

Nieustające reformy opodatkowania dochodów osób prawnych – perspektywa istotnych zmian ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2012–2017

Dr hab. Aleksander Werner, prof. SGH

Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Celem artykułu jest opisanie i ocena jakościowa najistotniejszych zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2012–2017. Dotyczy to zmian, które mają na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Stąd w tekście znalazły się zmiany odnośnie: (a) objęcia ustawą CIT spółek komandytowo-akcyjnych, (b) opodatkowania dochodów z zagranicznych spółek kontrolowanych, (c) opodatkowania dochodu przeliczanego na podmiot powiązany i obowiązku sporządzania dokumentacji cen transakcyjnych, (d) ograniczania potrącalności w ramach kosztów uzyskania przychodów odsetek (interest limitation rule, poprzednio thin capitalisation), (e) „przychodowego” podatku od nieruchomości komercyjnych, (f) ograniczeń w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów określonych usług niematerialnych i praw majątkowych, (g) zmiany przepisów o podatkowej grupie kapitałowej, (h) regulacje dotyczące kosztów uzyskania przychodów wierzycelności nieściągalnych.

Słowa kluczowe: CIT, system podatkowy, unikanie opodatkowania

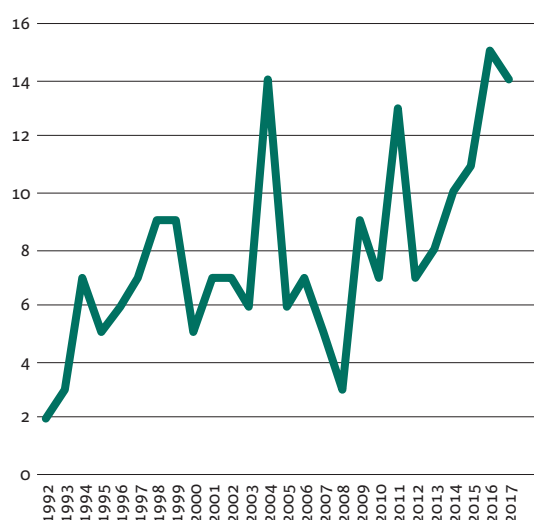
1. Wprowadzenie

Liczba zmian ustawy podatkowej regulującej opodatkowanie dochodu osób prawnych jest bardzo znaczna. Od wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹ („ustawa CIT”) do końca 2017 r. było 202 ustaw nowelizujących. Od 1992 r. do końca 2017 r. ustawa CIT średniorocznie była nowelizowana 7,8 razy, zaś już w 2018 r. do wchodzi w życie kolejnych 9 no-

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. 2017 poz. 2343 ze zm.).

welizacji. Tak duża liczba zmian świadczy o braku stabilności przepisów prawa i tworzy u przedsiębiorców stan niepewności co do przyszłych obowiązków podatkowych. Jednocześnie można zauważyć dużą dysproporcję między liczbą ustaw podatkowych dotyczących obowiązków podatkowych nakładanych w związku z działalnością gospodarczą a pozostałymi ustawami. Dysproporcja przejawia się w tym, że widoczna jest wyraźną różnicę pomiędzy liczbą zmian w ustawach podatkowych regulujących prawa i obowiązki podatników prowadzących działal-

Wykres 1. Liczba zmian ustawy CIT w latach 1992–2017



ność gospodarczą oraz pozostałych podatników. Można przykładowo wskazać, że ustawy dotyczące podatku rolnego i leśnego były nowelizowane kilkakrotnie, zaś liczba nowelizacji ustaw dotyczących

opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej każdorazowo przekracza 100.

Na wykresie 1 przedstawiono liczbę nowelizacji ustawy CIT od dnia wejścia życie ustawy do końca 2017 r.

Dane liczbowe mogą świadczyć o mało stabilnym prawnym systemie opodatkowania dochodu z działalności osób prawnych.

Trzeba się jednak zgodzić ze stwierdzeniem, że stabilny system podatkowy jest ideałem, ale „cnoty tej nie należy jednak pojmować w sposób bezwzględny”². Jest wiele przyczyn, które uzasadniają potrzeby zmian, w tym nieefektywność systemu czy zmiana polityki podatkowej³. Wśród przyczyn takiego zjawiska wymienia się przede wszystkim brak docelowego

² C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, UMCS, Lublin 2003, s. 14.

³ Tamże

modelu systemu podatkowego⁴. Tym niemniej, stabilność prawa podatkowego nie oznacza braku zmian. S. Owsiak postuluje prezentację propozycji zmian zasad polityki fiskalnej przy okazji wyborów parlamentarnych, co pozwoliłoby przekazać wyborcom intencje partii politycznych walczących o władzę⁵. Nie podlega dyskusji, że dokonywanie zmian powinno następować według określonych zasad i planu. Przyczyny zmian powinny być uzasadnione, racjonalne, przewidywalne, uwzględniające zasady podatkowe i zasady prawa podatkowego.

Ocena jakościowa prawa podatkowego może być dokonana przy wykorzystaniu różnych kryteriów. Przykładowo wskazuje na następujące kryteria oceny prawa podatkowego: (1) zgodność z Konstytucją, (2) zgodność z prawem Unii Europejskiej, (3) harmonia i zgodność z innymi elementami systemu prawa, (4) stabilność, (5) komunikatywność, (6) neutralność wobec procesów gospodarczych, (7) poprawność struktury systemu źródeł prawa podatkowego⁶. Recenzje co do jakości stanowionego prawa dokonywane są przez różne osoby i instytucje, w tym doktrynę⁷, organizacje przedsiębiorców⁸ oraz administrację publiczną⁹.

⁴ B. Brzeziński, *Legislacja podatkowa*, w: *Prawo podatkowe. Teoria...*, op.cit., s. 148–149.

⁵ Z. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 293.

⁶ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź 2005, <http://cdisp.uni.lodz.pl/projekty-naukowe-i-edukacyjne>, s. 5–6.

⁷ Por. cykliczne raporty dotyczące stanu prawa podatkowego z 2000, 2005 i 2010 r. prof. B. Brzezińskiego i prof. W. Nykiela, <http://cdisp.uni.lodz.pl/projekty-naukowe-i-edukacyjne>

⁸ Por. np. publikacje PKPP Lewiatan: Raport roczny 2012. Świadomy podatnik, Warszawa 2012; Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2012, Warszawa 2012.

⁹ Por. np. raporty Ministerstwa Gospodarki: Przedsiębiorczość w Polsce, Warszawa, sierpień 2012; Reforma Regulacji 2010 – podsumowanie prac Ministerstwa Gospodarki, materiały konferencyjne; Polska 2012. Raport o stanie gospodarki, Warszawa 2012; Lepsze regulacje. Raport z realizacji działań Reformy Regulacji w 2010 r., Ministerstwo Gospodarki, Departament Regulacji Gospodarczych, kwiecień 2010; Prowa-

Z wykresu można wyciągnąć dwa następujące wnioski.

Po pierwsze, widać, że duża liczba zmian ustawy CIT związana była z rokiem 2004, co wytłumaczyć można okresem dostosowywania polskiego prawa do unijnego i akcesja Polski do Unii Europejskiej.

Po drugie, od 2011 r. do teraz liczba zmian przepisów ustawy CIT utrzymuje się na wysokim poziomie i obserwuje się od 2012 r. z roku na rok tendencje wzrostową w liczbie kolejnych noweli ustawy CIT. W tym okresie nie ma tak wyraźnego i oczywistego wytłumaczenia, jak akcesja do UE. Pozostaje więc aktualne pytanie o przyczyny takiej sytuacji (?).

Istotne jest nie tylko pokazanie braku stabilności w tworzeniu prawa podatkowego, ale też dokonanie oceny jakościowej. W tym celu w dalszej części zostaną przedstawione i poddane ocenie najważniejsze zmiany w ustawie CIT w latach 2012–2017, których motywem jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, a więc dotyczące:

- objęcia ustawą CIT spółek komandytowo-akcyjnych,
- opodatkowania dochodów z zagranicznych spółek kontrolowanych,
- opodatkowania dochodu przerzucanego na podmiot powiązany i obowiązku sporządzania dokumentacji cen transakcyjnych,
- ograniczania potrącalności w ramach kosztów uzyskania przychodów odsetek (*interest limitation rule*, poprzednio *thin capitalisation*)
- „przychodowego” podatku od nieruchomości komercyjnych,
- ograniczeń w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów określonych usług niematerialnych i praw majątkowych,
- zmiany przepisów o podatkowej grupie kapitałowej,
- regulacje dotyczące kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych.

dzenie działalności gospodarczej w Polsce. Memorandum na temat reform, Ministerstwo Gospodarki, 30 czerwca 2010 r.

Cechą wspólną wszystkich wyżej wymienionych zmian do ustawy CIT jest przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Są to swego rodzaju klauzule antyabuzywne i mają w swoim założeniu stanowić uzupełnienie dla klauzuli ogólnej przeciw unikaniu opodatkowania. Zjawisko unikania i uchylania się od opodatkowania jest oceniane negatywnie. Nie tylko stanowi o mniejszych wpływach z dochodów podatkowych, ale także prowadzi do nierównomiernego obciążenia podatkowego podatników. Przez to naruszeniu ulega zasada powszechności opodatkowania. W wyniku unikania opodatkowania system podatkowy przestaje być spójny, a korzyści podatkowe jednych podatników, którzy unikają podatków są ponoszone przez tych, którzy nie chcą, bądź nie mają wiedzy lub możliwości, by unikać podatków. Przepisy mające na celu ograniczenie zjawiska unikania opodatkowania mają na celu zapewnienie przestrzegania konstytucyjnej zasady równości prawa. Z drugiej strony z zasady państwa prawa wynikają prawa dla podatnika do kształtowania swoich zobowiązań podatkowych w taki sposób, by minimalizować obciążenia podatkowe.

