaną określone w drodze rozporządzenia, wydanego przez ministra właściwego do spraw nauki w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych.

Przepisy przejściowe i końcowe (art. 10-19)

Art. 10 - dzień wejścia w życie przepisów ustawy stanowić będzie zarazem pierwszy dzień roku podatkowego S.K. i S.K.A. utworzonych przed 1 stycznia 2014 r. W przypadku S.K. i S.K.A. mających rok obrotowy, który rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2014 r. i zakończy się po tym dniu (a więc np. takich, których rok obrotowy jest inny niż kalendarzowy) może powstać wątpliwość, kiedy taki rok się kończy tj. czy z końcem bieżącego okresu sprawozdawczego (czyli w roku 2014), czy też będzie podlegał on połączeniu z rokiem następnym. Przepis ust. 1 precyzuje, iż zastosowanie znajdzie pierwsze ze wskazanych rozwiązań. W konsekwencji w

takim przypadku, pierwszy rok podatkowy dla niektórych S.K. i S.K.A. może trwać krócej niż 12 kolejnych miesięcy.

Art. 11 – celem wprowadzenia przepisu przejściowego jest stworzenie takiego stanu prawnego, w którym skutki ekonomiczne u wspólnika S.K. i komplementariusza S.K.A. dotyczące prawa do rozliczania strat, pozostałyby niezmienione w możliwie szerokim zakresie. Straty z działalności gospodarczej powstałe przed dniem wejściem w życie ustawy podlegać będą odliczeniu od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej i spółce komandytowo-akcyjnej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów, o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z ogólnymi zasadami rozliczania strat z działalności gospodarczej. Na analogicznych zasadach będzie rozliczana strata przez wspólnika S.K. albo komplementariusza S.K.A. będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy przed wejściem w życie ustawy ponieśli straty z działów specjalnych produkcji rolnej.
W przypadku strat poniesionych przed dniem wejścia w życie ustawy okres pięciu lat przewidziany na rozliczanie strat liczyć należy od roku następującego po roku, w którym poniesiono stratę, a nie począwszy od dnia wejścia w życie ustawy.

Art. 12 - treść tego przepisu jest konsekwencją nadania S.K. i S.K.A. statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Celem przepisu jest uniknięcie ponownego opodatkowania dochodów wspólników z tytułu udziału w S.K. i S.K.A. w momencie likwidacji spółki, wystąpienia wspólnika ze spółki lub odpłatnego zbycia udziału (ogółu praw i obowiązków) w spółce, w tym poprzez wniesienie tego udziału (ogółu praw i obowiązków) do innej spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego lub do spółdzielni.

Art. 13 - przepis stanowi realizację zasady lex retro non agit w stosunku do zysku wypracowanego w S.K. i S.K.A przed dniem wejścia w życie ustawy i w tym celu wprowadza wyłączenie ze stosowania przepisów art. 1 i 2 ustawy zmieniającej w stosunku do tego zysku, z wyjątkiem zysku S.K.A. przypadającego na akcjonariusza. Przepis przewiduje również wyłączenie ze zwolnienia z opodatkowania dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach S.K.A., zysków takiej spółki wypłaconych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, lecz osiągniętych przed 1 stycznia 2014 r. Ma to przeciwdziałać sytuacji, w której zwolnienie przyznawane byłoby w odniesieniu do zysków wcześniej nieopodatkowanych, ani na poziomie S.K.A., ani na poziomie akcjonariusza. Jednocześnie, w celu wyeliminowania potencjalnych wątpliwości dotyczących określenia części zysku jaki korzysta ze zwolnienia, wprowadza się zasadę, iż zysk wypłacany po 1 grudnia 2014 r. w pierwszej kolejności jest zyskiem osiągniętym przez tą datą (na wzór tzw. metody FIFO („pierwsze weszło, pierwsze wyszło").

