



OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA

# Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych

Konferencja Naukowa WPiA UW



WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI  
UNIWERSYTET WARSZAWSKI

Skład publikacji  
**BPROG – [www.bprog.pl](http://www.bprog.pl)**

**Warszawa 2022**

## SPIS TREŚCI

---

<b>dr Maria Supera-Markowska</b>	10
<i>Kryteria zdolności płatniczej w podatkach dochodowych – współczesne dylematy, wyzwania, szanse i zagrożenia</i>	
<b>Dr Krzysztof Radzikowski</b>	12
<i>Efektywność fiskalna podatku dochodowego os osób prawnych (zagadnienia systemowe)</i>	
<b>dr Mateusz Tchórzewski</b>	15
<i>Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa</i>	
<b>Prof. dr hab. Witold Modzelewski</b>	21
<i>Koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowych od osób prawnych: problemy sporne (tezy wystąpienia)</i>	
<b>Dr Mariusz Charkiewicz</b>	24
<i>Przedawnienie straty podatkowej</i>	
<b>dr Jakub Chowaniec</b>	25
<i>Spółka osobowa jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych – reguła czy wyjątek?</i>	
<b>Maciej Flis</b>	28
<i>Podatek dochodowy od osób prawnych: ujęcie modelowe a praktyka ustawowa</i>	
<b>Zofia Klimaszewska</b>	36
<i>Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawnoporównawczym (Polska, Włochy, Austria)</i>	

<b>dr Andrzej Dmowski</b>	50
<i>Ryczałt od dochodów spółek, tzw. „CIT estoński” - czy jest to korzystana forma opodatkowania</i>	
<b>Paweł Szymanek</b>	78
<i>Analiza informacji z baz danych utworzonych w oparciu o JPK_VAT oraz KSeF w procesie kształtowania zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych.</i>	
<b>Bartosz Gryziak</b>	90
<i>Krytyczna analiza regulacji z zakresu cen transferowych na przykładzie prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ang. Accurate Delineation of Transaction, ADT)</i>	
<b>Marcin Świdorski</b>	104
<i>Nowa twarz tzw. estońskiego CITu w 2022 r.</i>	
<b>Barbara Błaszczak</b>	115
<i>Nowe ulgi na innowacje w podatku dochodowym od osób prawnych: ulga na robotyzację oraz ulga na prototyp</i>	
<b>Konrad Borczyk</b>	130
<i>Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów</i>	



---

Program konferencji WPiA UW, Warszawa 20 maja 2022 r.

***Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób  
prawnych i innych jednostek organizacyjnych***

**Godz. 9:45-10:00**

**Rejestracja Uczestników**

**Godz. 10:00-10:10**

**Uroczyste otwarcie Konferencji przez Władze Dziekańskie WPiA UW**

**Godz. 10:10-10:30**

**Wystąpienie Gościa: Jarosław Szatański, Dyrektor Departamentu Podatków  
Dochodowych, Ministerstwo Finansów RP**

**Godz. 10:30-10:50**

**Wystąpienie Gościa: prof. SGH dr hab. Dominik Gajewski, Kierownik Zakładu  
Prawa Podatkowego, Kolegium Społeczno-Ekonomiczne SGH  
*30 lat doświadczeń podatku dochodowego od osób prawnych w świetle  
orzecznictwa sądów administracyjnych***

**Godz. 10:50-11:10**

**Wystąpienie Gościa: dr Artur Bartoszewicz, Katedra Polityki Publicznej,  
Kolegium Społeczno-Ekonomiczne SGH  
*Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej***

**Godz. 11:10-12:00**

**Sesja pierwsza: społeczno-gospodarcze uwarunkowania podatku dochodowego  
od osób prawnych**

**Moderator: prof. dr hab. Witold Modzelewski, Kierownik Katedry Prawa  
Finansowego WPiA UW**

**Recenzent: dr Andrzej Dmowski, adwokat**

Dr Maria Supera-Markowska, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW  
*Kryteria zdolności płatniczej w podatkach dochodowych – współczesne dylematy,  
wyzwania, szanse i zagrożenia*

---

Dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW  
*Efektywność fiskalna podatku dochodowego os osób prawnych (zagadnienia systemowe)*

Dr Mateusz Tchórzewski, Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPiA UKSW  
*Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa*

**Przerwa (10 minut)**

**Godz. 12:10-12:30**

**Wystąpienie Gościa: prof. dr hab. Jerzy Żyżyński, Kierownik Katedry Gospodarki Publicznej, Wydział Zarządzania UW**  
*Opodatkowanie przedsiębiorstw a rozwój gospodarczy*

**Godz. 12:30-14:00**

**Sesja druga: węzłowe problemy konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych**

**Moderator: dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW**  
**Recenzent: Anna Karczewska, wykładowca studiów podyplomowych o tematyce podatkowej – SGH i ALK, doktorantka WPiA UW**

Prof. UZ dr hab. Andrzej Gorgol, Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego INP UZ  
*Jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych*

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPiA UW  
*Fundamentalne dylematy prawnej definicji kosztów uzyskania przychodów*

Dr Mariusz Charkiewicz, Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, WPiA UWM  
*Przedawnienie straty podatkowej*

Dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW  
*Spółka osobowa jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych – reguła czy wyjątek?*

Maciej Flis, doktorant WPIA UW

*Podatek dochodowy od osób prawnych: ujęcie modelowe a praktyka ustawowa*

Zofia Klimaszewska, studentka WPIA UW

*Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawoporównawczym  
(Polska, Włochy, Austria)*

**Przerwa (30 minut)**

**Godz. 14:30-16:00**

**Sesja trzecia: szczegółowe zagadnienia konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych**

**Moderator: prof. dr hab. Hanna Litwińczuk, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW**

**Recenzent: dr Mateusz Tchórzewski, Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPIA UKSW**

Dr Andrzej Dmowski, adwokat

*Czy tzw. estoński CIT jest korzystną formą opodatkowania?*

Dr Paweł Szymanek, radca prawny

*Analiza informacji z baz danych utworzonych w oparciu o JPK\_VAT i KSeF w procesie wymiaru zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych*

Bartosz Gryziak, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

*Krytyczna analiza regulacji na temat cen transferowych na przykładzie prawidłowego określenia transakcji (and. ADT: Accurate Delineation of Transaction)*

Anna Karczevska, wykładowca studiów podyplomowych o tematyce podatkowej – SGH i ALK, doktorantka WPIA UW

*Ukryta dywidenda – (nowy?) instrument w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych?*

Marcin Świdorski, student WPIA UW

*Nowa twarz tzw. estońskiego CIT w 2022 r.*



---

Barbara Błaszczak, studentka WPiA UW

*Nowe ulgi na innowacje w podatku dochodowym od osób prawnych: ulga na robotyzację oraz ulga na prototyp*

Konrad Borczyk, student WPiA UW

*Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów*

**Godz. 16:00**

**Podsumowanie i zamknięcie Konferencji**

**Rada Naukowa Konferencji:**

prof. dr hab. Witold Modzelewski, Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPiA UW  
(przewodniczący)

dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

dr Andrzej Dmowski, adwokat

mgr Bartosz Gryziak, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

przedstawiciele studentów WPiA UW (Koło Naukowe Prawa Podatkowego): Barbara Błaszczak, Marcin Świdorski

**Koordynatorzy Konferencji:**

w sprawach naukowych: dr Krzysztof Radzikowski,  
email [k.radzikowski@wpia.uw.edu.pl](mailto:k.radzikowski@wpia.uw.edu.pl)

w sprawach organizacyjnych: Sekcja Promocji WPiA UW,  
email [promocja@wpia.uw.edu.pl](mailto:promocja@wpia.uw.edu.pl)

**dr Maria Supera-Markowska**

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

## **Kryteria zdolności płatniczej w podatkach dochodowych – współczesne dylematy, wyzwania, szanse i zagrożenia**

*„Rzeczą, którą najtrudniej w świecie zrozumieć, jest podatek dochodowy”*

A. Einstein

Jednym z fundamentalnych pojęć w nauce prawa podatkowego, jak i w praktycznym wymiarze konstruowania systemu podatkowego, jest zdolność płatnicza, określana w literaturze też jako „zdolność podatkowa”, „wytrzymałość podatkowa”, „zdolność do poniesienia podatku”, „zdolność ekonomiczna podatnika” czy też „zdolność świadczenia”. Dyskusja co do sensu i istoty tej koncepcji trwa już od co najmniej kilku stuleci; zastąpiła ona teorię ekwiwalencji, w myśl której podatek miał być ceną lub składką ubezpieczeniową na rzecz państwa. Natomiast koncepcja zdolności płatniczej nie uzależnia otrzymywania świadczeń ze strony państwa od zapłaty podatku, a sam podatek ma być odpowiedni do możliwości jego poniesienia - konieczne jest zatem znalezienie właściwych wskaźników odzwierciedlających możliwość poniesienia ciężaru podatkowego. Wskaźnikiem takim (ekonomicznym źródłem opodatkowania) może być przychód, dochód, majątek (jego stan lub przyrost) czy konsumpcja albo w nieco innym ujęciu: dochód, obrót i majątek, co stoi u podstaw jednego z podstawowych podziałów podatków na dochodowe, obrotowe i majątkowe. W przypadku podatków dochodowych wskaźnikiem tym ma być dochód; innymi słowy kryterium zdolności płatniczej w podatkach dochodowych powinien być dochód. To - wydawałoby się - oczywiste stwierdzenie współcześnie kreuje liczne dylematy związane m.in. z niewspółmiernością istniejących zasad opodatkowania podatkami dochodowymi do działalności gospodarczej prowadzonej w warunkach zglobalizowanej gospodarki, w tym w szczególności tzw. gospodarki cyfrowej. Generalnie można obecnie obserwować, iż w ramach podatków dochodowych odstępuje się coraz częściej od pomiaru zdolności płatniczej poprzez ustalanie dochodu na rzecz innych kryteriów, w tym w szczególności przychodu, a w systemach podatkowych - jako swoiste uzupełnienie opodatkowania podatkami dochodowymi - wprowadzane są inne podatki - formalnie nie od dochodu, a faktycznie - w pewnym stopniu - zastępujące czy uzupełniające opodatkowanie dochodu. Kwestia kryteriów zdolności płatniczej w podatkach dochodowych wymaga też szczególnej uwagi w kontekście

---

aspektów międzynarodowych, w tym zwłaszcza przypisania prawa do opodatkowania poszczególnym krajom w sytuacjach transgranicznych, eliminowania podwójnego opodatkowania oraz przeciwdziałania zjawiskom międzynarodowego unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania oraz tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej; kwestie związane z tymi zjawiskami są istotne także w kontekście krajowym. W końcu kryteria zdolności płatniczej wymagają ustalenia zasad pomiaru wybranego wskaźnika, najlepiej z poszanowaniem podstawowych zasad podatkowych, jak m.in. zasada prostoty czy pewności, co jednak stanowi olbrzymie wyzwanie dla ustawodawcy podatkowego wobec niezwykle zróżnicowanej i do tego szybko zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Zasygnalizowane zagadnienia tworzą dla nauki prawa podatkowego interesujące i szerokie pole badawcze dotyczące współczesnych dylematów przy określaniu przedmiotowych kryteriów zdolności płatniczej w podatkach dochodowych oraz związanych z tym wyzwaniach, szansach i zagrożeniach. Zostaną one bliżej przedstawione w referacie wygłoszonym podczas Konferencji i rozwinięte w jego wersji pisemnej.