2. Objęcie ustawą CIT spółek komandytowo-akcyjnych

W zakresie podmiotowego obowiązywania ustawy CIT wskazać trzeba na dość istotną zmianę, która weszła w życie z początkiem 2014 r. Zmianą wprowadzono opodatkowanie spółek komandytowo-akcyjnych („SKA”) i równoważnych im spółek z innych państw. Podatkowe upodmiotowienie tych spółek miało na celu uniemożliwienie dokonywania optymalizacji podatkowej przy wykorzystaniu tych spółek. Zgodnie z przyjętą przez sądy administracyjne wykładnią przepisów podatkowych przychód (dochód) powstawał w momencie wypłaty dywidendy z takiej spółki. Podatek od dochodu był płatny raz na poziomie wspólnika i w dodatku w momencie „wyjścia z inwestycji” (wypłaty dywidendy). Przez to spółka komandytowo-akcyjna stała się interesującym

wehikułem i była wykorzystywana w celu przesunięcia w czasie momentu powstania przychodu do opodatkowania.

Nieporównywalna była sytuacja akcjonariusza SKA z sytuacją akcjonariusza ze spółki akcyjnej. W tym pierwszym wypadku opodatkowanie inwestycji było jednorazowe (na poziomie akcjonariusza) i dopiero w momencie „wyjścia z inwestycji”, zaś w przypadku spółki akcyjnej spółka ta na bieżąco rozliczała podatek dochodowy od osób prawnych i akcjonariusz obciążony był podatkiem od dochodów kapitałowych. Trzeba też zauważyć, że rzadko się zdarza sytuacja, gdzie w celu wykładni przepisów podatkowych podejmowane były dwie uchwały przez poszerzone składy Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tak było w przedmiotowej sprawie¹⁰. W wyniku zmiany ustawy CIT za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych uznano spółkę komandytowo-akcyjną. Nie zdecydowano się na objęcie tym podatkiem wbrew pierwotnym zamiarom spółek komandytowych. W przypadku tych spółek inwestorzy finansowi, jako komandytariusze ponoszą odpowiedzialność do wysokości sumy komandytowej i przez to wybranie tej formy prawnej jest nadal atrakcyjne w porównaniu do objętych ustawą CIT handlowych spółek kapitałowych i SKA.

¹⁰ Uchwała z 16 stycznia 2012 r., sygn. II FPS 1/11 oraz uchwała z 20 maja 2013 r., sygn. akt II FPS 6/12.

Nieporównywalna była sytuacja akcjonariusza SKA z sytuacją akcjonariusza ze spółki akcyjnej. W tym pierwszym wypadku opodatkowanie inwestycji było jednorazowe (na poziomie akcjonariusza) i dopiero w momencie „wyjścia z inwestycji”, zaś w przypadku spółki akcyjnej spółka ta na bieżąco rozliczała podatek dochodowy od osób prawnych i akcjonariusz obciążony był podatkiem od dochodów kapitałowych.

Przy spełnieniu określonych warunków zyski spółki zależnej są opodatkowywane inaczej lub dochód zagranicznych spółek zależnych włącza się do dochodu spółki dominującej, która ma siedzibę w państwie, gdzie obowiązują zasady CFC. Wśród kryteriów dla zastosowania tych zasad są np.: odpowiedni stosunek kontroli podmiotu zależnego, niska wysokość opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej, kreowanie przez podmiot zależny tzw. pasywnego dochodu (ang. *passive income*; zwykle jest to dochód z praw intelektualnych, kapitału, najmu, dzierżawy).

3. Podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej

Istotą konstrukcji prawnej opodatkowania dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej (ang. *Controlled Foreign Corporation/Company* – CFC) jest zapobieganie unikaniu opodatkowania przez przedsiębiorstwa mające siedzibę w danym państwie poprzez przypisywanie dochodów spółkom zależnym znajdującym się w państwach o niskim poziomie opodatkowania¹¹. Przy spełnieniu określonych warunków zyski spółki zależnej są opodatkowywane inaczej lub dochód zagranicznych spółek zależnych włącza się do dochodu spółki dominującej, która ma siedzibę w państwie, gdzie obowiązują zasady CFC. Wśród kryteriów dla zastosowania tych zasad są np.: odpowiedni stosunek kontroli podmiotu zależnego, niska wysokość opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej, kreowanie przez podmiot zależny tzw. pasywnego dochodu (ang. *passive income*; zwykle jest to dochód z praw intelektualnych, kapitału, najmu, dzierżawy).

Przepisy o CFC obowiązują w większości państw Unii Europejskiej i, co istotne, były też badane co do zgodności

¹¹ B. Kuźniacki, Skuteczność polskich ogólnych norm podatkowopravných jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystywanie kontrolowanych spółek zagranicznych, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009, s. 30–59.

ści z prawem unijnym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (ograniczenie swobody przedsiębiorczości)¹². Komentowana konstrukcja została wprowadzona do polskich ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych od stycznia 2015 r. Dość szeroka zmiana podyktowana potrzebą dostosowywania przepisów o CFC do prawa unijnego weszła w życie z początkiem 2018 r. Mowa o dyrektywie ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które

mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego¹³ („dyrektywa ATAD”, ang. *Anti-Tax Avoidance Directive*).

W polskiej konstrukcji zakłada się opodatkowanie dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej na poziomie spółki jej kontrolującej, będącej polskim rezydentem, podatkiem w wysokości 19% podstawy opodatkowania.

W ustawie CIT określa się warunki, które pozwalają uznać, że występuje stosunek zależności między spółką matką a spółką córką, który to jednocześnie stosunek dodatkowo pozwala uznać, że głównym celem istnienia spółki kontrolowanej jest unikanie opodatkowania. Stąd wśród kryteriów uznania określonego układu powiązań wskazuje się na: a) powiązania kapitałowe lub związane z posiadaną liczbą głosów w organach kontrolnych lub stanowiących (obecnie jest to 50% w nieprzerwalnym okresie nie krótszym

¹² M.in. wyrok C-196/04, Cadbury Schweppes oraz postanowienie TS z 23.04.2008 r., The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue, EU:C:2008:239.

¹³ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. (OJ L 193, 19.7.2016, p. 1–14); poza zakresem niniejszego tekstu jest tzw. dyrektywa ATAD II (dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich – OJ L 144, 7.6.2017, p. 1–11) z uwagi na fakt, że nie jest objęta nowelizacją ustawy CIT.

niż 30 dni, a także obejmuje powiązania zarówno o charakterze bezpośrednim, jak i pośrednim), b) charakter (struktura) przychodów spółki kontrolowanej (co najmniej 33% przychodów powinno pochodzić z określonych źródeł pasywnych – m.in. dywidendy, odsetki, wierzytelności, poręczeń) i c) preferencyjne opodatkowanie zagranicznej spółki kontrolowanej (efektywne opodatkowanie spółki zagranicznej jest niższe od tego, jaki spółka ta by zapłaciła stosując przepisy polskiej ustawy podatkowej).

Podstawę opodatkowania określa się w wysokości dochodu spółki kontrolowanej po ewentualnych odliczeniach (dywidendy i dochodu ze zbycia udziału w tej spółce, o ile odliczenia te uwzględniono w podstawie opodatkowania). Ustawa jako dochód spółki kontrolowanej ujmuje wszystkie wpływy bez względu na rodzaj źródeł przychodów, co nie uwzględ-

nia wymogów dyrektywy ATAD. Dochód podlegający zgodnie z dyrektywą ATAD opodatkowaniu powinien być ograniczony do kwot generowanych za pośrednictwem aktywów i ryzyk powiązanych z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi wykonywanymi przez spółkę kontrolującą (por. art. 8 dyrektywy ATAD). Stąd nie do końca jest zrozumiała taka częściowa implementacja przepisów dyrektywy.

Zarówno dyrektywa, jak i polska ustawa, nie przewidują automatyzmu w zakresie opodatkowania dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej. Jest to wynikiem wymogów, na które wskazał TSUE w cytowanej wyżej sprawie *Cadbury Schweppes*. Dlatego też, przepisy o CFC nie mają zastosowania w sytuacji, gdy spółka kontrolowana prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Polska ustawa w tym zakresie zawiera znacznie szersze określenie co rozumie się przez rzeczywistą działalność gospodarczą, aniżeli dyrektywa ATAD. Dyrektywa ogranicza

Dochód podlegający zgodnie z dyrektywą ATAD opodatkowaniu powinien być ograniczony do kwot generowanych za pośrednictwem aktywów i ryzyk powiązanych z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi wykonywanymi przez spółkę kontrolującą (por. art. 8 dyrektywy ATAD). Stąd nie do końca jest zrozumiała taka częściowa implementacja przepisów dyrektywy.

się do wskazania, że przepisy o opodatkowaniu CFC nie powinny mieć zastosowania w sytuacji, gdy kontrolowana spółka zagraniczna prowadzi istotną działalność gospodarczą wspieraną personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności. Przepisy wprowadzające co do zasady nakazują transpozycję dyrektywy ATAD do 31 grudnia 2018 r. i jej stosowanie od 1 stycznia 2019 r.¹⁴ W zakresie implementacji zasadniczo dyrektywa nie określa poszczególnych cech wdrożenia przepisów i pozostawia swobodę państwom członkowskim. Implementacja jest koniecznością, by organy podatkowe mogły się powoływać wprost na zapisy poszczególnych dyrektyw¹⁵. Państwa członkowskie mogą dokonać implementacji zapisów w kontekście celu określonej dyrektywy, bądź też w ramach własnej swobody kształtowania systemu podatkowego wprowadzić ogólne zapisy odnoszące się do całości lub części systemu podatkowego.