Art. 14 - przepis ust. 1 wprowadza, jako zasadę, prawo i obowiązek kontynuacji przez S.K. i S.K.A. rozliczeń podatkowych dotyczących zdarzeń, jakie miały miejsce przed dniem wejścia w

życie ustawy. Chodzi o kontynuację podatkowej wyceny własnych składników majątkowych i zdarzeń mających wpływ na rozliczenia w podatkach dochodowych.
Przepis ust. 2 przewiduje, iż to wspólnicy S.K. i S.K.A., którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonywali odliczeń wydatków na nabycie nowych technologii, poniesionych przez S.K.A, zachowają w dalszym ciągu prawo do tych odliczeń (na zasadach przewidzianych w art. 18b ustawy CIT oraz 26c ustawy PIT).
Przepis ust. 3 przewiduje kontynuację rozliczenia przez wspólników S.K. i S.K.A. zwolnienia przewidzianego w art. 25 ust. 11-16 ustawy wymienionej w art. 1 albo w art. 44 ust. 7a–7j ustawy wymienionej w art. 2, tj. kredytu podatkowego. Zakłada się, że to wspólnicy będą zobowiązani do „spłaty kredytu podatkowego" na dotychczasowych zasadach, a jednocześnie nie będą do nich miały zastosowania przepisy o utracie prawa do zwolnienia.

Art. 15 - w związku z tym, iż wprowadzone w przepisach art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT zmiany dotyczące kwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów odsetek od pożyczek udzielonych podatnikowi przez podmioty z podatnikiem powiązane mogłyby w sposób istotny wpływać na podatkowe skutki operacji gospodarczych podatnika będących w toku, w niniejszym przepisie proponuje się wyłączenie stosowania nowego brzmienia tych przepisów w stosunku do tych pożyczek, w przypadku których kwota udzielonej podatnikowi pożyczki (kredytu) została już temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. W takim zatem przypadku, tj. kiedy kwota udzielonej podatnikowi pożyczki (kredytu) zostałaby podatnikowi faktycznie przekazana przed wejścia w życie niniejszej ustawy, przepisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT oraz art. 16 ust. 6 tej ustawy stosowałoby się w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2014 r.

Art. 16 – przepis przewiduje odroczenie wejścia w życie przepisów ustawy zmieniającej w stosunku do podatników, dla których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy oraz do ustalania przychodów i kosztów, których źródłem jest udział w S.K.A.

Art. 17 – przepis nakłada na ministra właściwego do spraw nauki obowiązek sporządzenia pierwszego wykazu jednostek naukowych, na rzecz których podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych będą mogli przekazać 1% podatku, do dnia 30 listopada 2014 r.; minister do spraw finansów publicznych jest zobowiązany przygotować pierwsze zestawienie jednostek naukowych, które otrzymały w poprzednim roku, środki finansowe pochodzące z 1% podatku dochodowego od osób prawnych, do dnia 30 września 2016 r.

Art. 18 - proponuje się aby projektowane rozwiązania miały zastosowanie do podatku wynikającego z zeznań złożonych po dniu 31 grudnia 2014 r. i obejmujących dochody osiągnięte od 1 stycznia 2014 r. Podatnicy, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy mają prawo przekazać 1% podatku wynikającego z zeznań złożonych po dniu 31 grudnia 2014 r. i obejmujących dochody osiągnięte od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 19 – przepis określa datę wejścia w życie przepisów ustawy zmieniającej na dzień 1 stycznia 2014 r.

III. Skutki wprowadzenia regulacji

1. Podmioty, na które oddziałuje akt normatywny

Projektowana ustawa dotyczy szerokiej grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w szczególności prowadzących działalność gospodarczą, a także podmiotów niebędących aktualnie podatnikami. Regulacje te bezpośrednio dotyczą w szczególności S.K. i S.K.A. mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz ich wspólników. Projektowane przepisy odnoszą się również do spółek pozostających w związkach kapitałowych i powiązaniach określonych w przepisach ustaw o podatkach dochodowych - tak krajowych, jak i zagranicznych, zakładów spółek zagranicznych, spółek i spółdzielni europejskich czy podmiotów powiązanych.

2. Wpływ na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego

Wprowadzane projektowaną ustawą zmiany zasadniczo mają na celu „uszczelnienie" systemu podatku dochodowego, poprzez wyeliminowanie istniejących mechanizmów optymalizacji podatkowej. Jakkolwiek przewiduje się pozytywny wpływ proponowanych przepisów na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, określenie rzeczywistych skutków w niniejszym zakresie jest trudne do oszacowania.