**Dr Krzysztof Radzikowski**

Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

## **Efektywność fiskalna podatku dochodowego os osób prawnych (zagadnienia systemowe)**

Dylemat efektywności fiskalnej podatku obrazuje powszechnie znana wypowiedź J. B. Colberta o sztuce obskubywania gęsi w taki sposób, aby było jak najwięcej pierza i jak najmniej krzyku. Najefektywniejsze fiskalne jest minimalizowanie jednostkowego ciężaru podatkowego (w aspekcie wysokości bezwzględnej) i maksymalizowanie zakresu opodatkowania (tak przedmiotowego, jak podmiotowego). Lwia część dochodów podatkowych pochodzi od zasadniczej części społeczeństwa, nie zaś od garstki bogaczy; podatek od luksusu nie ma znaczenia fiskalnego a jedynie oddziałuje na świadomość społeczną.

Powyższe prawidłowości najwierniej odzwierciedlają podatki pośrednie, które w sensie ekonomicznym obciążają konsumpcję (głównie VAT i akcyza). Podatki te cechuje przeczalność: rozlicza je sprzedawca, niemniej ich ciężar ponosi nabywca, a ostatecznie finalny konsument, który nie prowadzi działalności gospodarczej i nie ma możliwości dalszego przetrzucenia (w odróżnieniu od podatków bezpośrednich: dochodowych i majątkowych, które w ujęciu modelowym obciążają majątek podatnika). Mimo że podatki obrotowe odprowadzają przedsiębiorcy, to ich ciężar ponoszą jedynie tymczasowo, zaś konsumenci wykazują się swoistym znieczuleniem podatkowym: kierują się łączną ceną, często nie mając pojęcia, ile wynoszą zawarte w niej podatki obrotowe. O ile podatku dochodowego nie zapłacą osoby, których dochody nie przekraczają kwoty wolnej, korzystają z ulg, ponoszą straty itp., o tyle podatkami obrotowymi pozostają obciążeni wszyscy konsumenci, niezależnie od poziomu zamożności lub innych uwarunkowań życiowych. Nie dziwi więc rosnące znaczenie fiskalne podatków pośrednich.

Współczesne podatki dochodowe odzwierciedlają paradygmat zachęt do inwestycji poprzez niższe opodatkowanie kapitału (działalności gospodarczej) w stosunku do pracy i konsumpcji. Z wyjątkiem państw o skrajnie niskich kosztach pracy (np. Azja Płd-Wsch), inwestycje obejmują wkłady kapitałowe i rynek usług, więc bardzo łatwo można je relokować w zależności od aktualnych uwarunkowań społeczno-gospodarczych, więc wymagają permanentnego utrzymywania zachęt o charakterze podatkowym. Międzynarodowe korporacje oraz zamożni obywatele umiejętnie korzystają z szerokiej gamy instrumentów optymalizacyjnych (np. ceny transferowe, pożyczki od udziałowców,

opłaty licencyjne na rzecz grupy kapitałowej, pochodne instrumenty finansowe), dzięki którym ukrywają swoje dochody i/lub majątek bądź ujawniają je w państwach o niskiej (zerowej) stopie opodatkowania, zamiast tam, gdzie zostały wypracowane. Podejmowane w ostatnim czasie działania poszczególnych państw i organizacji międzynarodowych (np. OECD czy UE) mające na celu uszczelnienie systemów podatkowych nie okazały się jeszcze wystarczająco skuteczne. W rezultacie, efektywne obciążenie podatkowe jest niższe niż nominalna stawka podatkowa wynikająca z przepisów prawa, zaś realne obciążenie zbliża się do proporcjonalnego lub spłaszczonej krzywej, która stopniowo rośnie do punktu odpowiadającego ponadprzeciętnym dochodom w danym społeczeństwie, lecz następnie opada wraz z ich dalszym wzrostem. Co ważne, najwyżej opodatkowana pozostaje praca najemna, zaś drobni i średni przedsiębiorcy (mały kapitał) płacą znacznie wyższe podatki niż międzynarodowe korporacje (duży kapitał), które przeznaczają środki zaoszczędzone na podatkach nie tylko na akumulację i redystrybucję do udziałowców, ale także na nieuczciwą konkurencję z drobnymi i średnimi przedsiębiorcami. W państwach Europy Zach. zazwyczaj praca najemna jest opodatkowana stawkami progresywnymi, zaś kapitał – stawką proporcjonalną (tzw. dual income tax), natomiast w państwach Europy Śr.-Wsch. popularny stał się globalny podatek liniowy.

Tradycyjnie w Europie Zach. rozgraniczano tzw. północną i południową mentalność podatkową, które odzwierciedlają słynne twierdzenie M. Webera o różnicach etyki protestanckiej i katolickiej: przyzwyczajenia konsumpcyjne, szara strefa i niesprawna administracja skarbowa powodują w drugim przypadku niską efektywność fiskalną podatków bezpośrednich przy jednoczesnym wzroście roli podatków pośrednich, gdyż konsumpcja „ujawnia” prawdziwą skalę „ukrytych” dochodów (dotyczy zwłaszcza akcyzy, która podlega wzmocnionej kontroli ze strony administracji skarbowej). Zróżnicowanie to nasila się, gdy współcześnie porównamy tzw. starą i nową UE (wg. cezury 2004 r., odpowiednio UE-15 i UE-13, zestawienie uwzględnia Wlk. Brytanię): 1) łączne obciążenia podatkowe liczone jako udział w PKB w grupie UE-13 są niższe niż w grupie UE-15, 2) podatki pośrednie w grupie UE-13 są wyższe niż w grupie UE-15, 3) podatki bezpośrednie w grupie UE-15 są wyższe niż w grupie UE-13, 4) w zakresie podatków dochodowych grupa UE-13 notuje zdecydowaną przewagę wpływów z podatku dochodowego obciążającego osoby fizyczne (PIT) z tytułu pracy najemnej bądź wymuszonego samozatrudnienia niż obciążającego spółki i jednostki organizacyjne (CIT), przy czym systemom podatkowym państw, które można określić mianem peryferyjnych w grupie UE-15 (Portugalia, Grecja) bliżej do grupy UE-13, zaś Czechom – bliżej do grupy UE-15 niż do pozostałych państw UE-13.

W Polsce notujemy wyraźnie wyższy udział tych podatków w dochodach budżetowych niż w przypadku większości państw rozwiniętych, zaś niskie udziały CIT i PIT dowodzą

skuteczności unikania opodatkowania przez korporacje/przedsiębiorców i zamożnych obywateli: CIT stanowi zaledwie ok. 10% dochodów podatkowych budżetu państwa, podczas gdy podatki obrotowe: VAT i akcyza odpowiednio ok. 45% i 20% (dla porównania, PIT – 15%). Według danych MF z wykonania budżetu państwa za 2019 r. i 2020 r., które potwierdzają prawidłowości z lat poprzednich, dochody z CT wyniosły zaledwie 40 mld zł i 42 mld zł, podczas gdy z VAT i akcyzy odpowiednio 181 mld zł i 196,5 mld zł oraz 72,5 mld zł i 75,1 mld zł (dla porównania, dochody z PIT wyniosły 65,4 mld zł i 66,5 mld zł), łączne dochody podatkowe to 367,5 mld zł i 390 zł, zaś wszystkie dochody w sumie 400,5 mld zł i 435,3 mld zł. Dane te nie uwzględniają: 1) składek w ramach systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, które obciążają dochody osobiste w podobny sposób i w porównywalnej wysokości jak PIT oraz 2) udziałów jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.) we wpływach z obu podatków dochodowych (dla j.s.t. stanowią najważniejsze źródło dochodów); w konsekwencji, obciążenia dochodów osobistych mają większe znaczenie dla całości systemu finansów publicznych niż wynika z danych dotyczących PIT i budżetu państwa.

Ciekawych spostrzeżeń dostarcza tzw. test 10 przedsiębiorstw, obrazujący opodatkowanie grupy 10 największych spółek w państwach Europy Śr.-Wsch. należących do UE: badana grupa wypracowuje ok. 25% PKB, lecz pochodzi od niej jedynie 1-2% wpływów z tytułu CIT (w skrajnym przypadku Bułgarii w ujęciu netto grupa ta nie odprowadza żadnego podatku, lecz korzysta z ulg i pomocy publicznej). W Polsce tzw. test 10 przedsiębiorstw wypada zadziwiająco korzystnie, lecz wynika to z faktu, że grupę tę stanowią przeważnie spółki Skarbu Państwa z branży energetycznej, które z przyczyn politycznych są mniej skłonne do unikania opodatkowania niż typowi przedsiębiorcy.

Zarysowane prawidłowości dowodzą kryzysu fiskalnego podatku dochodowego, zaś kryzys ten w większym stopniu dotyczy opodatkowania spółek i korporacji niż gospodarstw domowych i drobnych przedsiębiorców. W Polsce tendencja ta jest silniejsza i trwalsza niż w Europie Zach. – ciągle pogłębia się i nie widać szans na jej odwrócenie.

**dr Mateusz Tchórzewski**

radca prawny, ekonomista, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego i Ekonomii  
Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie

## **Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa**

### **Abstract**

This paper discusses the problem of disproportions, in terms of economic capability, that exist between certain categories of taxpayers and affect their actual ability to effectively pursue variants of interpretation of tax law that are beneficial to them. The aforementioned issue is analyzed from the point of view of specific characteristics of interpretation of tax legislation by taxpayers, tax authorities as well as administrative courts.

### **Wstęp**

Podatek dochodowy od osób prawnych jest podatkiem z punktu widzenia którego kwestia sprawiedliwości podatkowej wydaje się szczególnie istotna. Powodem tego jest jego specyfika, która umożliwia dojście do skutku sytuacji, gdzie zachodzą znaczne dysproporcje w możliwościach (zasobach) poszczególnych podatników. Niektórzy podatnicy mają dostęp do szczególnie dużych zasobów, co może stawiać ich w uprzywilejowanej pozycji z perspektywy możliwości kształtowania korzystnych dla nich norm prawa podatkowego. Zasadniczym przedmiotem tego opracowania nie jest wpływ na proces tworzenia przepisów prawnych oraz sama litera obowiązujących przepisów, w szczególności w kontekście formalnych przywilejów podatkowych i ich zasadności. Są nim natomiast pewne aspekty wykładni prawa podatkowego.

### **Sprawiedliwość podatkowa w kontekście podatku dochodowego od osób prawnych**

Kwestii sprawiedliwości podatkowej poświęcono liczne opracowania<sup>1</sup>. W doktrynie sprawiedliwość opodatkowania określa się jako superzasadę i fundament budowy racjonalnego systemu podatkowego<sup>2</sup>. Idea sprawiedliwości opodatkowania zawiera kierun-

<sup>1</sup> Zob. m.in.: T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa, Przegląd Podatkowy 1996, nr 5*; J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku, Głosa 1997, nr 5*; J. Gluchowski, *Teoretyczne przesłanki podatku oraz systemu podatkowego w Polsce, Głosa 1997, nr 1*; A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2005, zeszyt 3*; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe (w:) L. Etel (red.), System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe, Warszawa 2010*; J. Szolno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016, nr 294*; J. Marusiak, *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym, Studia BAS 2018, nr 2*; M. Sosnowski, *Sprawiedliwość podatkowa a zjawisko szarej strefy, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2018, nr 3*.