Co istotne implementacja może nastąpić wprost poprzez transpozycję przepisów dyrektywy wprost lub w sposób głębszy poprzez uregulowanie zakresu w sposób bardziej szczegółowy. W tym też kontekście można byłoby zakwalifikować polskie przepisy uszczegóławiające co należy rozumieć przez rzeczywistą działalność gospodarczą zagranicznej spółki kontrolowanej. Nie można jednak pominąć wymagań zawartych w wyroku *Cadbury Schweppes*, gdzie zakreślono granice dopuszczalnej ingerencji w opodatkowanie dochodów z zagranicznych spółek kontrolowanych.

4. Ceny transakcyjne

Podobnie jak regulacja dotycząca cienkiej kapitalizacji, przepisy o cenach transferowych mają

¹⁴ Wyjątki dotyczą m.in. przepisów dotyczących *exit taxation* (transpozycja do 31 grudnia 2019 r.), Estonii i możliwości stosowania alternatywnych rozwiązań w stosunku do art. 4 dyrektywy ATAD – ograniczenia możliwości odliczania odsetek (ang. *interest limitation rule*)

¹⁵ Wyrok TS z 5.07.2007 r., C-321/05, Hans Markus Kofoed przeciwko Skatteministeriet, EU:C:2007:408, pkt 48.

długą historię w ustawie CIT. Same przepisy dotyczące sankcjonowania przerzucania dochodu były ujęte w tekście pierwotnym ustawy CIT. Dotyczyły one z jednej strony przerzucania dochodu przez podatnika do zagranicznego podmiotu, z którym łączy go związek gospodarczy. Z drugiej strony norma obejmowała sytuację, w której następowało przerzucenie dochodu na podmiot, któremu przysługują szczególne ulgi podatkowe oraz świadczeń dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm w czasie i miejscu wykonywania świadczenia.

W obu sytuacjach organ mógł ustalić dochód danego podatnika bez uwzględnienia obciążeń szczególnych, wynikających ze związku gospodarczego. Stosunkowo szybko, bo z początkiem 1995 r. pojawiła się definicja pojęcia związku gospodarczego. Podobnie jak teraz nawiązywała do powiązań zarządczych, kapitałowych, majątkowych i pracowniczych. W kolejnych latach definicja ta była rozbudowywana i stawała się bardziej precyzyjna, aż w końcu zastąpiono pojęcie związku gospodarczego i dla określenia powiązania odwołano się do pojęć zarządzania, kontroli i posiadania udziałów (od 2004 r.). Podobnie, pierwotna lakoniczna instrukcja w jaki sposób organ ma określać wysokość podatku w sytuacji przerzucania dochodu została sprecyzowana w 1997 r. Wówczas pojawiły się metody określania oszacowania nawiązujące do tych które wynikają z propozycji OECD. Od 2006 r. pojawiła się instytucja porozumienia w sprawie ustalania cen transakcyjnych.

Równoległe do przepisów pozwalających przypisać dochód podatnikowi, który ten dochód chciał przerzucić na inny podmiot, pojawiają się przepisy dotyczące obowiązku sporządzania dokumentacji cen transakcyjnych między podmiotami powiązanymi. Określeni podatnicy zostali zobowiązani do przygotowywania dokumentacji od 2001 r. Co ciekawe, uchwalenie takich obowiązków motywowano potrzebą wprowadzeniem rozwiązań stosowanych w Unii Europejskiej oraz w „krajach uprzemysłowionych”¹⁶. Wraz z tym

¹⁶ Uzasadnienia ustawy s. 2.

obowiązkiem pojawiła się sankcja za brak przedstawienia wymaganej dokumentacji w postaci opodatkowania różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez organ w postaci opodatkowania tej różnicy 50% stawką podatku. Przepisy dotyczące obowiązku sporządzania dokumentacji na potrzeby cen transakcyjnych podlegały częstym nowelizacjom (6 zmian), ale te, które weszły w życie z początkiem 2017 r. były stosunkowo najszerze. Dlatego też w dalszej części należy się do nich odnieść.

Zmiany miały na celu uwzględnienie zaleceń wynikających z unijnego Kodeksu postępowania w zakresie dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаными w Unii Europejskiej („kodeks cen transferowych”)¹⁷, a także wytycznych OECD w zakresie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych. W tym ostatnim wypadku w wyniku szeroko zakrojonych prac w ramach działania nr 13 w projekcie *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS – erozja podstawy opodatkowania i przerzucanie dochodów) w 2014 r. zmieniono sposób istotny wspomniane wytyczne OECD. Zmiany dotyczyły przede wszystkim:

- wprowadzenia trzystopniowej znormalizowanej dokumentacji między podmiotami powiązаными (dokumentacja grupowa *master file*, dokumentacja na poziomie lokalnym *local file*, raportowania wg krajów *country-by-country reporting*),
- wyłączeń podmiotowych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transakcyjnych (podatnicy o przychodach do 2 mln złotych),
- zakresu informacji, które powinny się znaleźć w dokumentacji, w tym dotyczących analizy danych podmiotów niezależnych, dołączane do zeznania podatkowe uproszczone sprawozdanie w sprawie transakcji z podmiotami powiązаными lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаными, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bez-

¹⁷ Rezolucja Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie (Dz. Urz. UE C z 27.06.2006).

pośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową,

Wprowadzenie trzystopniowego systemu raportowania stanowi implementację postulatów zawartych w kodeksie cen transferowych. Jest to istotne dla przedsiębiorstw działających globalnie i w ramach Unii Europejskiej, gdyż ujednoczenie (normalizacja) zasad raportowania może wpływać na zmniejszenie kosztów wykonywania obowiązków dokumentacyjnych. Jednocześnie z punktu widzenia administracji skarbowej pojawi się możliwość uzyskiwania szerszych danych, ukazujących informacje o powiązanych podmiotach w skali międzynarodowej, także dostępu do baz danych, które mogą wpływać na efektywność kontroli podatkowych oraz typowania podatników do kontroli podatkowych. Uwzględniając interesy zarówno organów skarbowych, jak i podatników kodeks cen transferowych przewiduje szereg udogodnień dla podatników, którzy mają obowiązek sporządzania cen transferowych.

Wadą polskiej regulacji jest brak uwzględnienia propozycji kodeksu cen transferowych, które mają na celu zniesienie zbędnych barier administracyjnych w stosunku do podatników. Dotyczy to w szczególności braku w polskiej ustawie CIT przepisów:

- przewidujących wyłączenie nakładania kar w związku z wadami dokumentacji na podatników działających w dobrej wierze (pkt 30 kodeksu cen transferowych),
- mających zapewnić podstawowe prawa podatnikom sporządzającym dokumentację, a dotyczących zakazów: nakładania na podatników obowiązków skutkujących nieuzasadnionymi kosztami zachowania zgodności lub obciążeniami administracyjnymi

Wadą polskiej regulacji jest brak uwzględnienia propozycji kodeksu cen transferowych, które mają na celu zniesienie zbędnych barier administracyjnych w stosunku do podatników.

- oraz wymagania dokumentacji, która nie ma wpływu na transakcje będące przedmiotem kontroli (pkt 6 kodeksu cen transferowych),
- przewidujących co do zasady, że dokumentacja może być sporządzona w języku obcym ogólnie rozumianym w zainteresowanym państwie członkowskim; same zaś tłumaczenia dokumentacji mogą być wymagane wyłącznie jeżeli są bezwzględnie konieczne i na specjalny wniosek organu (pkt 23 kodeksu cen transferowych),
 - wprowadzających możliwość dokonywania referencyjnego odwoływania się do dokumentacji z lat poprzednich w sytuacji, gdy dokumentacja sporządzona dla jednego okresu pozostaje ważna w odniesieniu do kolejnych okresów i nadal stanowi dowód ustalania cen zgodnie z zasadą ceny rynkowej (pkt 26 kodeksu cen transferowych).

Podobne zastrzeżenie można odnieść w stosunku do wskazywanych w kodeksie cen transferowych obowiązków zapewnienia dogodnych terminów na potrzeby przygotowania dokumentacji cen transferowych przez podatników przy uwzględnieniu stopnia złożoności transakcji (pkt 14 kodeksu cen transferowych). Warto zauważyć, że ustawa CIT zawiera w tym zakresie bardzo rygorystyczne rozwiązanie, które to obowiązuje od początku wprowadzenia regulacji dotyczących dokumentacji cen transferowych. Co do zasady podatnik ma 7 dni na przekazanie dokumentacji cen transakcyjnych od dnia doręczenia żądania przez organy podatkowe. Jednocześnie brak przedłożenia dokumentacji wiąże się z obowiązkiem zapłaty podatku wg stawki 50% w stosunku do różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez organ. Takie ujęcie terminów oznacza, że podatnicy w praktyce mają obowiązek sporządzania i aktualizacji dokumentacji na bieżąco. Jest to niezwykle niekorzystne i stanowi stały koszt prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. W innych państwach zauważono, że jest to duże obciążenie dla przedsiębiorców i wprowadzono generalną zasadę, że nie ma obo-

wiązku regularnego sporządzania takiej dokumentacji. Dopiero na życzenie organów podatkowych w toku kontroli podatnik jest zobowiązany przygotować taką dokumentację w rozsądnym terminie (np. w Niemczech w terminie 60 dni).