- Włączenie S.K.A. do zakresu podmiotowego ustawy CIT

Szacuje się, że objęcie S.K.A. opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych wpłynie na wzrost dochodów sektora finansów publicznych z tytułu tego podatku w pierwszym roku obowiązywania regulacji w kwocie ok. 294 mln zł.

W okresie od 2003 r. do 2012 r. nastąpił wzrost liczby S.K.A. w Polsce. W latach 2010 i 2011 odnotowano wzrost (r/r) rzędu 46% i 42%, jednak najwyższy w 2012 r., tj. 88%.

Rok[5]	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Liczba S.K.A.	19	27	49	123	284	570	745	1 089	1 548	2 908

Źródło: MS

Zauważalny wzrost liczby zakładanych S.K.A. nastąpił po roku 2007, przy czym najbardziej dynamiczny wzrost, nastąpił w ostatnich latach, tj. w okresie kiedy podatnikom znane były korzystne orzeczenia NSA w zakresie omawianego zagadnienia. Tendencja ta nasiliła się po wydaniu uchwały NSA z dnia 16.01.2012 r. W okresie od 1 stycznia 2012 r. do 31 grudnia

[5] Stan w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego

2012 r. powstało ok. 1,4 tys. takich podmiotów, tj. 47% wszystkich S.K.A. funkcjonujących 31 grudnia 2012 r. Dane te świadczą o dużym prawdopodobieństwie tego, iż to możliwość optymalizacji podatkowej była czynnikiem odgrywającym wyłączną lub decydującą rolę w podejmowaniu przez podatników decyzji o założeniu S.K.A. Oceniając skutek finansowy uwzględniono więc obecne preferencje podatkowe S.K.A. wynikające m.in. z orzeczenia NSA w zakresie omawianego zagadnienia.

W celu oszacowania skutków finansowych włączenia S.K.A. do zakresu podmiotowego ustawy CIT przyjęto liczbę podmiotów z ostatniego okresu sprawozdawczego oraz dochód w kwocie 0,8 mln zł, tj. na poziomie przeciętnego dochodu podatników CIT (bez banków i pozostałych instytucji finansowych) z rozliczenia za 2011 r. Dokonując oszacowania wzięto pod uwagę projektowane regulacje w zakresie możliwości dokonywania przez komplementariuszy, będących zarówno osobami prawnymi, jak i osobami fizycznymi, potrącenia od podatku z tytułu udziału w zysku S.K.A., podatku zapłaconego przez spółkę w części odpowiadającej udziałowi w zysku komplementariusza. Wzięto też pod uwagę, że w przypadku akcjonariuszy będących osobami prawnymi znajdzie zastosowanie zwolnienie z dyrektywy. Uwzględniono również fakt, że w 2014 r. S.K.A. zapłaciłyby zaliczki na podatek dochodowy z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za jedenaście miesięcy roku podatkowego.

W przypadku, gdy konsekwencją projektowanej regulacji będzie przekształcenie S.K.A., powstałych w celu dokonania optymalizacji podatkowej, w inną formę prowadzenia działalności, szacowany wzrost dochodów sektora finansów publicznych może okazać się niższy.

Włączenie S.K.A. w zakres ustawy CIT nie spowoduje wzrostu kosztów administracyjnych, zarówno po stronie administracji skarbowej, jak i przedsiębiorców. Poprzez wprowadzenie proponowanej zmiany nastąpi bowiem jedynie przesunięcie obowiązków w zakresie rozliczeń podatkowych ze wspólników na samą spółkę.

- Włączenie S.K. do zakresu podmiotowego ustawy CIT

Objęcie S.K. opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych nie wpłynie na wysokość dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego. Nastąpi bowiem przesunięcie obciążenia z poziomu wspólników spółki (komplementariusza i komandytariusza), którzy opłacali podatek dochodowy PIT lub CIT w zależności od rodzaju podmiotu, na poziom spółki. Dodatkowo w przypadku, gdy komandytariuszem będzie osoba fizyczna można spodziewać się dodatkowych dochodów budżetowych z podatku PIT od dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Z uwagi jednak na brak danych odnośnie wspólników S.K. trudno ocenić skutki finansowe z tego tytułu.