<sup>2</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, s. 126.

kową dyrektywę adresowaną do ustawodawcy podatkowego. Zgodnie z nią obciążenie podatkowe należy kształtować w sposób uwzględniający zarówno interes publiczny, jak i położenie ekonomiczne podatników<sup>3</sup>. Istotne jest przy tym to, by określone podatkowicze nie odnosili korzyści kosztem innych podatników. Wiąże się to z postulatem wyważenia różnych sfer interesów finansowych tak, aby opodatkowanie było sprawiedliwe, dokonuje się bowiem zawsze czymś kosztem i na czyjąś korzyść<sup>4</sup>.

Problem sprawiedliwości rozpatrywany jest w kontekście materialnym (zasada równości opodatkowania i zasada powszechności opodatkowania) oraz w aspekcie proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej)<sup>5</sup>. Powszechność opodatkowania oznacza tu, że podatek jest świadczeniem ustanawianym nie dla poszczególnych podmiotów, lecz dla wszystkich, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy. W związku z tym podatkowa ingerencja w sferę praw i wolności ekonomicznych ma prawną legitymację wówczas, gdy jej wynikiem jest powszechne obciążenie na rzecz dobra wspólnego. Powszechność opodatkowania doznaje naruszenia, gdy ustawodawca traktuje pewną grupę podatników inaczej niż pozostałych, mimo że nie ma między nimi istotnych różnic<sup>6</sup>. Równomierność opodatkowania wiąże się z kwestią zdolności płatniczej. Podatnik powinien płacić podatki zgodnie z indywidualnym poziomem możliwości ich poniesienia. Możliwość poniesienia podatku jest tu pochodną wartości i wielkości ekonomicznych odnoszonych do sytuacji podatnika. Równe opodatkowanie w sensie prawnym jest odmiennym opodatkowaniem według ekonomicznej zdolności płatniczej<sup>7</sup>. Zasadnym jest rozpatrywanie tej kwestii w kontekście fenomenu grup nacisku (grup interesu, lobbingu), którym oddziaływaniu poddane jest prawo podatkowe, a które zmierzają do uzyskiwania przywilejów podatkowych<sup>8</sup>.

Sprawiedliwość podatkowa nigdy nie była podstawowym motywem kształtowania systemu podatkowego a podatki niezależnie od epoki spełniały funkcję zapewniania władzy publicznej niezbędnych środków<sup>9</sup>. Wydaje się jednak, że historycznie można wskazać na okoliczności, gdzie system podatkowy był kształtowany przez swoiście rozumianą sprawiedliwość podatkową. Była ona jednak często rozumiana przez pryzmat poglądów i interesów podmiotów (grup, osób) mających w danym momencie zasadniczy wpływ na kształt szeroko rozumianej polityki państwa. Ta swoiście pojmowana sprawiedliwość wyrażała się w formalnych przywilejach podatkowych<sup>10</sup>. Można w związku z tym postawić ostrożną tezę,

<sup>3</sup> *Ibidem*, s. 127.

<sup>4</sup> A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw...*, s. 28.

<sup>5</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, s. 116.

<sup>6</sup> A. Gomułowicz, *System podatkowy (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 331-332.

<sup>7</sup> *Ibidem*, s. 333.

<sup>8</sup> W. Modzelewski, *Podatki „urynkowane”, czyli słowo o liberalnej demokracji, Doradztwo Podatkowe 2021*, nr 2, s. 89; A. Gomułowicz, *System podatkowy...*, s. 333-334.

<sup>9</sup> A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw...*, s. 28.

<sup>10</sup> Przykładowo w I Rzeczypospolitej, jak wiadomo, stany uprzywilejowane były od podatków w zasadzie zwolnione, a szlachta była stanem uchwalającym prawa i podatki. Zob. J. Bardach (w:) J. Bardach, B. Leśnodorski, M. Pietrzak, *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2003, s. 194, 236.



że problem sprawiedliwości podatkowej, w kontekście szczególnie silnej pozycji niektórych podmiotów, ma charakter ponadczasowy i w pewnym stopniu uniwersalny.

Kwestie związane ze sprawiedliwością podatkową wydają się szczególnie istotnymi z perspektywy opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych. Szczególnie uwypuklonymi mogą tu być dysproporcje w zasobach i możliwościach poszczególnych kategorii podatników, a w konsekwencji w ich faktycznym położeniu z perspektywy treści norm prawa podatkowego.

### **Specyfika wykładni prawa w kontekście zasobów podatnika i sprawiedliwości podatkowej**

Problematykę wykładni prawa podatkowego wiąże się z funkcjonowaniem prawa i stosowaniem jego przepisów, które są punktem wyjścia dla ustalenia obowiązujących norm prawnych, kształtujących stosunki prawnopodatkowe<sup>11</sup>. Ważnymi cechami prawa podatkowego są jego ingerencyjny charakter oraz ścisły związek z gospodarką (uwarunkowanie prawami i prawidłowościami ekonomicznymi)<sup>12</sup>. Wskazuje się jednocześnie, że wydane przepisy stanowią podstawę uznania określonych norm za prawnie obowiązujące dopiero w następstwie ich egzegezy – napis nie jest znakiem, dopóki nie przypisuje mu się jakiegoś sensu. Przepis prawny może być zbliżony kształtem do normy postępowania, w rozwiniętej postaci stwierdzając, kto, kiedy, jak ma postępować, gdzie sens zawartych w takim przepisie zwrotów jest w przybliżeniu jednoznaczny w danym języku etnicznym. Wówczas nie dostrzega się procesu interpretacji przepisu (*clara non sunt interpretanda*). W istocie w takich okolicznościach odkodowanie normy prawnej z przepisów prawnych nie budzi trudności czy wątpliwości. W praktyce jednak zupełnie jednoznaczne przyporządkowanie normy prawnej przepisowi prawnemu na gruncie językowych reguł wykładni jest czymś wyjątkowym a przypadków prostej (mechanicznej) subsumcji jest niewiele<sup>13</sup>.

Z powyższym wiąże się kwestia specyfiki wykładni prawa podatkowego. W tym zakresie w doktrynie przedmiotu można jak się wydaje zidentyfikować dwie grupy poglądów. Pierwsza podkreśla to, że prawo podatkowe zasadniczo nie cechuje się szczególnymi, właściwymi dla siebie metodami wykładni<sup>14</sup>. W tym ujęciu uznaje się jednak pewną specyfikę wykładni prawa podatkowego, która polega nie na doborze metod i środków interpretacji, ale na określonym nastawieniu i oczekiwaniom wobec rezultatów interpretacji<sup>15</sup>. Druga

<sup>11</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego (w:) L. Etel, (red.), System prawa finansowego...*, s. 431.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 434.

<sup>13</sup> Zob. Z. Ziemiński, *Tworzenie a stosowanie prawa, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1993, zeszyt 4, s. 45.*

<sup>14</sup> Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 13*; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 31*; H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego (w:) M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski, J. Chowaniec, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera-Markowska, M. Śliffirczyk, K. Tetlak, M. Waługa, Prawo finansowe, Warszawa 2017, s. 283*; H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe (w:) H. Dzwonkowski (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2012, s. 101.*

<sup>15</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 437.

grupa poglądów nieco silniej podkreśla istnienie szeregu szczególnych rozwiązań w kontekście wykładni prawa podatkowego. Dotyczy to założenia o wyjątkowej roli elementów statycznych i pewnej marginalizacji elementów wykładni dynamicznej<sup>16</sup>. Należy to zestawić z dosyć szeroko akceptowanym poglądem o stosunkowo daleko idącej niejednoznaczności i złożoności przepisów prawa podatkowego. Zakładając trafność tego poglądu można stwierdzić, że w wielu przypadkach istnieć będą zróżnicowane warianty norm prawnych, które będą możliwe do rekonstrukcji z danych przepisów prawa podatkowego. W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych sytuację komplikują dodatkowo kwestie związane z międzynarodowym prawem podatkowym i szkodliwą międzynarodową konkurencją podatkową<sup>17</sup>. W tym kontekście na uwagę zasługuje formułowany w doktrynie pogląd, zgodnie z którym stosowanie prawa podatkowego bezpośrednio przez podmioty tego prawa oraz przez organy władzy (administrację rządową i samorządową oraz sądy) w postępowaniach jurysdykcyjnych stanowi najważniejsze zjawisko w triadzie zjawisk stanowienia, interpretacji i stosowania prawa. Zarazem treść zastosowanych faktycznie norm prawnych często różni się od prawa zamierzonego (wynikającego z woli prawodawcy). W prawie podatkowym sprawowanie władzy polega przede wszystkim na możliwości narzucenia w konkretnej sprawie pożądanej wersji treści normy prawnej. Zarazem każdy wystarczająco szczegółowy i często zmieniający się dział prawa stanowionego z istoty generuje różnice poglądów prawnych w stosunku do treści nie tylko norm prawnych, ale także samych przepisów<sup>18</sup>. Poszukując treści normy prawnej drogą analizy przepisu prawa podatkowego podatnik zasadniczo kieruje się swoimi interesami majątkowymi i poszukuje normy zgodnej z treścią przepisu, w związku z którą podlega możliwie jak najmniejszym ciężarom podatkowym. Jeżeli przepis prawa stosowany jest w procedurach jurysdykcyjnych przez organy administracji często wybór warunków normy prawnej jest przedmiotem negocjacji toczonych między podatnikiem a władzą. Wydawana jest w tym kontekście decyzja wyrażająca pogląd prawny co do treści normy, która to norma może być zmieniona przez sąd administracyjny wydający wyrok dotyczący tej decyzji<sup>19</sup>.

Mając na uwadze powyższe należy postawić pytanie o faktyczne możliwości forsowania przez podatnika korzystnej dlań wersji normy prawnej w ramach obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Zdaniem autora faktyczna (finalna) treść takiej normy często w istotnej części jest pochodną działań, jakie w stanie podjąć jest podatnik. Zakres tych działań wynika w ważny sposób z ekonomicznych zasobów, jakimi on dysponuje. Warunkują one w szczególności stopień faktycznego dostępu do możliwości identyfikacji korzystnych wariantów norm prawnych i budowania argumentacji zmierzających do ich uzasad-

<sup>16</sup> Zob. A. Gomułowicz, *Prawo podatkowe* (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 261.

<sup>17</sup> Zob. R. Nawrot, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011.

<sup>18</sup> W. Modzelewski *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, *Serwis Doradztwa Podatkowego*, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/> (dostęp: 10.05.2022 r.).

<sup>19</sup> W. Modzelewski *Stosowanie prawa podatkowego jest...*

nienia. Jest to istotne zarówno na etapie działań podatnika poprzedzających ewentualne postępowania jurysdykcyjne, jak i w toku tych postępowań. Z drugiej strony podatnik nie dysponujący odpowiednimi zasobami jest stosunkowo ograniczony w faktycznych możliwościach obrony swojego poglądu prawnego. Nie dysponuje on w szczególności porównywalnym dostępem do wsparcia ze strony odpowiednio wykwalifikowanych specjalistów.