W kodeksie cen transferowych wskazuje się, że obowiązek sporządzania dokumentacji powinien być ograniczony w stosunku do mniejszych i o mniej złożonej strukturze przedsiębiorstw (włącznie z małymi i średnimi przedsiębiorstwami). W ustawie CIT przewiduje się odstępianie od tego obowiązku co do zasady w stosunku do podatników, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych nie przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 mln euro. Ustawa CIT ogranicza zatem obowiązki dokumentacyjne w stosunku do mikroprzedsiębiorców. Pomija się tutaj małych i średnich przedsiębiorców, a także inne grupy przedsiębiorców o mniej złożonej strukturze. Mając na względzie rekomendacje z kodeksu cen transferowych ich polskie odpowiedniki nie uwzględniają szczególnej sytuacji MŚP, która nakazuje wprowadzanie rozwiązań mających na celu zmniejszenie obciążeń administracyjnych w stosunku do tej grupy¹⁸.

Jest przy tym istotne, że same obowiązki dokumentacyjne nie pozbawiają organów skarbowych możliwości domiaru podatkowego w sytuacji przeliczenia dochodów przez małych i średnich przedsiębiorców. W tym wypadku art. 11 ustawy CIT ma w pełni zastosowanie. Nie wskazuje się w nim, że możliwość określenia dochodu bez uwzględnienia warunków wynikających z powiązań różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty jest wyłączona w stosunku do małych i średnich przedsiębiorców. Obejmuje swym zakresem zarówno podatników sporządzających dokumentację cen transakcyjnych, jak również tych, którzy są wyłączeniu od obowiązku jej sporządzania.

¹⁸ Szerzej: A. Werner, Adekwatność sytuacji prawno-podatkowej polskich przedsiębiorców do ich roli w gospodarce, Szkoła Główna Handlowa. Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2013.

Powyższe pozwala uznać, że polska implementacja kodeksu cen transferowych uwzględnia zakres i formę informacji wymaganych w dokumentacji przez kodeks cen transferowych. Nie uwzględniono szerokiego zakresu praw podatnika, które przewiduje kodeks cen transferowych. W tym ujęciu można stwierdzić, że polska ustawa CIT wprowadza zalecenia z kodeksu w sposób jednokierunkowy. Tam, gdzie dotyczy to obowiązków podatników wprowadza się rozwiązania kodeksu cen transferowych, zaś w przypadku praw podatników robi się to w bardzo ograniczonym zakresie. Jest to niezrozumiałe, gdyż jak wskazano regulacja dotycząca obowiązków sporządzania dokumentacji jest autonomiczna w stosunku do procedury wymiaru podatkowego w przypadku stwierdzenia przerzucania dochodu między podmiotami powiązаныmi. Wprowadzenie przepisów przyjaznych dla małych i średnich przedsiębiorstw jest celem, który jest szeroko postulowany w prawie unijnym. Państwa członkowskie przywiązują dużą wagę w stosunku do tej grupy przedsiębiorstw i wyłączają obowiązki dokumentacyjne w stosunku do tej grupy (np. w Wielkiej Brytanii obowiązek sporządzania dokumentacji został wyłączony w stosunku do małych i średnich przedsiębiorstw). Stanowi to istotne ograniczenie barier administracyjnych, wpływa na obniżenie kosztów związanych z wykonywaniem obowiązków podatkowych przez co wpływa na poprawę sytuacji konkurencyjnej małych i średnich przedsiębiorstw w stosunku do przedsiębiorstw dużych.

5. Przepisy o niedostatecznej kapitalizacji

Przepisy dotyczące tzw. cienkiej kapitalizacji (*thin capitalisation*) w ustawie CIT mają stosunkowo długą historię. Samo rozwiązanie dotyczące niedostatecznej kapitalizacji pojawiło się w ustawie CIT w 1999 r. W swym założeniu przepisy miały zniechęcać do permanentnego dłużnego finansowania inwestycji poprzez udzielanie pożyczek (kredytów), a premiować takie finansowanie po-

zez wpłaty na kapitał zakładowy. Rozwiązanie opierało się na ocenie zadłużenia podatnika wobec właścicieli w porównaniu do wysokości kapitału zakładowego podatnika. W przypadku przekroczenia ustawowo określonej proporcji tych dwóch zmiennych przepisy pozbawiały podatnika prawa do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odsetek od finansowania dłużnego, które nie mieściło się w określonych ustawowo ramach. Nie wchodząc w szczegóły w pierwotnym rozwiązaniu przepisy wyłączały możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych spółce przez jej udziałowca (udziałowców) posiadającego (posiadających) nie mniej niż 25% udziałów tej spółki. Wyłączenie z kosztów dotyczyło sytuacji, w której wartość zadłużenia spółki wobec udziałowców tej spółki posiadających co najmniej 25% udziałów osiągnęła trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki. W takiej sytuacji do kosztów nie kwalifikowały się odsetki w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekraczała wartość zadłużenia. Takie rozwiązanie z kilkoma zmianami funkcjonowało do końca 2017 r. W 2015 r. wprowadzono rozwiązanie alternatywne dla podatników, które nie jest oparte na kryterium „kapitału zakładowego”, a kryterium wysokości kapitałów własnych podatnika (z pewnymi wyłączeniami). Dopuszczalny poziom zadłużenia liczony był nie tylko wobec podmiotów powiązanych, ale także osób trzecich.

Powyższe rozwiązania zostały od stycznia 2018 r. zastąpione nową regulacją opartą co do zasady na rozwiązaniach wprowadzonych dyrektywą ATAD (*interest limitation rule*). Powyższe oznacza, że podatnicy nie mają już opcji wyboru sposobu liczenia dopuszczalnych limitów zadłużenia dla kwalifikacji odsetek finansowania dłużnego jako koszty podatkowe. Dyrektywa wskazuje, że nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w okresie rozliczeniowym, w którym koszty te zostały poniesione jedynie do wysokości 30% wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA). W tym ujęciu nie jest istotne, od kogo

Podatnicy nie mają już opcji wyboru sposobu liczenia dopuszczalnych limitów zadłużenia dla kwalifikacji odsetek finansowania dłużnego jako koszty podatkowe.

uzyskuje finansowanie podatnik i czy to jest podmiot powiązany z podatnikiem. W konsekwencji nowy mechanizm ustawy CIT wprowadza ograniczenie potrącalności kosztów podatkowych w odniesieniu do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego przewyższających

30% zdefiniowanego podatkowego wskaźnika EBIDTA (zysk netto przed opodatkowaniem, odsetkami i amortyzacją)¹⁹.

W polskiej ustawie CIT przewiduje się bezpieczne przystanie dopuszczone przez dyrektywę ATAD. Dotyczą one długoterminowych projektów z zakresu infrastruktury publicznej oraz przedsiębiorstw finansowych (np. banki, firmy inwestycyjne, krajowe zakłady ubezpieczeniowe). Dyrektywa dopuszcza możliwość wprowadzenia w ramach zasady *de minimis* wyłączenia stosowania ograniczeń odliczalności odsetek w odniesieniu do nadwyżki finansowania zewnętrznego (dłużnego) do kwoty 3 mln euro. Polski ustawodawca przewidział takie wyłączenie, z tym zastrzeżeniem, że próg nadwyżki kosztów finan-

Nowy mechanizm ustawy CIT wprowadza ograniczenie potrącalności kosztów podatkowych w odniesieniu do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego przewyższających 30% zdefiniowanego podatkowego wskaźnika EBIDTA (zysk netto przed opodatkowaniem, odsetkami i amortyzacją).

sowania dłużnego nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty 3 mln złotych.

Zmienione przepisy ustawy CIT o niedostatecznej kapitalizacji obowiązują od 1 stycznia 2018 r. W przepisach przejściowych wskazuje się, że do faktycznie przekazanych kredytów (pożyczek) do dnia wejścia w życie ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe (nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2018 r.). Nie zdecydowano się zatem na możliwość stosowania alternatywnych rozwiązań przewidzianych przez dyrektywę ATAD. W tym wypadku przy spełnieniu określonych warunków można stosować krajowe rozwiązania do czasu zawarcia porozumienia między członkami OECD w sprawie standardu minimalnego w odniesieniu do działania dotyczącego przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, ale najpóźniej do dnia

1 stycznia 2024 r. W odniesieniu do

polskiego rozwiązania istotne jest tutaj, by przepisy umożliwiły dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzyły inne możliwości dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej. Można mieć wątpliwości, czy przyjęte przepisy przejściowe spełniają ten postulat. W przypadku

stanowienia prawa sytuacja przedsiębiorców jest o tyle szczególna w stosunku do innych podatników, że przyjmują oni w założeniach planowania podatkowego inne perspektywy czasowe. Różnice dotyczą w szczególności sytuacji, gdy plany i ich realizacja wiążą się z poniesieniem istotnych nakładów inwestycyjnych lub utworzeniem miejsc pracy. W pierwszym wypadku zmiany sytuacji podatkowej przedsiębiorców powinny być oceniane pod kątem ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku. W drugim przypadku utworzenie miejsca pracy związane jest także z poniesieniem nakładów inwestycyjnych, ale dodatkowo likwidacja miejsca pracy niesie

¹⁹ W art. 15c ustawy CIT wskaźnik ten określa się jako różnicę między sumą przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszona o przychody o charakterze odsetkowym, a sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m ustawy CIT, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Przez nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego rozumie się kwotę, o jaką poniesione przez podatnika koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu przychody o charakterze odsetkowym.

ze sobą pewne koszty. Mowa nie tylko o kosztach zaniechanych inwestycji, w tym związanych z utrzymaniem miejsc pracy, czy kosztach odpraw, ale także w szerszym ujęciu o kosztach dotyczących zapewnienia ochrony bezrobotnemu, jakie ponosi państwo w związku ze zwolnieniem pracownika. Obowiązkiem projektodawców powinno być ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczęcia, albo stworzenie innych możliwości dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej. Postulat ochrony interesów w toku wiąże się z zachowaniem przewidywalności postępowania organów państwowych i niezaskakiwaniu nowymi regulacjami prawnymi. Dotyczy to zmian zasad opodatkowania finansowania przedsięwzięć, a więc przepisów dotyczących cienkiej kapitalizacji.