Podobnie jak w przypadku S.K.A. w analizowanym okresie obserwowany jest wzrost zainteresowania tą formą prowadzenia działalności. Największy wzrost liczby S.K., bo wynoszący 50%, 62% i 48%, odnotowano w latach 2006 -2008.

Rok[6]	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Liczba S.K.	535	789	1 057	1 581	2 569	3 813	5 023	6 446	8 330	10 604

Źródło: MS

- Wyłączenie prawa do korzystania ze zwolnienia od podatku, w przypadku wypłat dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych podlegających odliczeniu w spółce wypłacającej (tzw. pożyczka partycypacyjna)

Wprowadzenie powyższego wyłączenia może spowodować wzrost dochodów sektora finansów publicznych w kwocie 15 mln zł.

Powyższa kwota została oszacowana z wykorzystaniem danych wykazanych w *Informacji o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium RP* za lata 2009-2011.

Oceny skutków finansowych dokonano przyjmując założenie, że 1% dochodów zwolnionych z opodatkowania z tytułu dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych dotyczy wypłat z tytułu pożyczek partycypacyjnych.

- Wprowadzenie przepisów wskazujących sposób określenia wartości przychodów świadczeń w naturze

Szacuje się, że projektowana regulacja w tym zakresie może wpłynąć na wzrost dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego w kwocie 16 mln zł.

Skutek finansowy został oszacowany z wykorzystaniem danych wykazanych w *Deklaracji rocznej o zryczałtowanym podatku dochodowym* oraz w *Deklaracji o wysokości pobranego przez płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, od dochodów (przychodów) osiągniętych przez podatnika mającego siedzibę lub zarząd na terytorium RP* za 2011 r.

Oceny skutków finansowych dokonano przyjmując założenie, że dywidendy rzeczowe mogą stanowić ok. 1% dochodów z tytułu dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

- Wprowadzenie mechanizmu dobrowolnego przekazania 1% podatku CIT na rzecz jednostek naukowych

Szacowana maksymalna kwota środków finansowych, zasilająca budżety jednostek naukowych w związku z wprowadzeniem do zakresu ustawy CIT instytucji 1% na rzecz tych jednostek mogłaby kształtować się na poziomie 0,3 mld zł. Szacunek ten jest oparty na danych dotyczących wielkości dochodów pozyskiwanych przez budżet państwa oraz jednostki samorządu terytorialnego z tytułu podatku CIT w latach 2010-2011. Z uwagi na dobrowolność korzystania przez podatników z tego rozwiązania, prawdopodobne korzyści

[6] stan w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego

dla beneficjentów byłyby początkowo znacznie niższe. Należy liczyć się ze stopniowym zwiększaniem zainteresowania podatników CIT tą formą wspierania obszaru nauki, niemniej jednak nie wydaje się prawdopodobne, aby w pierwszych 2-3 latach obowiązywania ustawy osiągnięty został pułap wyższy niż 20% potencjalnych wpływów, tj. ok. 60 mln zł. Taki poziom odnotowany został w pierwszych latach obowiązywania instrumentu 1% w ustawie PIT.

- Zwolnienie świadczeń mieszkaniowych otrzymanych przez żołnierzy zawodowych

Przewiduje się, że obniżenie dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, w związku z projektowanym zwolnieniem z opodatkowania świadczeń mieszkaniowych wypłacanych żołnierzom zawodowym wyniesie 15 mln zł.

Do oszacowania skutku finansowego projektowanego rozwiązania przyjęto różnicę pomiędzy dotychczasowym zwolnieniem obejmującym świadczenie finansowe na pokrycie kosztów najmu lokalu mieszkalnego w wysokości 500 zł miesięcznie (art. 52c ust. 1 ustawy PIT), a planowaną na rok 2013 przeciętną miesięczną wypłatą świadczenia mieszkaniowego w wysokości 644,70 zł.

- Zmiana charakteru prawnego świadczenia przyznanego stronie w wyniku uwzględnienia złożonej skargi na przewlekłość postępowania

Szacuje się, że projektowana regulacja wpłynie na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 4 mln zł.