### Podsumowanie i wnioski

Zarysowaną powyżej problematykę można rozpatrywać jako stan rzeczy niespójny z potrzebą dążenia do realizacji sprawiedliwości podatkowej. Wydaje się, że można wskazać co najmniej na trzy kategorie poglądów na treść norm prawa podatkowego: poglądy podatników, poglądy administracji podatkowej oraz poglądy sądów. Poglądy podatników mogą być podważane przez administrację podatkową, przy czym różni podatnicy wydają się mieć różną rzeczywistą możliwość obrony swoich stanowisk, także w kontekście ewentualnych postępowań sądowoadministracyjnych. Z tej perspektywy warto przytoczyć myśl, zgodnie z którą organy władzy wykonawczej powinny szanować poglądy prawne podatników, jeżeli działają oni w dobrej wierze<sup>20</sup>. Myśl ta wydaje się istotną z perspektywy zachodzącej między różnymi kategoriami podatników faktycznej nierównowagi w rzeczywistych możliwościach forsowania korzystnych wariantów norm prawnych w ramach obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Można z tego wywieść postulat odnośnie do wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez administrację podatkową i sądy. Zgodnie z tym postulatem poglądy prawne (interesy) słabych ekonomicznie podatników działających w dobrej wierze zasługują na szczególną ochronę, która powinna być uwzględniana w kontekście wyżej wymienionej wykładni. Pewną pomocą w identyfikacji tego rodzaju słabych ekonomicznie podatników mogą być pojęcia małego przedsiębiorstwa i mikroprzedsiębiorstwa<sup>21</sup>.

### Bibliografia

- Bardach J., Leśnodorski B., Pietrzak M., *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2003
- Bitner M., Chojna-Duch E., Grzybowski M., Chowaniec J., Karwat P., Kornberger-Sokołowska E., Lachowicz M., Litwińczuk H., Modzelewski W., Radzikowski K., Supera-Markowska M., Ślifirczyk M., Tetlak K., Waluga M., *Prawo finansowe*, Warszawa 2017
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008

<sup>20</sup> W. Modzelewski, *Podatek od towarów i usług: refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019, s. 17.

<sup>21</sup> Zgodnie z art. 2 załącznika I do rozporządzenia Komisji nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. (Dz.U.U.E.L.2014.187.1) małe przedsiębiorstwa definiuje się jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 50 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 10 milionów euro. Mikroprzedsiębiorstwo definiuje się tu jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 10 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 2 milionów euro.

- Dzwonkowski H. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012
- Etel L. (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Famulska T., *Sprawiedliwość podatkowa*, Przegląd Podatkowy 1996, nr 5
- Gliniecka J., Harasimowicz J., *Z zagadnień teorii podatku*, Glosa 1997, nr 5
- Głuchowski J., *Teoretyczne przesłanki podatku oraz systemu podatkowego w Polsce*, Glosa 1997, nr 1
- Gomułowicz A., *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2005, zeszyt 3
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016
- Marusik J., *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, Studia BAS 2018, nr 2
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008
- Modzelewski W., *Podatek od towarów i usług: refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019
- Modzelewski W., *Podatki „urynkowione”, czyli słowo o liberalnej demokracji*, Doradztwo Podatkowe 2021, nr 2
- Nawrot R., *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011
- Sosnowski M., *Sprawiedliwość podatkowa a zjawisko szarej strefy*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2018, nr 3
- Szołno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016, nr 294
- Ziemiński Z., *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1993, zeszyt 4

### **Źródła internetowe**

Modzelewski W., *Stosowanie prawa podatkowego jest polem walki o władzę*, Serwis Doradztwa Podatkowego, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/stosowanie-prawa-podatkowego-jest-polem-walki-o-wladze/> (dostęp: 10.05.2022 r.)

### **Wykaz aktów normatywnych**

Załącznik I do rozporządzenia Komisji nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. (Dz.U.U.E.L.2014.187.1)

---

**Prof. dr hab. Witold Modzelewski**

Kierownik Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji

Uniwersytetu Warszawskiego

## **Koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych: problemy sporne (tezy wystąpienia)**

1. Problematyka kosztów uzyskania przychodu jako normatywnego elementu konstrukcji podatków dochodowych ma bogate piśmiennictwo, istnieje na ten temat równie obszerne co niejedolite orzecznictwo sądowe oraz kilkadziesiąt tysięcy aktualnych i nieaktualnych interpretacji rządowych. Dorobek legislacyjny, a zwłaszcza wprowadzane wciąż zmiany, raczej nie skłaniają do jakichkolwiek istotnych merytorycznych uogólnień. Może do jednej: panuje tu wciąż pogłębiający się chaos prawny, którego już nikt nie ogarnia. Zresztą po co? Stan prawny jest w większości przypadków nieprzewidywalny albo trudno przewidywalny: prawo jurysdykcyjne, czyli treść norm prawnych narzucane podatnikom przez drugą i trzecią władzę, często ma niewiele wspólnego z treścią przepisów prawa, które w sposób niefrasobliwy wciąż zmieniają bliżej nieznanymi autorzy. W niniejszym opracowaniu postaram się jednak doszukać istotnych, być może nielicznych, cech ogólnych, które charakteryzują obecny stan wiedzy na temat prawnej konstrukcji kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych. Uogólnienia te wynikają zarówno z dorobku legislacyjnego jak i istoty wybranych wątków judykatury oraz interpretacji urzędowych.

2. Skutek *ex lege*. Pierwszym, wręcz podstawowym problemem prawnym pojęcia kosztów uzyskania przychodów jest odpowiedź na pytanie, czy jest to element konstrukcji stosowanej przez podmioty prawa podatkowego oraz organy władzy *ex lege*, czy też jest to tylko uprawnienie podatnika, z którego tylko może, lecz nie musi on skorzystać. Wiedza teoretyczno-prawna oraz treść większości przepisów prawa polskiego w pełni uzasadnia pogląd, że normy regulujące koszty uzyskania przychodów są normami nakazującymi: jeśli zaistniały przesłanki prawne lub faktyczne, z którymi przepis prawa wiąże skutek w postaci „poniesienia kosztów uzyskania przychodów”, podatnicy oraz organy stosujące prawo mają obowiązek uwzględnienia tych kosztów, czyli zmniejszenia przychodów o te kwoty w celu określenia podstawy opodatkowania. Nie jest to jakikolwiek przywilej, lecz konieczny element konstrukcji normatywnej podatku dochodowego. Nie należy mylić go z fakultatywnymi elementami konstrukcji podatku, które mają charakter uprawniający, zwłaszcza z ulgami podatkowymi, które umożliwiają podatnikom zmniejszenie podstawy albo

podatku należnego, jeśli chcą z tego przywileju skorzystać. O ile zwolnienia podatkowe mogą mieć zarówno charakter nakazu jak i uprawnienia, to uwzględnienie w deklaracji podatkowej (decyzji organu podatkowego) koszt uzyskania przychodu jest nakazem, jeżeli spełnione są przesłanki wynikające z treści dyspozycji normy prawnej. Ustawodawca może w tym zakresie wprowadzić określone wyjątki (fakultatywny charakter kosztu), ale musi to wprost wynikać z treści przepisów prawa.

Niestety istotna część prawa jurysdykcyjnego w sposób bezzasadny traktuje ten element konstrukcji na równi z przywilejami podatkowymi, co jest zaprzeczeniem jego istoty i patologizuje świadomość podatkową obywateli.

3. Ustawowe limity fikcji kosztowej. Kolejnym przykładem wręcz patologizacji, tym razem prawodawstwa dotyczącego kosztów uzyskania przychodów, jest faktyczna afirmacja zjawiska masowego tworzenia fikcyjnych lub pozornie „poniesionych” kosztów, których „wysokość” jest przez ustawodawcę limitowana. Jest to nie jedyny przykład kapitulacji przed panoszącą się w tym podatku fikcją dokumentacyjną i ewidencyjną, czyli „kreatywną księgowością” służącą „optymalizacji podatkowej”. Przepisy te wręcz są instruktażem ile w danym roku można „zakupić” fikcyjnych „inwestycji optymalizacyjnych” lub „tarczy podatkowych”. Zapewne jest to jeden z dowodów na to, że przepisy te powstają pod przemożnym wpływem „biznesu optymalizacyjnego”, co jest odrębnym problemem ogólnym współczesnej legislacji podatkowej.

4. Brak ochrony uczciwych podatników przed działaniem niektórych oszustów podatkowych. Największym zagrożeniem dla podatników tego podatku jest – podobnie jak w podatku od towarów i usług – rzeczywiste poniesienie wydatku będącego kosztem uzyskania przychodów na rzecz podmiotu, który posługuje się nieprawdziwą podmiotowością podatkową. Podatnik, który nie chce uczestniczyć w „transakcjach optymalizacyjnych” i „kupować koszty usług niematerialnych”, jest w istocie zagrożony głównie przez oszustów, którzy faktycznie wykonują na jego rzecz świadczenia (dostarczają towary, świadczą usługi, wykonują pracę), lecz ukrywają swoją rzeczywistą tożsamość lub podmiotowość wprowadzając w błąd w tym zakresie nabywców (usługobiorców). Dotyczy to nie tylko obrotów gospodarczych, lecz również osób fizycznych będących pracownikiem, którzy posługują się nieprawdziwą tożsamością (np. fałszywym dowodem osobistym lub paszportem). W sensie prawnym i faktycznym koszt został „poniesiony”, podatnik poniósł go w dobrej wierze, lecz został wprowadzony w błąd przez nieuczciwego kontrahenta. Niestety doktryna „nie-rzetelnych ewidencji” uznająca, że poniesiony wydatek nie jest kosztem uzyskania przychodów, bo podatnik nieświadomie posłużył się dokumentem nieprawdziwym co do tożsamości kontrahenta, została ukształtowana w prawie jurysdykcyjnym, a zwłaszcza przez sądy administracyjne. Jest to stan wręcz bardzo groźny, który podważa już bezpieczeństwo ogółu podatników prowadzących działalność gospodarczą, gdyż żaden pracodawca

---

nie jest w stanie zweryfikować prawdziwości paszportu, którym posługuje się zatrudniony cudzoziemiec. Jest to tym bardziej szkodliwe, bo – jak już wspomniano – limituje się czyli jednocześnie afirmuje koszty fikcyjne lub pozorne, a kwestionuje wydatki obiektywnie poniesione na rzecz nieuczciwych kontrahentów (dostawca, usługodawca i pracownik).

Należy wprowadzić w tym zakresie rozwiązania, które chronić będą podatników działających w dobrej wierze: wzorcem może tu być podatek od towarów i usług.