Zmiana struktury finansowania spowodowana zmianą zasad opodatkowania finansowania inwestycji wpływa przecież na opłacalność przedsięwzięcia gospodarczego. W dyrektywie ATAD, jak wskazałem są przepisy, które umożliwiają zapewnienie ochrony interesów nabytych. Dyrektywa ATAD też pozwala państwom członkowskim na uznanie, że ograniczenia nie dotyczą pożyczek zawartych przed dniem 17 czerwca 2016 r. (opcja ta nie obejmuje późniejszych zmian w umowach dotyczących takich poży-

czek). Z tej opcji nie skorzystano przy nowelizacji ustawy CIT.

6. Podatek od nieruchomości komercyjnych

Od 1 stycznia 2018 r. zaczęły obowiązywać w obu ustawach o podatkach dochodowych (osób prawnych i osób fizycznych) przepisy dotyczące opodatkowania przychodów z tytułu własności określonych środków trwałych (budynków handlowo-usługowych oraz budynków biurowych), których wartość początkowa przekracza kwotę 10 mln złotych. Podatek tylko w swojej nazwie jest podatkiem od przychodu, gdyż podstawę opodatkowania stanowi wartość początkowa środka trwałego pomniejszona o kwotę 10 mln złotych. Kwota 10 mln złotych stanowi swego rodzaju kwotę wolną od podatku z tym zastrzeżeniem, że liczona jest nie dla podatnika i jego wszystkich wartości środków trwałych, lecz od każdej nieruchomości komercyjnej. Podatek wynosi 0,0035% podstawy opodatkowania. Takie ujęcie elementów składających się na ten podatek jest bliższe konstrukcjom podatków majątkowych. Zapłacony podatek odlicza się od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z zasadami ogólnymi. W tym też zakresie przejawia się element łączący ten podatek majątkowy z podatkami

Obowiązkiem projektodawców powinno być ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczęcia, albo stworzenie innych możliwości dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej. Postulat ochrony interesów w toku wiąże się z zachowaniem przewidywalności postępowania organów państwowych i niezaskakiwaniu nowymi regulacjami prawnymi.

Motywe przyjęcia przepisów dotyczących podatku od nieruchomości komercyjnych jest przeciwdziałanie bliżej nieokreślonym działaniom optymalizacyjnym. W uzasadnieniu projektu noweli ustawy CIT ograniczono się do wskazania, że w: „wielu przypadkach podatnicy nie wykazują dochodów do opodatkowania lub wykazują dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej działalności” i taka sytuacja z punktu widzenia zabezpieczenia dochodów państwa „jest nieakceptowalna”.

opartymi w konstrukcji na dochodzie (przychodzie). Podatnikiem tego podatku jest właściciel (współwłaściciel) nieruchomości komercyjnej.

Motywy przyjęcia przepisów dotyczących podatku od nieruchomości komercyjnych jest przeciwdziałanie bliżej nieokreślonym działaniom optymalizacyjnym. W uzasadnieniu projektu noweli ustawy CIT ograniczono się do wskazania, że w: „wielu przypadkach podatnicy nie wykazują dochodów do opodatkowania lub wykazują dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej działalności” i taka sytuacja z punktu widzenia zabezpieczenia dochodów państwa „jest nieakceptowalna”.

Powyższe uzasadnia wiele pytań:

- czy zasadą jest, że wszyscy podatnicy posiadający nieruchomości komercyjne stosują optymalizację podatkową i należy ich obciążać dodatkowym podatkiem majątkowym potrącalnym od podatku dochodowego,
- czy została przeprowadzona rzetelna analiza opłacalności i stóp zwrotu z inwestycji w przypadku nieruchomości komercyjnych, która to pozwoliła na stwierdzenie o stosowaniu nieuczciwych praktyk optymalizacyjnych przez właścicieli nieruchomości komercyjnych,
- czy takie optymalizacje stosują wyłącznie podatnicy posiadający środki trwałe o wartości powyżej 10 mln złotych, a więc, ci którzy mają środki o mniejszej wartości już optymalizacji nie dokonują,
- czy taki limit jest zgodny z przepisami o dopuszczalności udzielania pomocy państwa, w tym w szczególności nie stanowi o selektywnym wsparciu innych przedsiębiorców (tych co mają nieruchomości poniżej ustawowego limitu ich wartości 10 mln złotych),
- czy za pomocą innych licznych narzędzi, które mają na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (m.in. małe i duża klauzule antyabuzywne, przepisy dotyczące cen transferowych) nie można przeciwdziałać praktykom, które mają charakter nadużycia,
- jak się ma ustawowa nazwa tego podatku (podatek od przychodu) z rzeczywistością,

w której nie wszyscy właściciele nieruchomości komercyjnych mają przychody z tych nieruchomości i często mają procentowo duże powierzchnie, które są niewynajęte, niewydierżawione przez dłuższe okresy,

- czy w związku z tym podatek ten spełnia zasadę sprawiedliwości opodatkowania i zasady ochrony konkurencji i czy nie jest tak, że w walce przeciw nieuczciwym podatnikom wprowadzamy podatek, który przerzuca ryzyko nieosiągnięcia dochodów na podatników wbrew założeniom i konstrukcji podatków od dochodu,
- czy w związku z wprowadzeniem tego podatku podatnicy, którzy unikają opodatkowania są objęci swego rodzaju abolicją podatkową,
- może też jest to rozwiązanie, które globalnie rozwiąże problem unikania opodatkowania poprzez wprowadzenie ogólnego powszechnego minimalnego podatku od posiadanych środków trwałych (wartości niematerialnoprawnych),
- czy przepisy o tym podatku są na tyle szczelne, że podatnicy nie będą sztucznie dzielić nieruchomości i przenosić ich własność tylko po to, by zmniejszyć ich wartość początkową(?).

Można byłoby dalej mnożyć pytania co do zasadności wprowadzania tego podatku. Ustawodawcy nie udało się konstrukcja tego podatku. Z pewnością będzie można się spodziewać zmiany przepisów co najmniej w zakresie pozwalającym wyeliminować wspomniane niezgodności z prawem unijnym, a dotyczącym przepisów o zakazie udzielania pomocy państwa.

7. Koszty uzyskania przychodów a nabywanie usług niematerialnych

Kolejna zmiana, która weszła w życie wraz z początkiem 2018 roku dotyczy ograniczenia możliwości rozpoznawania kosztów uzyskania przy-

chodów od niektórych rodzajów usług niematerialnych. Rozwiązanie dotyczy wymienionych usług i praw, określonych grup podmiotów. Ograniczenie aktywuje się przy przekroczeniu zdefiniowanego progu istotności wartości tych usług w przychodach podatnika.

W tym też zakresie krótko charakteryzując przedmiotową instytucję można wskazać, że:

Po pierwsze, wyłączenie dotyczy usług (doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze), opłat i należności za korzystanie lub prawa do korzystania z praw lub wartości (autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, prawa własności przemysłowej i *know-how*) oraz sytuacji, w której następuje przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek (innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe) w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze (art. 15e ustawy CIT). W uzasadnieniu do ustawy wskazywano, że przedmiotowe usługi i prawa są „*idealnym narzędziem do kreowania «tarczy podatkowej» (sztucznego, nieuzasadnionego ekonomicznie, generowania kosztów uzyskania przychodów). Z jednej bowiem strony ich przenoszenie do innych podmiotów ma aspekt czysto formalny, z drugiej istnieją obiektywne trudności z ustaleniem rynkowej wartości takiego prawa. Możliwość taka odnosi się również do określonych rodzajów usług niematerialnych, w m. in. tym usług doradczych, zarządzania i kontroli. Usługi te charakteryzują się brakiem faktycznej możliwości powiązania ich ceny z „produktem”, który w zamian za tę cenę jest otrzymywany*”.

Po drugie, wyłączenie dotyczy wydatków poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz

podmiotów powiązanych lub na rzecz podmiotów z państw stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Za koszty poniesione pośrednio uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego z podatnikiem, jeżeli rze-

czywistym właścicielem należności z tytułów z umów lub praw wskazanych jako podlegające komentowanej regulacji jest podmiot powiązany z podatnikiem w sposób lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w państwie stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Po trzecie, wyłączenie następuje w części, w jakiej koszty dotyczące wyżej określonych usług i podmiotów łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych i odsetek. Wraz z tym ograniczeniem wprowadzono zasady mające na celu złagodzenie ich fiskalnego wymiaru. Ograniczenie nie znajduje zastosowania do kosztów w/wym. praw i usług niematerialnych, których łączna wartość w roku podatkowym nie przekracza kwoty 3 mln złotych. Dodatkowo, nieodliczona w danym roku podatkowym kwota kosztów podlega odliczeniu w kolejnych 5 latach podatkowych na zasadach określonych w ustawie CIT.