Skutek finansowy tej regulacji może być znacznie niższy z uwagi na przyjętą linię orzecznictwa sądów administracyjnych, zgodnie z którą tego rodzaju świadczenia korzystają już obecnie ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3b ustawy PIT.

- Ograniczenie wysokości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłat dokonywanych przez podatników na fundusz szkoleniowy

Ograniczenie wysokości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłat dokonywanych przez podatników na fundusz szkoleniowy do wysokości 0,75% funduszu płac, będzie neutralne podatkowo.

Może natomiast spowodować wzrost dochodów sektora finansów publicznych w przypadku dokonywania przez podatników wyższych niż 0,75% funduszu płac wpłat na fundusz szkoleniowy. Z uwagi na brak danych w tym zakresie trudno określić rzeczywiste skutki finansowe projektowanego ograniczenia.

Przyjmując natomiast założenie, że podstawę naliczenia środków na fundusz szkoleniowy stanowiłoby 10% prognozowanych na 2014 r. wynagrodzeń osób zatrudnionych w sektorze prywatnym w wysokości 1% funduszu płac wzrost dochodów sektora finansów publicznych z tytułu ograniczenia wysokości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłat dokonywanych przez podatników na fundusz szkoleniowy wyniosłyby 14 mln zł.

Wpływ proponowanych regulacji na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego

Wpływ zmian na wysokość dochodów sektora finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego z tytułu podatku dochodowego w pierwszym roku obowiązywania regulacji, z tytułu:

- włączenia S.K.A. do zakresu podmiotowego ustawy CIT	+ 294 mln zł
- wyłączenia prawa do korzystania ze zwolnienia od podatku, w przypadku wypłat dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych podlegających odliczeniu w spółce wypłacającej	+ 15 mln zł
- wprowadzenia przepisów wskazujących sposób określenia wartości przychodów świadczeń w naturze	+ 16 mln zł
- wprowadzenia mechanizmu dobrowolnego przekazania 1% podatku CIT na rzecz jednostek naukowych Z uwagi na wprowadzenie instytucji 1% podatku CIT do zeznania podatkowego szacowane zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych w kwocie 60 mln zł (w tym dochodów budżetu państwa: 46 mln zł, jst: 14 mln zł) wystąpi po raz pierwszy w roku budżetowym 2015 (rozliczenie za 2014 r.).	
- zwolnienia świadczeń mieszkaniowych otrzymanych przez żołnierzy zawodowych	- 15 mln zł
- zmiany charakteru prawnego świadczenia przyznanego stronie w wyniku uwzględnienia złożonej skargi na przewlekłość postępowania	- 4 mln zł
- ograniczenia wysokości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wpłat dokonywanych przez podatników na fundusz szkoleniowy	+ 14 mln zł
Razem sektor finansów publicznych	**+ 320 mln zł**
(w tym: PIT – 3 mln zł, CIT + 323 mln zł)	
w tym:	
- budżet państwa	*+ 254 mln zł*
(w tym: PIT + 5 mln zł, CIT + 249 mln zł)	

- jednostki samorządu terytorialnego *+ 66 mln zł*

(w tym: PIT - 8 mln zł, CIT + 74 mln zł)

W przypadku propozycji, takich jak np. określenie zasad ustalania wartości początkowej składników majątku, w które wyposażany jest zagraniczny zakład oraz sposobu ustalania wartości początkowej w spółce europejskiej i spółdzielni europejskiej – w przypadku przeniesienia jej siedziby na terytorium RP, przychodów w naturze, wyłączeń niektórych wydatków z kosztów uzyskania przychodów, przepisów o niedostatecznej kapitalizacji (w tym rozciągnięcie tej regulacji na powiązania pośrednie), wyłączenia ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych dochodów z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w związku z umową ubezpieczenia, można spodziewać się wzrostu dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego. Zwiększanie dochodów może nastąpić również w wyniku doprecyzowania przepisów dotyczących zwolnień przedmiotowych w ustawie PIT. Z uwagi jednak na brak danych w projektowanym zakresie trudno ocenić stopień wzrostu tych dochodów.

Wejście zmian w zakresie np. dokumentacji podatkowej, cen transferowych, momentu ustalania przychodu podatkowego czy tzw. „słowniczka pojęć", pozostanie bez wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, co wynika z faktu, że są to zmiany porządkujące.