## **Przedawnienie straty podatkowej**

### **Streszczenie**

Referat dotyczy problematyki przedawnienia straty, czy też raczej przedawnienia prawa do określenia straty. Wykazano w nim, że w obowiązującym prawie w istocie brak jest regulacji dotyczących przedawnienia straty podatkowej. Natomiast w ramach prawotwórczej działalności sądów administracyjnych podjęto uchwałę z 6.11.2017 r. o sygn. II FPS 3/17, zgodnie z którą w świetle art. 24 w zw. z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok. Uchwała powyższa i wynikająca z niej analogia legis dotyczy wyłącznie zastosowania do straty art. 70 § 1 o.p. W żadnej części tej uchwały analogia ta nie obejmuje pozostałej części tego przepisu, ograniczając się wyłącznie do § 1. W konsekwencji pojawiające się orzecznictwo NSA zawierające stanowisko, zgodnie z którym do straty ma zastosowanie również art. 70 § 6 pkt 1 O.p., jak i art. 70c O.p. jest analogią legis, jednakże wyprowadzoną przez Naczelny Sąd Administracyjny w okolicznościach naruszającą art. 2 Konstytucji RP.



**dr Jakub Chowaniec**

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Warszawski

## **Spółka osobowa jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych – reguła czy wyjątek?**

[abstrakt]

Problematyka opodatkowania dochodu spółek osobowych jest zagadnieniem wielowątkowym, zahaczającym o normy prawne wynikające tak z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>22</sup>, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>23</sup> jak i kodeksu spółek handlowych<sup>24</sup>, a także z dorobku orzecznictwa oraz praktyki administracyjnej organów podatkowych.

Do katalogu spółek osobowych, stosownie do postanowień KSH<sup>25</sup> zalicza się spółkę jawną, spółkę partnerską, spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną, których status podmiotowości prawnopodatkowej na gruncie podatków dochodowych będzie przedmiotem wystąpienia oraz późniejszej publikacji pokonferencyjnej. Spółki osobowe nakierowane są na prowadzenie działalności gospodarczej, w znacznie szerszym stopniu niż spółki prawa cywilnego, stąd przepisy KSH przyznają im zdolność do czynności prawnych<sup>26</sup>. Jednakże na gruncie podatków dochodowych, a w szczególności do 2014 roku, spółki te nie posiadały takiej zdolności – spółka osobowa jako spółka niemająca osobowości prawnej nie była podmiotem opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciążył na wspólnikach takiej spółki, których dochody opodatkowywało się, w zależności od formy prawnej, podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub podatkiem dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji opodatkowanie dochodu spółki osobowej nie odbywało się w sferze spółki, a zostało przeniesione na poziom jej wspólnika<sup>27</sup>.

Polski ustawodawca wychodził zatem z założenia koncepcji spółki osobowej jako swobodnego zespołu przedsiębiorców indywidualnych, z których każdy jest samodzielnym po-

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm., dalej: „u.p.d.o.p.”).

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm., dalej: „u.p.d.o.f.”).

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 z późn. zm., dalej: „KSH”).

<sup>25</sup> Art. 4 § 1 pkt 1) KSH.

<sup>26</sup> Art. 8 § 1 KSH - Spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana

<sup>27</sup> W. Wollgarten, *Opodatkowanie spółek osobowych. Problemy podatkowe i bilansowe na przykładzie spółki komandytowej*, Warszawa 2013, s. 18-19.

datnikiem rozliczającym się z całości osiągniętych przez siebie dochodów, w tym z tytułu udziału w spółce<sup>28</sup>. Przyjęto zatem i przez kilkanaście lat konsekwentnie stosowano koncepcję zakładającą, że *pomimo przyznania spółkom osobowym podmiotowości prawnej w prawie cywilnym mamy do czynienia z pewną zbiorowością wspólników realizującą w ramach spółki wspólny cel gospodarczy i dlatego skutki podatkowe działalności spółki należy oceniać indywidualnie, na poziomie każdego wspólnika*<sup>29</sup>. Normatywny wyraz tej koncepcji znalazł swoje odzwierciedlenie w przepisach odpowiednio art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p.<sup>30</sup>, a także w konstrukcji podmiotu podatku – art. 1 u.p.d.o.f. za podatnika uznawał jedynie osoby fizyczne, a art. 1 u.p.d.o.p. – katalog podmiotów, w tym niemających osobowości prawnej, ale z wyłączeniem spółek osobowych (spółek niemających osobowości prawnej).

Reguła scharakteryzowana powyżej doznała pierwszego poważnego ograniczenia z dniem 1 stycznia 2014 r. kiedy weszła w życie nowelizacja u.p.d.o.p. (dalej: ustawa z 2013 r.)<sup>31</sup>, która wprowadziła opodatkowanie spółek komandytowo-akcyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych (początkowo ustawodawca zakładał objęcie zakresem podmiotowym podatku również spółek komandytowych), co znacząco przyczyniło się do spadku zainteresowania tą formą aktywności gospodarczej. Podstawowym argumentem za dokonaną zmianą było dążenie do zapewnienia realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej, która zdaniem ustawodawcy doznawała uszczerbku na poziomie spółki komandytowo-akcyjnej, gdyż konstrukcje z wykorzystaniem tego typu spółki prowadziły do różnego poziomu lub zasad opodatkowania dochodu wynikającego ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku względem innych kategorii podatników. Ekonomiczna opłacalność tego typu działań rosła wraz z kwotą dochodów, których działania te mogły dotyczyć<sup>32</sup>. Faktem jest, iż liczba zarejestrowanych w Polsce spółek komandytowo-akcyjnych wzrosła od 9 według stanu na dzień 31 grudnia 2002 r. do 5709 według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r., po czym zaczęła spadać, osiągając poziom 3707 na dzień 31 grudnia 2019 r.<sup>33</sup>. Gwałtowny wzrost popularności spółek komandytowo-akcyjnych przypadł na lata 2012-2013, kiedy zalety podatkowe tej formy prowadzenia działalności gospodarczej zostały potwierdzone w tezach orzecznictwa sądowego<sup>34</sup> a nawet w interpretacjach ogólnych prawa podatkowe-

<sup>28</sup> J. Wyciśłok, *Spółki osobowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek osobowych*, Warszawa 2014, s. 122.

<sup>29</sup> W. Modzelewski (red.), *Opodatkowanie spółki jawnej*, Warszawa 2022, s. 13.

<sup>30</sup> Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1387, dalej: „ustawa z 2013 r.”).

<sup>32</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy z 2013 r.

<sup>33</sup> Dane Głównego Urzędu Statystycznego, *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON*, za: <https://www.komandytowa.pl/ile-jest-spoliek-komandytowo-akcyjnych.html#>, dostęp w dniu 12.05.2022 r.

<sup>34</sup> Przykładowo: Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11, uchwała 7 sędziów NSA z dnia 20 maja 2013 r., II FPS 6/12.

go<sup>35</sup>.

Chociaż status prawnopodatkowy na gruncie podatku dochodowego spółki komandytowej nie uległ zmianie w wyniku wejścia w życie ustawy z 2013 r., to kolejna próba legislacyjna w tym zakresie miała miejsce w dniu 28 listopada 2020 r.<sup>36</sup> Uchwalona w tym dniu ustawa z 2020 r., uzasadniając to potrzebą uszczelnienia systemu podatku dochodowego od osób prawnych, aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu, wprowadziła m.in. opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych. Ustawodawca zauważył znaczący, ponad 6-krotny wzrost liczby spółek komandytowych (od 6439 na koniec 2010 r. do 40.578 na koniec 2019 r.) i powiązał ten trend z tendencjami optymalizacyjnymi<sup>37</sup>. Na mocy ustawy z 2020 r. katalog podatników CIT powiększył się o spółki komandytowe, a także spółki jawne, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami takiej spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka ta nie dochowa określonych obowiązków informacyjnych<sup>38</sup>.

Mając na względzie powyższe, należy stwierdzić, iż katalog spółek osobowych niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych został istotnie zredukowany z pełnego wachlarza rozwiązań przewidzianego przepisami KSH do spółek partnerskich oraz wycinka spółek jawnych, które spełniają kryteria przewidziane w u.p.d.o.p. Uzasadnionym pozostaje pytanie czy dotychczasowa zasada przyjęta w prawie polskim, traktująca spółki osobowe jako transparentne podatkowo, stała się wyjątkiem?

Celem wystąpienia oraz późniejszej publikacji pokonferencyjnej będzie przedstawienie etapów zmiany podejścia polskiego ustawodawcy do problematyki prawnopodatkowego traktowania spółek osobowych, motywów i skutków (lub szacowanych skutków) tych zmian, z uwzględnieniem charakterystyk tych spółek, a w szczególności charakteru odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki. Poruszony zostanie również kontekst międzynarodowy i zasady obowiązujące w innych państwach w tym aspekcie, na przykładzie spółki komandytowej.

<sup>35</sup> Przykładowo: Interpretacja ogólna nr DD5/033/1/13/KSM/RD-122180/13 z dnia 25 listopada 2013 r. w zakresie opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej

<sup>36</sup> Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 2123, dalej: „ustawa z 2020 r.”).

<sup>37</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy z 2020 r.

<sup>38</sup> Art. 1 ust. 3 lit. 1a) u.p.d.o.p.

**Maciej Flis**

doktorant WPiA UW, aplikant adwokacki

## **Podatek dochodowy od osób prawnych: ujęcie modelowe a praktyka ustawowa**

Corporate income tax: model approach versus statutory practice

### **Abstrakt**

W referacie zostały zaprezentowane rozważania problemu czy istnieje i jak wygląda model podatku dochodowego od osób prawnych. W drugiej części referatu zostały przedstawione refleksje nad ujęciem ustawowym opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby prawne. W ostatniej części dokonane jest porównanie tego, jaka zachodzi relacja między ujęciem modelowym a praktyką ustawową. W końcu referatu przedstawione są wnioski i przewidywania odnośnie ewolucji podatku dochodowego od osób prawnych.

### **Summary**

The paper presents reflections on the problem of whether a model of corporate income tax exists and what it looks like. In the second part of the paper reflections on the statutory approach to taxation of income obtained by legal persons are presented. In the last part, a comparison is made between the model approach and the statutory practice. Finally, the paper presents conclusions and predictions concerning the evolution of corporate income tax.

### **Key words**

corporate income tax, minimal tax, buildings tax, legislation practice, tax optimisation

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86), dalej ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, w tym roku obchodzi 30 lecie swojego obowiązywania. Jest to drugi wielki jubileusz, gdyż w zeszłym roku swoje 30 lecie miała ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350), dalej ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Patrząc na ustawy obowiązujące w naszym kraju, jest to okres długi, prawie pokrywający się z istnieniem państwa polskiego po przeobrażeniach ustrojowych. Jednocześnie ustawa

o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest aktem bardzo leciwym w porównaniu do np. ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 r. - Prawo wekslowe (Dz.U. 1936 nr 37 poz. 282), które obowiązuje do prawie 90 lat. Jednak ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych tak jak pozostałe dwie ustawy podatkowe stanowiące ścisły trzon materialnego prawa podatkowego w Polsce, czyli ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535) są z dużym prawdopodobieństwem najczęściej nowelizowanymi aktami prawnymi w naszym kraju<sup>39</sup>.