Wprowadzone mechanizmy ograniczania zaliczania określonych wydatków do kosztów nie jest rozwiązaniem nowym w ustawie CIT. Takie ograniczenia dotyczą lub dotyczyły przykładowo kosztów reprezentacji i reklamy, które w części przekraczającej 0,25% przychodów nie były kosztem uzyskania przychodów (chyba że reklama była prowadzona w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób).

Można byłoby dalej mnożyć pytania co do zasadności wprowadzania tego podatku. Ustawodawcy nie udało się konstrukcja tego podatku. Z pewnością będzie można się spodziewać zmiany przepisów co najmniej w zakresie pozwalającym wyeliminować wspomniane niezgodności z prawem unijnym, a dotyczącym przepisów o zakazie udzielania pomocy państwa.

Powyższe ograniczenia rozliczania określonych wydatków w kosztach uzyskania przychodów wprowadza się w celu ograniczenia generowania kosztów podatkowych, które mają cechy tzw. agresywnego planowania podatkowego. W tych sytuacjach ustawodawca wprowadza swego rodzaju domniemanie, zgodnie z którym wydatki dokonane przez podatnika nie mają rzeczywistego charakteru i są sztucznie wykreowane przez podatnika. Teoretycznie można by w każdym przypadku takiego rodzaju czynności badać, czy podatnik dokonał czynności rzeczywistej (np. czynności doradczej, reklamy), wartościowo adekwatnej do cen rynkowych i przy wykorzystaniu m.in. kompetencji z instytucji *transfer pricing*-u określać w sytuacji przerzucenia dochodu (odpowiednio w komentowanym zakresie kosztów) na nowo podstawie opodatkowania i wysokość podatku. Moim zdaniem, nie do końca właściwe są wskazywane dla uzasadnienia przedmiotowych rozwiązań trudności w ustaleniu rynkowej wartości określonej usługi lub prawa.

Nie do końca właściwe są wskazywane dla uzasadnienia przedmiotowych rozwiązań trudności w ustaleniu rynkowej wartości określonej usługi lub prawa.

Dotyczy to w szczególności gwarancji i poręczeń, o czym w dalszej części niniejszego tekstu. Podobne argumenty były wskazywane przy uchwalaniu przepisów wprowadzających ograniczenia wydatków na reklamę (poza reklamą publiczną, którą uznano, że była wykonywana na zasadach rynkowych). Jednak po dłuższym czasie zrezygnowano z tego ograniczenia (od 2007 r.) wskazując w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej ten przepis, że stanowiło to niepotrzebne ograniczenie dla biznesu. Dodatkowo argumentowano, że zmiana wpłynie pozytywnie na rozwój określonych branż (w tym wypadku branży reklamowej).

Jak widać ustawodawca doszedł do wniosku, że skala zjawiska wykorzystywania przedmiotowych czynności do oszustw podatkowych jest

W konsekwencji rozwiązanie może też wpłynąć niekorzystnie na określone podmioty, które to świadczą usługi w ramach tzw. centrów usług wspólnych (*shared services center, SSC*).

na tyle istotna, że należy wprowadzić zakaz odliczania podatkowego określonych wydatków. Przy braku instrumentów pozwalających podatnikowi wykazać rzeczywisty charakter określonych czynności przedmiotowe rozwiązanie ma czysto fiskalny charakter. Jest to swego rodzaju domniemanie, w którym zakłada się, że wszyscy podatnicy stosują instrumenty z zakresu tzw. niedozwolonej agresywnej optymalizacji podatkowej.

Powstaje też pytanie, czy przedmiotowe rozwiązanie nie spowoduje sztucznego ograniczania świadczenia usług w ramach grup kapitałowych, a w konsekwencji ich likwidacji kosztem zwiększenia przychodów u doradców niepowiązanych z podatnikami (?). W konsekwencji rozwiązanie może też wpłynąć niekorzystnie na określone podmioty, które to świadczą usługi w ramach tzw. centrów usług wspólnych (*shared services center, SSC*). Regulacja dotyczy m.in. usług doradczych, a te stanowią bardzo często przedmiot świadczeń w ramach takich centrów.

W odniesieniu wyłączenia z kosztów gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze to trudno tu stwierdzić, że istnieją realne trudności w ustaleniu w ramach postępowań z zakresu cen transferowych adekwatnych wartości rynkowych. Rynek finansowy w zakresie gwarancji i poręczeń jest konkurencyjny i przejrzysty. Ograniczenia podatkowe w zakresie rozpoznawania kosztów podatkowych dla tych instrumentów przełoży się z pewnością na możliwości udzielania gwarancji i poręczeń grupowych. Skutkiem tego mogą być wyższe koszty prowadzenia działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy będą częściej zmuszeni korzystać z rozwiązań proponowanych przez instytucje finansowe, a to z kolei będzie generować dodatkowe koszty finansowe.

8. Podatkowa grupa kapitałowa

Istotna zmiana w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczy instytucji podatkowej grupy kapitałowej, która jest szczególnym podatnikiem podatku dochodowego od

Celem zmian przepisów dotyczących PGK było uatrakcyjnienie i ułatwienie dostępności tego narzędzia, które uznawane jest za mechanizm dozwolonej optymalizacji podatkowej.

osób prawnych. Celem zmian przepisów dotyczących PGK było uatrakcyjnienie i ułatwienie dostępności tego narzędzia, które uznawane jest za mechanizm dozwolonej optymalizacji podatkowej. Zasady zakładania oraz funkcjonowania PGK uregulowane zostały

w art. 1a ustawy o CIT. Po-

datkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie polskie spółki kapitałowe, których powiązania mają charakter bezpośredni. W tym celu spółki tworzące PGK zawierają umowę w formie aktu notarialnego, która jest rejestrowana w drodze decyzji przez właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego²⁰.

Niewątpliwą zaletą utworzenia PGK jest w pierwszej kolejności możliwość wspólnego rozliczania zysków i strat pomiędzy spółkami tworzącymi grupę. Przyjmuje się fikcję, że PGK jest jednym podatnikiem, ale tylko na gruncie podatku CIT (w dalszym ciągu nie dotyczy to podatku VAT). Ta zaleta ma szczególne znaczenie dla grup kapitałowych, w których jedne spółki są dochodowe, a inne generują straty.

Inną istotną korzyścią płynącą z założenia PGK była do tej pory możliwość kształtowania poziomu cen za poszczególne produkty i usługi świadczone pomiędzy spółkami tworzącymi

²⁰ Szerzej: D.J. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, Wyd. ABC, Warszawa 2005.

PGK w sposób dowolny. Zgodnie jednak z nowelizacją ustawy o CIT, która weszła w życie 2018 roku uchylony został zapis w ust. 8 art. 11 ustawy o CIT, który stanowił, że przepisów o szacowaniu nie stosuje się w stosunku do świadczeń między spółkami tworzącymi PGK. W konsekwencji, transakcje realizowane pomiędzy podmiotami powiązаныmi tworzącymi PGK będą mogły stanowić przedmiot kontroli, co do ich zgodności z zasadą rynkowości. Będą one podlegały szacowaniu na zasadach przewidzianych w art. 11 ustawy o CIT.

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2017 roku naruszenie przez PGK warunków jej funkcjonowania skutkowało utratą przez nią statusu podatkowej grupy kapitałowej. Miało to miejsce od momentu tego naruszenia.

Zmienione przepisy wprowadzają rozwiązanie przesuwające skutki utraty statusu PGK na cały okres trwania umowy o utworzeniu PGK. Przyjmować się będzie fikcję, według której PGK nigdy nie istniała. Na spółkach wchodzących w skład PGK ciążyć będzie w takim przypadku obowiązek odrębnego rozliczania się z podatku za okres objęty jej istnieniem.

Zmienione przepisy wprowadzają rozwiązanie przesuwające skutki utraty statusu PGK na cały okres trwania umowy o utworzeniu PGK. Przyjmować się będzie fikcję, według której PGK nigdy nie istniała. Na spółkach wchodzących w skład PGK ciążyć będzie w takim przypadku obowiązek odrębnego rozliczania się z podatku za okres objęty jej istnieniem.

Kolejne zmiany dotyczące PGK, które należy uznać za istotne, ale i korzystne – odnoszą się do limitu ujęcia w kosztach uzyskania przychodów usług doradczych (art. 15e ustawy o CIT), który nie będzie miał zastosowania do spółek tworzących PGK.

Inna istotna zmiana odnosi się do limitu dotyczącego finansowania dłużnego określonego w art. 15c usta-

Kolejne zmiany dotyczące PGK, które należy uznać za istotne, ale i korzystne – odnoszą się do limitu ujęcia w kosztach uzyskania przychodów usług doradczych (art. 15e ustawy o CIT), który nie będzie miał zastosowania do spółek tworzących PGK.

wy o CIT. Regulacja ta odnosić się będzie do całej grupy kapitałowej nie zaś do poszczególnych spółek wchodzących w skład PGK.

Kluczowe zmiany w powoływaniu PGK odnoszą się do warunków zakładania PGK.

Ważna zmiana odnosząca się do PGK dotyczy obniżenia z 95% do 75% wysokości bezpośredniego udziału, jaki spółka dominująca musi posiadać w kapitale spółek zależnych. Pozwoli to zwiększyć krąg uprawnionych spółek do założenia PGK.