Zmiany te nie przyczynią się także do zwiększenia kosztów administracyjnych, zarówno po stronie administracji podatkowej, jak i przedsiębiorców. Proponowane zmiany mają charakter precyzujący treść obowiązujących przepisów, przez co nie niosą ze sobą zmiany merytorycznej w zakresie ilości obowiązków podatkowych.

Projektowane rozwiązania nie wpłyną na poziom wydatków sektora finansów publicznych, w tym wydatków budżetu państwa oraz wydatków jednostek samorządu terytorialnego.

Wdrożenie i realizacja projektowanej ustawy nastąpi w ramach obecnych kosztów funkcjonowania administracji podatkowej.

3. Konsultacje społeczne

Projekt ustawy zostanie poddany konsultacjom społecznym z przedstawicielami następujących podmiotów:

1. Business Centre Club
2. Konfederacja Pracodawców Polskich
3. Polska Rada Biznesu
4. Krajowa Izba Gospodarcza
5. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan"

6. Trójstronna Komisja ds. Społeczno-Gospodarczych
7. Związek Banków Polskich
8. Krajowa Izba Radców Prawnych
9. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
10. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
11. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
12. Polska Izba Ubezpieczeń
13. Związek Rzemiosła Polskiego
14. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
15. Izba Gospodarcza Towarzystw Emerytalnych
16. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami
17. Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych (OPZZ)
18. Przewodniczący Niezależnego Samorządowego Związku Zawodowego „Solidarność"
19. Forum Związków Zawodowych – Zarząd Główny
20. Polska Izba Handlu
21. Centrum Cen Transferowych
22. Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych
23. Giełdy Papierów Wartościowych
24. Związek Polskiego Leasingu
25. Izba Domów Maklerskich
26. Polskie Stowarzyszenie Inwestorów Kapitałowych

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.), projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej z chwilą przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów. Od tego momentu każdy będzie mógł zgłosić zainteresowanie pracami nad projektem ustawy (art. 7 ust. 1 ww. ustawy). Stosownie do § 11a ust. 1 i ust. 2 pkt 1 uchwały Nr 49 Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. Nr 13, poz. 221, z późn. zm.), organ wnioskujący udostępnia projekt ustawy w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

4. Wpływ aktu normatywnego na rynek pracy.

Wejście w życie przepisów niniejszej ustawy, w krótkim terminie, powinno pozostać bez wpływu na rynek pracy. W dłuższym terminie, w związku z przywróceniem równych warunków konkurencji pomiędzy podmiotami gospodarczymi nastąpi stopniowy wzrost zatrudnienia.

5. Wpływ aktu normatywnego na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

Projektowane zmiany powinny uzupełnić inne działania zmierzające do ograniczenia zjawiska agresywnego planowania podatkowego wykorzystywanego przez część podatników. W efekcie

doprowadzić to może do poprawy warunków rozwoju przedsiębiorczości i wzrostu konkurencyjności gospodarki, z którego skorzystają wszyscy podatnicy.

6. Wpływ aktu normatywnego na sytuację i rozwój regionalny.

W związku z tym, iż planowanie podatkowe jest głównie domeną podmiotów zlokalizowanych w dużych ośrodkach miejskich na wejściu w życie projektowanej regulacji powinny skorzystać w szczególności przedsiębiorstwa prowadzące działalność na terenach słabiej zurbanizowanych.

7. Wstępna ocena zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Osoby właściwe w zakresie projektu:
Katarzyna Gortat-Kopacka
Naczelnik
w Wydziale Podatku Dochodowego od Osób Prawnych
i Prawa Unii Europejskiej
w Departamencie Podatków Dochodowych
Ministerstwa Finansów
tel. 0 22 694 56 27
Katarzyna.Gortat-Kopacka@mofnet.gov.pl

Ryszard Michalski
Naczelnik
w Wydziale Podatku Dochodowego od Osób Fizycznych
Prowadzących Działalność Gospodarczą
Ministerstwa Finansów
tel. 0 22 694 54 23
Ryszard.Michalski2@mofnet.gov.pl

DD5/0301/2/GTA/2012/DD-468