W roku wejście w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych liczyła ona 11 stron i 42 artykuły, z czego 6 z nich dotyczyło wejścia w życie i przepisów przejściowych. Aktualnie starczy powiedzieć, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wraz z załącznikami w wersji tekstu jednolitego dostępnej na stronie Internetowego Systemu Aktów Prawnych ma 384 strony<sup>40</sup>. W tym miejscu należy zaznaczyć, że ilościowe porównanie aktów prawnych pod względem ich objętości treściowej nie jest metodą wysoce skuteczną i pozwalającą formułować daleko idące wnioski. W nauce prawa najistotniejszą rolę odgrywa treść przepisu, która jest przedmiotem badania. Okoliczności stojące za treścią, a także wynikające z niej, a także sposoby interpretacji treści są wobec niego niejako wtórne. Jednak oznaczenie ilościowe tekstu, mimo swojej ułomności pozwala nam stwierdzić pewne zjawiska i wysnuć wnioski, których nie da się określić na podstawie analizy treściowej. Po pierwsze, pokazuje nam dynamizm, z jakim ustawa jest zmieniana, gdyż znaczny przyrost treści świadczy o tym, że do tekstu pierwotnego dopisywane są treści poszczególnych nowelizacji. Po drugie, że tekst jest ważny dla prawodawcy, gdyż ten się nim często zajmuje, albo dokonuje jednorazowo obszernych zmian. Po trzecie daje sygnał do analizy czy ustawa nie zmienia swojego kierunku i formy regulacji. Po czwarte znaczący przyrost tekstu może świadczyć o fakcie odejścia od pierwotnych zamiarów ustawodawcy wobec tekstu, i w wielu przypadkach będzie to sygnałem odchodzenia przez niego od ujęcia modelowego. W przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwiększenie objętości tekstu dziewięciokrotnie nawet na przestrzeni 30 lat, jest wynikiem imponującym i pokazuje, że nowelizowanie go jest stałą praktyką ustawodawcy.

Ingerując w ustawę ustawodawca może działać w kilku kierunkach. Pierwszym z nich jest rozwijanie rozwiązań modelowych np. poprzez konkretyzację choćby polegającą na umieszczeniu bardziej szczegółowych definicji, uregulowanie w ramach istniejącego modelu dotychczas nieuregulowanych stanów faktycznych czy też umieszczanie dodatkowych elementów konstrukcyjnych służących zwiększeniu efektywności regulacji

<sup>39</sup> Z dużym prawdopodobieństwem graniczącym z pewnością, jednak poza raportami dotyczącymi danego roku np. Barometr Prawa firmy doradczej Grant Thornton częstotliwość nowelizacji poszczególnych aktów prawnych nie jest dostępna w formie jednolitego opracowania. Nie jest ona tematem niniejszego referatu, dlatego nie jest celowe policzenie nowelizacji na jego potrzeby.

<sup>40</sup> <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19920210086> [dostęp dnia 12.05.2022]

modelowej np. poprzez ograniczenie możliwości optymalizacji podatkowej. Drugim z nich jest odchodzenie od rozwiązań modelowych np. poprzez tworzenie alternatywnych form opodatkowania w stosunku do modelu i umieszczanie ich w treści aktu z jakiegoś powodu.

W tym miejscu należy zdefiniować, czym jest model podatku. Według definicji podanej przez PWN jako model można rozumieć wzór, według którego coś jest lub ma być wykonane; lub typowy dla jakiegoś okresu, miejsca lub jakiejś grupy i potem naśladowany sposób realizacji czegoś; lub konstrukcja, schemat lub opis ukazujący działanie, budowę, cechy, zależności jakiegoś zjawiska lub obiektu<sup>41</sup>. Można więc powiedzieć, że ujęcie modelowe podatku ma być ujęciem wzorcowym lub typowym.

Dlatego ustalając ten wzorzec, należy sięgnąć do teorii prawa podatkowego, a konkretnie zasad konstrukcji podatku. Jako elementy konstrukcyjne podatku należy wskazać podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki i skale podatkowe i są to jego elementy podstawowe. Ponadto mogą wystąpić wyłączenia, zwolnienia, ulgi i zniżki, a także zwyczki<sup>42</sup>. Można wyróżnić także tryb i warunki płatności<sup>43</sup>. Ramą do ujęcia modelowego musi być także regulacja ustrojowa, mianowicie art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483) stanowi, iż, „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

W poszukiwaniu modelu warto sięgnąć do komparatystyki prawniczej, jednak w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych dostarcza ona odpowiedzi o model nie bezpośrednio. Rozwiązania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w państwach członkowskich Unii Europejskiej są niejednolite, jednak zakres podmiotowy zawsze obejmuje osoby prawne, lecz czasami sięga także do spółek tej osobowości nieposiadających np. we Francji czy Portugalii. Co do zasady podatek opiera się na skali proporcjonalnej, zaś stawki wahają się od 9 do 35%. Czasami występują preferencyjne stawki podatkowe dla małych i średnich przedsiębiorstw np. we Francji, Litwie i Portugalii. Model jednolity nie jest obecnie przewidziany przez UE, jednak choćby ze względu na dawnie CCCTB<sup>44</sup> czy aktualnie obecną dyskusję o globalnym podatku minimalnym, czyli wdrożeniu Filaru II projektu BEPS 2.0 jest on teoretycznie bliższy opracowania niż w przypadku osób fizycznych.

Oznacza to więc, że jako rozwiązanie modelowe, należy uznać rozwiązanie posiadające określone elementy konstrukcyjne. Jednak odwołując się do definicji PWN, za rozwiązanie modelowe możemy jednocześnie uznać rozwiązanie podstawowe, czyli np. używane przez

<sup>41</sup> <https://sjp.pwn.pl/sjp/model;2484153.html> [dostęp dnia 12.05.2022]

<sup>42</sup> S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wydanie III, Wolters Kluwer, Warszawa, 2013, s. 34

<sup>43</sup> P. Smoleń i inni, *Prawo Podatkowe*, Wydanie I, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa, 2014, s. 9

<sup>44</sup> *ibidem*, s. 394

większość podatników, albo swoim zakresem obejmujące większość dochodów. Uznajmy więc, że w ramach podatku dochodowego od osób prawnych za ujęcie modelowe należy uznać konstrukcję, w której podmiotem są osoby prawne posiadające osobowość prawną. W przypadku spółek nieposiadających osobowości prawnej jak spółka komandytowo-akcyjna, będąca prekursorem zmian w przedmiocie rozszerzenia katalogu podatników, a także spółek komandytowych i spółki jawnej mimo występowania w Europie regulacji przyznających im status podatnika nie powinny być uznane za modelowe. Dyskusja o możliwości zaklasyfikowania w do modelu istnieje w przypadku spółki komandytowo-akcyjnej i to ze względu tylko na dwie przesłanki. Po pierwsze wspomniane już występowanie opodatkowania spółek nieposiadających osobowości prawnej w UE i co również ważne stopniowe osadzanie się tego rozwiązania w ramach systemu, gdyż jest to najstarsza spółka osobowa będąca podatnikiem. W przypadku pozostałych spółek osobowych, które zostały podatnikami CIT, zmiany są zbyt świeże i nadal nie są widoczne w pełnej skali ich efekty, aby móc choćby podjąć dyskusję o możliwości zaliczenia tych zmian do polskiego modelu CIT. Przedmiotem opodatkowania jest uzyskanie dochodu, zaś podstawą wysokość dochodu po zastosowaniu stosownych odliczeń. Stawki podatku w wysokości od 5%, do 19%. Stawka 5% mieścić się będzie w ujęciu, gdyż wynika ona z ulgi IP BOX, a ulgi jak wskazano wyżej stanowić mogą element konstrukcyjny podatku, pozatym ulga ta jest już powszechnie stosowana i dobrze osadzona w systemie. Pozostałe ulgi, również te świeżo wprowadzone w ramach ustawy (podać tzw. Polskiego Ładu uznajmy za ujęte w ramach modelu, jednak w ramach uproszczenia, gdyż po pierwsze analiza ich na potrzeby niniejszego tekstu zawierałaby nieproporcjonalnie dużo tekstu, a po drugie ustawodawca może w ramach swojego uznania kreować ulgi, które w swojej istocie wpisywać się muszą w konstrukcję podatku, czyli w pewnym sensie model.

Polska ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych posiada 14 rozdziałów. Rozdział pierwszy regulujący przedmiot i podmiot opodatkowania jak najbardziej wychodzi naprzeciw wskazanym wyżej elementom modelowym. Jednak już rozdział 1a. pt. Ceny Transferowe może budzić wątpliwości i to jak najbardziej zasadne. Gdyż ceny transferowe w swojej istocie dotyczą odpowiedniej dokumentacji czynności między podmiotami, tak więc są niejako wtórne wobec elementów konstrukcyjnych podatku, stanowiąc bardziej regulację techniczną. Przepisy o cenach transferowych odnoszą się bardziej do opisu zdarzeń ich uporządkowania i co chyba najważniejsze mają stanowić element antyabuzowy. Rozdział 2 Przychody, wychodzi naprzeciw klasycznej definicji podatku. Koszty uzyskania przychodów, czyli rozdział 3 również. W przypadku rozdziału 3a, który do ustawy został dodany, sytuacja wygląda analogicznie jak w przypadku cen transferowych. Regulacje zawarte w tym rozdziale w swojej istocie stanowią regulację antyabuzową. Regulacja ustawowa różnic między stanami prawnymi w poszczególnych państwach i to bardziej na gruncie prawa

handlowego, prawa spółek i prawa cywilnego stanowi bardzo ciekawe potwierdzenie tego, że ciężko jest mówić o uniwersalnym modelu choćby w państwach UE. W swojej istocie niniejszy rozdział ma na celu niwelowanie wykorzystywania tych różnic do optymalizacji podatkowej, niejako porządkując sytuację. Rozdział 4 Zwolnienia Przedmiotowe wpisują się w ogólną koncepcję modelu. Opodatkowanie stron umowy leasingu, zawarte w rozdziale 4a również jest rozwiązaniem ukierunkowanym fiskalnie, jednak nie aż tak bardzo przeciw optymalizacji, jak ograniczając możliwość obniżenia podatku. W swojej istocie rozdział stanowi dość kreatywne rozwinięcie i wpisanie się w model podatku. Odnosząc się do wąskiego kręgu umów, stanowi regulację wyspecjalizowaną. Rozdział 5 Podstawa opodatkowania i wysokość podatku, również wpisuje się w model, tak samo jak rozdział 6 Pobór podatku. Podatek dochodowy od dochodów z niezrealizowanych zysków, jest kolejną częścią implementowaną do ustawy, w tym przypadku przez rozdział 6a. Sama nazwa na to wskazuje, ale konstrukcja też potwierdza, że jest to odrębny podatek, a nie wpisanie konstrukcji w ramy już istniejącego podatku dochodowego od osób prawnych. Podatek ten określany jako exit tax jest elementem walki z optymalizacją podatkową, co ważne w przypadku osób prawnych stanowi on w całości implementację do polskiego porządku prawnego Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego tzw. dyrektywy ATAD. Rozdział 6b Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, również jak sama nazwa wskazuje jest odrębną regulacją. Powszechnie znany jest jako tzw. estoński CIT, inspirowany rozwiązaniami obowiązującymi w Estonii, na Łotwie i w Gruzji<sup>45</sup>. Rozdziały 7 i 8 stanowią regulacje techniczne. Patrząc więc już nawet po strukturze rozdziałów widać wyraźnie, że występują znacznych rozmiarów jednostki redakcyjne, które stanowią antyabuzynną nadbudowę nad konstrukcją podatku. Rozdziały zaś poświęcone estońskiemu citowi oraz exit taxowi stanowią w swojej istocie odrębny podatek. Jest to sytuacja ciekawa, gdyż w przypadku ryczałtowego opodatkowania dochodów osób fizycznych ustawodawca zdecydował się na ich wyodrębnienie w oddzielnej ustawie. Wymaga podkreślenia fakt, że w ryczałcie od dochodów spółek kapitałowych respektuje się zasady rachunkowości finansowej dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania, co stanowi uproszczenie dla podatników w kontekście braku lub ograniczenia obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji podatkowej<sup>46</sup>. Może to być dodatkowy czynnik kwestionujący zasadność obecności tej regulacji w ustawie.