Pierwszą z nich jest obniżenie z 1 000 000 do 500 000 złotych przeciętnej wysokości kapitału zakładowego, jaki muszą posiadać spółki tworzące PGK.

Ważna zmiana odnosząca się do PGK dotyczy obniżenia z 95% do 75% wysokości bezpośredniego udziału, jaki spółka dominująca musi posiadać w kapitale spółek zależnych. Pozwoli to zwiększyć krąg uprawnionych spółek do założenia PGK.

Ważnym udogodnieniem jest obniżenie z 3% do 2% poziomu dochodowości PGK. Szczególnie jest to istotne, że dość często zdarzało się, że grupy podatkowe nie mogły utrzymać tego poziomu dochodowości przez cały okres obowiązywania PGK.

Mając na uwadze dotychczasowe małe zainteresowanie konstrukcją PGK, trudno oczekiwać, by wprowadzone zmiany zwiększyły atrakcyjność tego rozwiązania, a w konsekwencji – uatrakcyjniły konstrukcję PGK, która jest powszechnie uznawana za instrument dozwolonej optymalizacji podatkowej.

Mimo wprowadzonych zmian, rozwiązania w PGK w dalszym ciągu odbiegają od standardów istniejących w innych państwach Unii Europejskiej. Zdecydowana większość państw członkowskich zdecydowała się na rozwiązanie, które umożliwia uczestnictwo w podatkowej grupie kapitałowej spółek zagranicznych, których siedziba jest na terytorium UE. Ta konstrukcja staje się standardem oczekiwanym przez grupy kapitałowe funkcjonujące na terenie UE. Oczywiście wraz z taką możliwością należy pamiętać o rozwiązaniach zabezpie-

czających, które będą uniemożliwiały sztuczne (nieuprawnione) przerzucanie dochodów do dowolnych spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

Mając na uwadze, że przed zmianami konstrukcja PGK nie cieszyła się zbyt dużym zainteresowaniem (w 2016 r. na niemal pół miliona podatników CIT zostało zarejestrowanych zaledwie 55 PGK, w poprzednich latach liczba nie przekraczała 70). Analizując przyczyny, które powodowały tak niewielkie zainteresowanie tą konstrukcją należy wskazać trzy najistotniejsze przyczyny: rentowność grupy na stałym poziomie 3%, stosunkowo wysoki przeciętny kapitał przypadający na jedną spółkę – nie mniejszy niż 1 milion złotych, jak również brak możliwości wprowadzenia do PGK powiązanych spółek zagranicznych. Zmiany w ustawie o CIT objęły pierwsze dwa warunki, co należy uznać za pozytywną tendencję. Nadmienić jednak należy, że większość z tych warunków nie występuje w konstrukcjach innych państw Unii Europejskich, a jeżeli już występują – są one zdecydowanie mniej restrykcyjne.

Jak z uzasadnienia projektu wynika, do ustawy dodano też przepisy ograniczające „agresywną optymalizację podatkową” do jakich dochodziło z użyciem PGK. Jak wskazano – tworzono bowiem PGK „w celu dokonania pojedynczej czynności restrukturyzacyjnej (np. darowizny nieruchomości, znaków towarowych), a następnie rozwiązywano tą grupę przed upływem trzech lat z uwagi na utratę statusu PGK”.

Ministerstwo Finansów sugeruje w uzasadnieniu, że o skali tych nadużyć może też świadczyć liczba interpretacji podatkowych dotyczących PGK. Otóż w latach 2010–2016 wydano ich 765, z czego 116 dotyczyło darowizn dokonywanych pomiędzy członkami grupy. Stąd też w znowelizowanej ustawie znalazły się przepisy wyłączonej możliwości kreowania sztucznych kosztów wynikających z takich darowizn.

Mimo wprowadzonych zmian, rozwiązania w PGK w dalszym ciągu odbiegają od standardów istniejących w innych państwach Unii Europejskiej.

W noweli znalazł się również przepis pozwalający organom podatkowym rozwiązać grupę, jeżeli jedna ze spółek dokonuje transakcji z powiązonym podmiotem spoza PGK na warunkach nierynkowych (art. 1a ust. 2 pkt. 3 lit. b) ustawy o CIT). Tak jak w przypadku przepisów o cenach transferowych, spółka taka byłaby narażona na karną 50% stawkę podatku, gdyby fiskus zakwestionował analizę porównawczą cen przedstawioną przez taką spółkę. Tu dodatkową sankcją byłoby jednak rozwiązanie PGK i nastąpiłoby to z mocą od dnia dokonania takiej „nierynkowej” transakcji.

Można zrozumieć likwidacje przepisów służących dotychczas nadużywaniu korzyści z uczestnictwa w PGK. Jednak nakładanie podwójnej sankcji na całą grupę za naruszenie przepisów przez jednego z jej członków wydaje się zbyt restrykcyjne. Po stwierdzeniu „nierynkowych” cen i braku dokumentacji cen transferowych władze podatkowe nakładają 50% stawkę podatku do doszacowania dochodu. Po 1 stycznia 2018 r. taka sytuacja może doprowadzić do utraty przez PGK statusu podatnika podatku CIT, a w konsekwencji do jej rozwiązania. Trzeba bowiem pamiętać, iż istnienie PGK jest korzystne także dla władz podatkowych ze względu na ograniczenie biurokracji związanej z rozliczeniem wszystkich członków grupy podatkowej.

9. Zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych

Istotna zmiana w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²¹ dotyczy możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przy-

²¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2343, ze zm.) dalej zwana ustawą CIT.

Można zrozumieć likwidacje przepisów służących dotychczas nadużywaniu korzyści z uczestnictwa w PGK. Jednak nakładanie podwójnej sankcji na całą grupę za naruszenie przepisów przez jednego z jej członków wydaje się zbyt restrykcyjne.

chodów wierzytelności nieściągalnych. Od 1 stycznia 2018 roku²² istnieje możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych, ale tylko przez wybrane podmioty tj. banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe (SKOK). Z prawa tego nie mogą zaś skorzystać instytucje pożyczkowe określone w rozumieniu art. 5 pkt. 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim²³.

Również przez 1 stycznia 2018 roku banki i SKOK miały uprzywilejowaną sytuację, gdyż mogły zaliczać stratę na zbyciu do funduszy sekurytyzacyjnych do kosztów podatkowych. Instytucje pożyczkowe mogły jedynie wliczać do kosztów rezerwy na nieściągalne pożyczki pod warunkiem ich uprawdopodobnienia w sposób przewidziany ustawą, przy czym nawet ta możliwość była konsekwentnie negowana przez organy skarbowe. Orzecznictwo sądów administracyjnych²⁴ stanęło na stanowisku, iż instytucje pożyczkowe posiadają prawo do rozpoznawania rezerw w wyniku podatkowych.

Ustawodawca zdecydował się na koncepcję – zawartą w art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. b ustawy CIT – że możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych będą miały tylko podmioty podlegające nadzorowi Komisji Nadzoru Finansowego. Takiemu nadzorowi na zasadach określonych odpowiednio w ustawie Prawo bankowe, ustawie o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, jak też ustawie

²² Zmiany wprowadzone na mocy ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017, poz. 2175).

²³ T.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1528.

²⁴ Zob. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 13.02.2018 r., III SA/Wa 952/17. Por. także nieprawomocne wyroki: WSA w Białymstoku z 6.06.2017 r., I SA/Bk 238/17 oraz WSA w Poznaniu z 10.05.2017 r., I SA/Po 1544/16 (CBOSA).

o nadzorze nad rynkiem finansowym, nie podlegają natomiast firmy pożyczkowe, nawet gdy mają status instytucji pożyczkowej. Wyłączenie z tego uprawnienia podmiotów świadczących usługi pożyczkowe pozbawione jest merytorycznego uzasadnienia. Niewątpliwie prowadzi to do zróżnicowanego opodatkowania instytucji pożyczkowych w stosunku do banków i SKOK-ów, u których utrzymana została w pełnym zakresie zasada neutralności podatkowej kredytu (pożyczki) i zarazem do dalszego uprzywilejowania (wzmocnienia pozycji rynkowej) tych ostatnich, jeżeli spojrzeć na opisywane zmiany kompleksowo (por. także ww. art. 7b ust. 2, art. 15e ust. 1 pkt 3 ustawy CIT). Tak więc skutkiem zmian jest wprowadzenie istotnego wyłomu w zasadzie neutralności podatkowej udzielenia kredytu lub pożyczki.

Należy skonkludować, że o ile banki oraz kasy oszczędnościowo-kredytowe rozpoznają w kosztach uzyskania przychodu stratę z tytułu nieściągalnej wierzytelności, a tym samym wydatek ten z uwagi na jego ekonomiczny efekt (wobec braku spłaty) znajdzie odzwierciedlenie w rozliczeniu podatkowym, o tyle w przypadku instytucji sektora pożyczkowego ekonomiczna strata nie znajdzie przełożenia na to rozliczenie. Wyłom dotyczy więc aspektu negatywnego zasady neutralności pożyczki (kredytu), który nie powinien mieć miejsca w systemie podatkowym.

Na uwagę zasługuje również fakt, że różnicowanie podmiotów w zakresie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych zostało dokonane wbrew kształtującej się linii orzeczniczej przyjętej przez Wojewódzkie Sądy Administracyjne²⁵. Sądy dokonując interpretacji uznały, że poddając procesowi profesjonalizacji sektor pożyczkowy poprzez stawianie dodatkowych wymagań, nie uzasadnia to różnicowania pozycji instytucji pożyczkowych w stosunku do takich podmiotów jak banki czy kasy oszczędnościowo-kre-

²⁵ Zob. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 13.02.2018 r., III SA/Wa 952/17. Por. także nieprawomocne wyroki: WSA w Białymstoku z 6.06.2017 r., I SA/Bk 238/17 oraz WSA w Poznaniu z 10.05.2017 r., I SA/Po 1544/16 (CBOSA).

dytowe, z punktu widzenia realizacji ich prawa do uwzględniania w ramach kosztów uzyskania przychodów wierzytelności, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt. 25 lit. b ustawy CIT.