Jednak schodząc "niżej" w ramach ustawy, z poziomów rozdziałów na poziom artykułów można dostrzec dalsze odstępstwa od konstrukcji modelowej, należy tu choćby wskazać tzw. podatek budynkowy, podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej,

<sup>45</sup> H. Litwińczuk i inni, *Opodatkowanie Spółek*, Wydanie II, Wolters Kluwer, Warszawa, 2022, s. 231

<sup>46</sup> *Ibidem*, s. 233



podatek od przerzuconych dochodów, minimalny podatek dochodowy. Ze względu na złożoność niektórych przytoczonych powyżej rozwiązań i dla większej spójności tekstu poniżej zostaną przedstawione jedynie podatek budynkowy oraz podatek minimalny, gdyż są one regulacjami mniej kompleksowymi oraz wydają się dalej odchodzić od modelu ustawowego.

Zaczynając od podatku budynkowego lub wg. nazewnictwa ustawy podatku od przychodów z budynków ujętego w art. 24b, już patrząc po samej nazwie mamy do czynienia z odrębnym podatkiem. Jest to konstrukcja dość nieoczywista w klasyfikacji. Na gruncie ustawy jest ona określana jako podatek przychodowy, i wykładnia literalna tego zwrotu i oparcie się na systematyce ustawy sprzed jego wprowadzenia, powinny kierować intuicyjnie w kierunku art. 7 ustawy. Jest to przepis który, definiuje przychody globalnie bez źródła ich ustalania, co następnie jest uporządkowane w rozdziale 2 ustawy<sup>47</sup>. Jednak przychody na potrzeby podatku od przychodów z budynków określone są w dalszej części art. 24b, mianowicie są one określone w ustępie 3 jako "ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu środka trwałego wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji", tak więc za przychód ustawodawca uznał w istocie wartość określoną rachunkowo. Dlatego można zaryzykować stwierdzenie, że nie jest to nawet podatek przychodowy, a rodzaj podatku majątkowego, jednak z bardzo wysokim progiem zwolnienia.

Miminalny podatek dochodowy ujęty w art. 24ca ustawy w uproszczonym ujęciu stanowi w istocie podatek od statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, jeśli spełnione są warunki opisane w ust. 1 i podstawą opodatkowania jest jedynie ujęte w ust 3 pkt. 1 4% uzyskanego przychodu. W przypadku możliwości zsumowania z innymi punktami ust. 3 podatek ten, nabiera cech antyabuzywnych mających zrekompensować fiskalnie stosowanie rozwiązań mogących rodzić korzyść podatkową u podatnika. Warto odnotować, że również w tym przypadku ustawodawca korzysta w sprytny sposób z definiowania pojęć, gdyż zaprezentowana konstrukcja w istocie może być nazwana podatkiem minimalnym, jednak przedmiotem opodatkowania nie jest dochód, w związku z czym tego rodzaju nazewnictwo wynika z okoliczności niezwiązanych konstrukcją.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych stała się dla ustawodawcy polem do umieszczenia w niej wielu regulacji wykraczających poza model podstawowy. Prawie wszystkie te regulacje w swojej istocie mają charakter antyabuzywny, niektóre jak np. przepisy o cenach transferowych, czy strukturach hybrydowych mają na celu wprowadzenie mechanizmów ograniczających optymalizację, poprzez między innymi nowe obowiązki.

<sup>47</sup> R. Mastalski, *Prawo Podatkowe*, Wydanie XII, Wydawnictwo C.H. Beck, 2021, Warszawa, s. 309

Jednak w ustawie pojawia się uregulowanie innej formy opodatkowania, jaką jest tzw. estoński CIT. Umieszczenie go w ustawie należy rozumieć zapewne przez pragmatyzm ustawodawcy, niechęcącego wprowadzać podatku odrębną ustawą. Jest to działanie, które można ocenić w sposób dwójaki, z jednej strony powiększa on objętość aktu prawnego czyniąc go mniej czytelnym, z drugiej jednak w ten sposób łatwiej mógł osadzić ten podatek w systemie opodatkowania dochodu. W przypadku podatku od wyjścia sytuacja jest bardziej oczywista, zaimplementowano podatek mający ograniczać optymalizację podatkową dotyczącą osób prawnych, w akcie regulującym ich opodatkowanie. Występują także konstrukcje mające charakter antyoptimalizacyjny i stanowiące w swojej istocie nowe podatki niezwiązane z dochodem jak np. podatek budynkowy. Jego istnienie w obecnej formie jest pokłosiem sporu Polski z Komisją Europejską o poprzedni kształt regulacji, jaką był podatek od nieruchomości komercyjnych<sup>48</sup>, jednak umieszczenie go w ustawie nie jest oczywiste i było zapewne z jednej strony wynikiem umieszczenia pierwotnej regulacji w tej ustawie, a z drugiej motywowane politycznie, aby uniknąć narracji o wprowadzeniu podatku majątkowego np. w ustawie o podatku od nieruchomości. Umieszczanie tego typu konstrukcji jak podatek budynkowy oraz podatek minimalny pokazuje nową modę w legislacji polegającą na odchodzeniu od systemu opodatkowania dochodu i tworzeniu konstrukcji mających inną postawę opodatkowania zbliżoną do przychodu lub określoną na podstawie innych ewidencji podatkowych związanych z obrotem i sprzedażą, co dodatkowo utrudnia sztuczne obniżanie podstawy opodatkowania w dużych podmiotach.

W świetle powyższego można stwierdzić, że praktyka ustawowa coraz mocniej odchodzi od ujęcia modelowego. Wynika to z aktualnie panującej mody na walkę z optymalizacją podatkową. W związku z nią działania polegające na wprowadzaniu dodatkowych podatków o prostej do określenia podstawie i jednocześnie trudnej do obejścia konstrukcji są coraz powszechniejsze. Dodatkowym czynnikiem mogą być narastające problemy z niedoborem wykwalifikowanych i posiadających wiedzę merytoryczną kadr w organach podatkowych, skutkujące koniecznością stosowania prostych i metaforycznie mówiąc "przecinających węzeł gordyjski" konstrukcji. Zjawisko odchodzenia od modelu podatku dochodowego od osób prawnych jest niejednoznaczne w ocenie, z jednej strony zapewnia zwiększenie dochodów budżetowych, jednak w obecnym kształcie regulacje coraz mocniej są nachechowane fiskalizmem i inflacją prawa. Jednocześnie wprowadzenie do ustawy elementów w istocie niebędących składowymi podatku w jego modelowym znaczeniu wpisuje się w negatywny nurt o podłożu politycznym, jakim jest ukrywanie nowych obciążeń fiskalnych. Ma to miejsce pod postacią paropodatków nazywanych opłatami, daninami i składkami, lecz tego rodzaju ukrywanie występuje też w ustawach podatkowych już obowiązujących choćby ustawie przypadku podatku dochodowym od

<sup>48</sup> M. Smarkuszewski, K. Klimkiewicz-Deplano, M. Siwiński, *CIT 2021 Komentarz*, Infor, Warszawa, 2021, s. 1319

osób prawnych, jednak nie tylko, czego przykładem jest choćby danina solidarnościowa obecna w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Odchodzenie od modelu podatku dochodowego od osób prawnych, mogłyby być szansą na reformę systemową i uproszczenie prawa, a przynajmniej jego uporządkowanie co byłoby zjawiskiem jednoznacznie pozytywnym. Jednak warunkiem tego jest zachowanie wysokich standardów legislacji, optymalnego tempa procedury prawodawczej, a także właściwych i sprzyjających podatnikom okresów przejściowych pozwalających na przystosowanie działalności gospodarczej do nowych realiów, czyli eliminacji zjawisk które miały miejsce przy wprowadzaniu tzw. Polskiego Ładu. W nadchodzącym czasie istnieje duża szansa, że podatek dochodowy od osób prawnych, inne podatki dochodowe, a także podatek od nieruchomości będą świadkami postępującej praktyki ustawodawcy polegającej na traktowaniu aktu normatywnego nie jako integralnej całości zawierającej wyłącznie regulację modelową będącą przedmiotem rozbudowy, lecz jako miejsca do umieszczania konstrukcji w jego ocenie wystarczająco związanych z przedmiotem opodatkowania określonym w modelu lub wręcz samym podmiotem. Gdyby ustawodawca nie był tak kreatywny w negatywnym tego słowa znaczeniu, nie stosował coraz bardziej dowolnego nazewnictwa wprowadzanych konstrukcji, a także zdobył się na odwagę uchwalenia nowej ustawy zachowującej obecny stan prawny z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jednak w uporządkowanej redakcyjnie formie to mógłby już rozważyć nazwanie takiego aktu prawnego mianem ustawy o podatkach od osób prawnych.

### **Bibliografia:**

- Smoleń P. i inni, Prawo Podatkowe, Wydanie I, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa, 2014
- Smakuszewski M. i inni, CIT 2021 Komentarz, Infor, Warszawa, 2021
- Litwińczuk H. i inni, Opodatkowanie Spółek, red. H. Litwińczuk, Wydanie II, Wolters Kluwer, Warszawa, 2022
- Dolata S., Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym, Wydanie III, Wolters Kluwer, Warszawa, 2013
- Mastalski R., Prawo Podatkowe, Wydanie XII, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, 2021

Zofia Klimaszewska

## **Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawoporównawczym (Polska, Włochy, Austria)**

### **Abstract**

The objective of the paper is to present the regulation of the minimum corporate income tax in Austria (Mindestkörperschaftsteuer), Italy (Imposta sul reddito delle società) and Poland (minimalny CIT), in the context of its functions, efficiency and how this tax responds to the realities and challenges that the free market imposes on state tax systems. It describes the subjects of the regulation, the tax rate, the way of its calculation and existing exemptions. The specific features of the regulations of analysed systems are also highlighted - including a wide range of subjects in the Austrian system, a narrower scope of subjects and a higher tax rate in the Italian system, as well as the problem of introducing a new regulation in the Polish system. The extent to which the described institutions fulfil the task of sealing the tax system is also analysed, using the International Tax Competitiveness Index 2021 created by the Tax Foundation think tank. It allows to conclude that the solution introduced in Austria makes little use of the potential of this tax instrument; the Italian system seems to realise it in a more effective way, but struggles with tax avoidance on a much larger scale, while in the case of the Polish minimum CIT no such data exists yet, however the ranking suggests that the problem of sealing the tax system is a problem of a smaller scale which gives the possibility to modify the tax structure in order to realise its task more effectively.