Analizując problematykę z punktu widzenia prawa unijnego, należy zwrócić uwagę na fakt, iż polskie unormowania dotyczące straty z tytułu wierzytelności nieściągalnych mogą też być w sprzeczności z zasadą swobody przepływu kapitału, wyrażoną w art. 63 ust. 1 TFUE. Mając na uwadze orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, z ograniczeniem swobody przepływu kapitału mamy do czynienia wówczas, na przykład gdy wewnątrz krajowe regulacje mogą zniechęcać osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim. W sytuacji, gdy mamy do czynienia z ograniczeniem swobody przepływu kapitału konieczne jest by państwo członkowskie respektowało zasadę proporcjonalności. Równocześnie należy skonstatować, iż w niniejszym przypadku nie znajdzie zastosowania traktatowa klauzula stałości (art. 64 ust. 1 TFUE) dotycząca ograniczeń kapitału istniejących w państwie członkowskim do 31 grudnia 1993 r. (tzw. *grandfathering clause*).

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż działanie polskiego prawodawcy może być postrzegane jako niedozwolona pomoc publiczna, w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zakłócająca mechanizm konkurencji pomiędzy przedsiębiorcami, również integralnie związany z koncepcją wspólnego rynku.

Należy również zauważyć, iż zdecydowana większość państw Unii Europejskiej umożliwia instytucjom pożyczkowym spełniającym wewnątrz krajowe wymogi zaliczenie do kosztów podatkowych nie tylko rezerw celowych (odpisów aktualizujących wartość wierzytelności pożyczkowych), ale również odpisanych jako nieściągalne wierzytelności pożyczkowych (bądź ich uznanie w wyniku podatkowym w inny sposób).

Dokonując analizy porównawczej na gruncie państw Unii Europejskiej dotyczącej problematyki zaliczania do kosztów uzyskania przychodów

wierzytelności nieściągalnych należy stwierdzić, iż wśród państw członkowskich Unii Europejskiej jedynie Polska i Litwa nie posiadają uregulowań o możliwości odpisywania nieściągalnych wierzytelności przez podmioty zajmujące się działalnością pożyczkową. Jednocześnie warto zauważyć, że obecnie na Litwie są prowadzone prace legislacyjne, które mają dostosować te przepisy do standardów obowiązujących w państwach Unii Europejskiej.

10. Wnioski

Zmiany ustawy CIT można pogrupować na następujące kategorie:

- ograniczające możliwość rozpoznania określonych wydatków jako koszty podatkowe (niedostateczna kapitalizacja, zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych),
- odnoszące się do kategorii przychodów (dochodów) np. w podatku od nieruchomości komercyjnych, czy podatku od dochodów spółek zagranicznych spółek kontrolowanych,
- mające na celu opodatkowanie określonych podmiotów (np. objęcie ustawą CIT spółek komandytowo-akcyjnych; podatkowa grupa kapitałowa) lub określonych podatkowopravných stanów faktycznych (ceny transakcyjne).

Pierwsza kategoria jest niezwykle zróżnicowana. Ustawodawca często sięga po te rozwiązania i nie dotyczy to wyłącznie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji. Jako przykład można wskazać wprowadzone od 1 stycznia 2018 r. przepisy limitujące możliwość rozliczania kosztów podatkowych związanych z: a) umowami o usługi niematerialne (umowy licencyjne, usługi doradcze, zarządzania i kontroli) oraz związanymi z korzystaniem z wartości niematerialnych i prawnych, b) strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności uprzednio zaliczonej do przychodów należnych.

Powyższa analiza wprowadzonych najważniejszych zmian w ustawie CIT świadczy o tym, że do ustaw podatkowych wprowadza się swego rodzaju pełne bloki tematyczne odnoszące się nawet niejako hermetycznie do tworzonych instytucji. Stąd mamy ujęcie niedostatecznej kapitalizacji, które to stanowi rozwiązanie autonomiczne, z własną siatką pojęciową, która opisuje pojęcia związane z finansami przedsiębiorstwa (EBID-TA) językiem ustawy podatkowej. Podobnie jest w przypadku podatku od dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej.

W każdym przypadku wskazuje się, że motywem przyjmowania komentowanych przepisów jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania lub nadużyciom prawa. Czy tak będzie w rzeczywistości, to się okaże. Widać po historii zmian komentowanych instytucji, że często podatnicy znajdują sposób na „obejście” tych instytucji (np. w przypadku CFC do końca 2017 r. obowiązywały przepisy odnoszące się do bezpośredniej kontroli spółki zagranicznej, co przy odpowiednich zmianach właścicielskich pozwalało na stworzeniu modelu, który nie kwalifikował się do objęcia podatkiem od CFC).

Podobnie w przypadku podatku od nieruchomości komercyjnych istnieje duża pokusa do podziału nieruchomości w taki sposób, by nie podlegał temu podatkowi. Przepisy te mogą także wpływać na decyzje co do rozmiaru inwestycji, by można byłoby uciec od tego podatku. Taka możliwość zresztą istnieje w odniesieniu do spółek komandytowo akcyjnych, dla których obecnie alternatywą są spółki komandytowe, czy też fundusze inwestycyjne zamknięte. W tych ostatnich przypadkach zamieniono zwolnienie podmiotowe funduszy inwestycyjnych zamkniętych na przedmiotowe, gdzie ograniczono zwolnienie w stosunku do określonych dochodów (np. w stosunku do dochodów z osobowych spółek handlowych). Podatnicy znajdują sposoby na ograniczenie negatywnych konsekwencji tych zmian, o czym Ministerstwo Finansów sobie zdaje sprawę, czego wyraz możemy znaleźć w ostrzeżeniu Ministerstwa dotyczącego jednego ze sposobów ograniczenia skutków wspo-

mnianej zmiany w zwolnieniach ustawy CIT²⁶.

Zwrócić trzeba uwagę na to, że każda omawiana instytucja zwiększa liczbę obowiązków podatkowych, które musi wykonać podatnik. Istotne przy tym jest nie tylko, że instytucje te zwiększają wysokość opodatkowania prowadzenia działalności gospodarczej (wypełnianie podstawowego obowiązku materialnego związanego z zapłatą podatku), ale też zwiększają zakres wykonywanych obowiązków pomocniczych. W tych wypadkach trzeba zauważyć pewne zjawisko. O ile w przypadkach klauzul przeciw unikaniu

²⁶ Vide: Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji, nr 001/17 z 8 maja 2017 r., www.mf.gov.pl.

O ile w przypadkach klauzul przeciw unikaniu opodatkowania (klauzuli ogólnej i klauzul szczególnych) to na organach ciężą obowiązki wykazania nadużycia prawa, zaś w przypadku komentowanych przepisów, które też mają służyć unikaniu opodatkowania te obowiązki spoczywają na podatniku.

opodatkowania (klauzuli ogólnej i klauzul szczególnych) to na organach ciężą obowiązki wykazania nadużycia prawa, zaś w przypadku komentowanych przepisów, które też mają służyć unikaniu opodatkowania te obowiązki spoczywają na podatniku. To podatnik, będący polskim rezydentem ma obowiązek prowadzić rejestr zagranicznych spółek kontrolowanych, ewidencjonować zdarzenia zaistniałe w zagranicznych spółkach kontrolowanych w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowej. Podobnie w przypadku niedostatecznej kapitalizacji podatnik jest obowiązany do bieżącej weryfikacji wskaźnika podatkowej EBIDTA-y, właściciel nieruchomości komercyjnej oblicza i wpłaca podatek od tych nieruchomości itd.

Abstract

Never Ending Reforms of Corporate Income Taxation – Perspective of Significant Amendments to the Corporate Income Tax Act in 2012–2017

The main aim of the article is to present and assess the quality of the most significant amendments in the Corporate Income Tax Act in the period 2012–2017. Selected amendments are connected with counteracting of tax avoidance. Therefore, the text includes changes about: (a) taxation of income of partnership limited by shares (SKA), (b) taxation of income from foreign controlled companies, (c) taxation of income transferred to a related entity and obligation to prepare transfer price documentation, (d) exclusion from deductible costs expenditures connected with debt financing (interest limitation rule), (e) “income tax” on commercial real estates, (f) restrictions on recognizing certain intangible services and property rights as a tax deductible costs, (g) new provisions connected with tax capital group, (h) regulations regarding the costs of non-performing loans.

Keywords: CIT, tax system, tax avoidance

Bibliografia

- Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK. Dom Organizatora, Toruń 2009.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź 2005, <http://cdisp.uni.lodz.pl/projekty-naukowe-i-edukacyjne>.
- Gajewski D.J., *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2005.
- Kuźniacki B., *Skuteczność polskich ogólnych norm podatkowopravných jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystywanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009.

Owsiak Z., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
Pomorska A. (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, UMCS, Lublin 2003.

Werner A., *Adekwatność sytuacji prawnopodatkowej polskich przedsiębiorców do ich roli w gospodarce*, Szkoła Główna Handlowa. Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2013.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analysis and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analizystudiacasp@gmail.com · www.sgh.waw.pl/casp