### **Słowa kluczowe**

Polska, Austria, Włochy, CIT, minimalny CIT, podatek, przychód

### **Key words**

Poland, Austria, Italy, corporate tax, minimal corporate tax, tax, revenue

Przedmiotem referatu, są rozważania na temat funkcji i efektywności minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: minimalny CIT), w oparciu o perspektywę prawoporównawczą i prezentację podstawowych założeń uregulowania minimalnego CIT w systemach państw- Austrii, Polski i Włoch; przy uwzględnieniu rankingu konkurencyj-

ności systemów podatkowych stworzonych przez think tank Tax Foundation.<sup>49</sup>

Rozważania prowadzone są indywidualnie dla każdej instytucji, w częściowym odezwaniu od reszty systemu podatkowego w danym kraju, przy zachowaniu ogólnych ocen dotyczących regulacji podatkowych poszczególnych państw jako całości. Przedstawione zostaną refleksje i uwagi dotyczące efektywności, jakości oraz trudności i specyfiki konstrukcji minimalnego CIT, która wciąż stanowi pewne *novum*, a jest próbą odpowiedzi na zmieniające się realia ekonomiczne.

W istocie minimalny CIT jest narzędziem państwa w walce z nowymi formami unikania opodatkowania. Formami, które powstają dzięki globalnemu procesowi rozwoju wolnego handlu i tworzenia przez państwa coraz to bardziej preferencyjnych warunków wzajemnej wymiany gospodarczej pomiędzy jej uczestnikami. Na ten proces nie nakłada się proporcjonalny rozwój wspólnego systemu opodatkowania. Owszem wspólne są niektóre z metod i instytucji, jak np. podatek VAT, podatki dochodowe, ale nie istnieje coś takiego jak ogólnoświatowy czy europejski system podatkowy. Staje się to szczególnie ważkim problemem w sytuacji, w której niektóre z korporacji obracają środkami wręcz astronomicznymi, porównywalnymi z budżetami państw- np. w 2021 koncern Saudi Aramco pomimo słabszych notowań planował wypłacić dywidendy w łącznej wysokości 75 miliardów dolarów<sup>50</sup>, co odpowiadało 80% prognozowanych dochodów budżetu Polski w 2021 roku.<sup>51</sup> To porównanie pokazuje, jak potężnymi narzędziami dysponują tego typu podmioty i jakie daje im to możliwości agresywnej optymalizacji podatkowej, której państwa muszą próbować skutecznie się przeciwstawiać. Z drugiej strony, należy zauważyć, że minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w przypadku nieskutecznego i nieefektywnego uregulowania, może stanowić dla niektórych podmiotów nadmierne i uciążliwe obciążenie podatkowe, co w rezultacie mogłoby prowadzić do odwrotnego skutku- narzędzie mające uszczelniać system podatkowy, będzie prowokowało kolejne próby unikania opodatkowania, tworząc efekt podobny do mitologicznej hydry.

Wybrane do analizy systemy podatkowe reprezentują inny sposób uregulowania minimalnego CIT-u pomimo, że jako kraje OECD, pozostają w pewnej zbliżonej do siebie rzeczywistości gospodarczej, co ujednolica *tertium comparationis*. Wybrane rozwiązania będą prezentowane chronologicznie, od rozwiązań austriackich funkcjonujących od końca lat osiemdziesiątych, przez wprowadzoną w 2004 regulację włoską, aż do najmłodszego modelu, wprowadzonego w Polsce od 1 stycznia 2022 roku.

<sup>49</sup> Tax foundation to założony w 1937 roku think tank mający na celu monitorowanie polityki podatkowej i wydatków agencji rządowych na całym świecie. <https://taxfoundation.org/about-us/> (ostatni dostęp: 14.04.2022).

<sup>50</sup> *Kiepski rok Saudi Aramco. Rząd i tak dostanie miliardy* <https://www.money.pl/gielda/kiepski-rok-saudi-aramco-rzad-i-tak-dostanie-miliardy-6620604991728352a.html> (ostatni dostęp: 15.04.2022).

<sup>51</sup> Komunikat prasowy Ministerstwa Finansów: *Rząd przyjął projekt budżetu na rok 2021 i Strategię zarządzania długiem* <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-budzetu-na-rok-2021-i-strategie-zarzadzania-dlugiem> (ostatni dostęp: 15.04.2022).

## System austriacki

Celem modelu austriackiego, było objęcie regulacją możliwie szerokiego kręgu podmiotów, co można ująć w myśl, że „czasami mniej znaczy więcej”. Minimalny CIT, czyli Mindestkörperschaftsteuer (w skrócie Mindest-KöSt) został uregulowany w paragrafie 24 ustęp 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 roku (Körperschaftsteuergesetz; dalej KStG)<sup>52</sup>, zostały nim objęte przede wszystkim Gesellschaft mit beschränkter Haftung (dalej GmbH) - odpowiadające spółkom z ograniczoną odpowiedzialnością w prawie polskim, oraz Aktiengesellschaft (dalej AG) - odpowiednik spółki akcyjnej. Poza powyższymi spółkami, austriacka regulacja obejmuje również instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń, mające formę prawną spółki, na których ciąży nieograniczony obowiązek podatkowy; a także podmioty zagraniczne podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii. W tej ostatniej kategorii chodzi przede wszystkim o spółki europejskie (rozporządzenie WE nr 2157/2001), oraz spółdzielnie europejskie (rozporządzenie WE nr 1435 / 2003) z rezydencją w Austrii.

Co do wysokości Mindest-KöSt, to z założenia ma ona wynosić 5% wymaganego w prawie austriackim minimalnego kapitału zakładowego, co w przypadku GmbH daje kwotę 1750 euro uiszczane w cyklu kwartalnym (437.5 euro). Z kolei dla AG, których minimalna ustawa wysokość kapitału jest wyższa, podatek wynosi 3500 euro rocznie (875 euro kwartalnie). Pewien wyjątek ustawodawca uczynił spółek GmbH powstałych po 30 czerwca 2013 roku. W okresie od lipca 2013 do marca 2014 obowiązywały w Austrii przepisy umożliwiające utworzenie GmbH, z obniżonym minimalnym kapitałem zakładowym w kwocie 10 000 euro.<sup>53</sup> Z tego względu, zdecydowano, że dla powstałych po 30 czerwca 2013 roku podmiotów, stawka minimalnego podatku dochodowego wynosi 125 euro co kwartał w pierwszych pięciu latach funkcjonowania podmiotu, 250 euro kwartalnie przez kolejne pięć, a od jedenastego roku istnienia osoby prawnej jest to stała kwota 1750 euro rocznie, również płacona w cyklu kwartalnym. Ponadto wszystkie tego typu podmioty do 28.02.2024 muszą podwyższyć swój kapitał zakładowy do kwoty 35 000 euro.<sup>54</sup> Z kolei obciążenie dla instytucji kredytowych i zakładów ubezpieczeń przyjmujących formę osoby prawnej, a objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, wynosi 1.363 EUR za każdy pełny kwartał kalendarzowy, co daje roczną kwotę 5.452 EUR.

Takie ukształtowanie zakresu podmiotowego, mogłoby rodzić potencjalny problem w przypadku podmiotów zagranicznych, podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii, dla których w rodzimych systemach prawa nie istnieje ustawowa minimalna wysokość kapitału zakładowego, lub jest ona niższa niż ustawowa wysokość

<sup>52</sup> Ustawa z 7 lipca 1988 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988). StF: BGBl. Nr. 401/1988 (NR: GP XVII RV 622 AB 674 S. 70. BR: AB 3548 S. 505.).

<sup>53</sup> Statistik der Körperschaftsteuer 2015, Statistik Austria, Wiedeń 2019, s. 19-20.

<sup>54</sup> Statistik der Körperschaftsteuer 2014, Statistik Austria, Wiedeń 2018, str. 22.

minimalna według § 6 Ustawy o GmbH. Jednakże ustawodawca uciął wszelkie wątpliwości, ustalając, że zastosowanie w takich sytuacjach ma § 6 ustawy o GmbH, stwierdzający wprost zasadę obowiązku takich podmiotów, do określania kapitału zakładowego w euro i musi on wynosić co najmniej 35 000 euro.<sup>55</sup> Znając już podmioty, przedmiot i wysokość opodatkowania, należy zadać kolejne ważne pytanie: jak system austriacki podchodzi do kwestii straty w danym roku podatkowym? Otóż podatnik i tak zobowiązany jest zapłacić Mindest-KöSt, natomiast w myśl § 24 ustęp 4 punkt. 4 austriackiej Ustawy o podatku dochodowym z 1988 r.<sup>56</sup> jest on zaliczany na poczet zobowiązania z tytułu podatku CIT powstałego w latach następujących.

Jak widać, ustawodawca austriacki na gruncie minimalnego CIT zdaje się przede wszystkim realizować zasady stałości i pewności, a wysokość podatku nie jest dla podatnika dolegliwa, niski stopień skomplikowania regulacji, ułatwia jej aplikację zarówno podatnikom jak i organom podatkowym, natomiast normy te nie przewidują wyjątków i wyłączeń. Z drugiej jednak strony, uniemożliwia to ustawodawcy austriackiemu uzyskanie większych dochodów z tytułu podatku płaconego przez bardziej majątne podmioty, które nie ucierpiałyby płacąc nawet kilkukrotnie powiększoną daninę tego typu.

## System włoski

W odróżnieniu od systemu austriackiego, który dąży do objęcia swoim zakresem możliwie najszerszego grona podmiotów, ustawodawca włoski wybrał znacznie różniące się rozwiązanie. Uregulowanie dotyczy tylko pewnej grupy podmiotów, inaczej również jest kształtowana stawka podatkowa. Taka polityka tworzenia przepisów podatkowych, wynika z narodowych doświadczeń Włochów jakimi są powszechne oszustwa podatkowe<sup>57</sup> i działalność struktur mafijnych, które obecnie prowadzą bardzo intensywną działalność na polu gospodarczym<sup>58</sup>, odchodząc od stereotypowej działalności gangsterskiej.

Podatek dochodowy od osób prawnych (Imposta sul reddito delle società; dalej IRES), jest we Włoszech uregulowany Rozporządzeniem z 12 grudnia 2003 roku (Decreto legislativo n. 344/2003), które weszło w życie 1 stycznia 2004 roku, zastępując wcześniejsze regulacje. Według tego rozporządzenia, osoby prawne we Włoszech płacą po-

<sup>55</sup> Art. 6 ustawy z dnia 6 marca 1906 z późniejszymi zmianami, Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz – GmbHG) StF: RGBl. Nr. 58/1906.

<sup>56</sup> §24 ustęp 4 punkt 4 Ustawy z 7 lipca 1988 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, op.cit. .

<sup>57</sup> Komunikat prasowy Komisji Europejskiej: *Luka w podatku VAT: mimo że luka cały czas się zmniejsza, w 2019 r. państwa UE straciły 134 mld euro dochodów z podatku VAT*. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/ip\\_21\\_6466](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/ip_21_6466) (ostatni dostęp 15.04.2022); Sprawozdanie za rok 2021 Ministerstwa Ekonomii i Finansów Republiki Włoskiej, dotyczące działalności w szarej strefie oraz uchylania się od płacenia podatków i składek na ubezpieczenie społeczne: *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2021*. [https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva\\_23\\_09-Appendice-metodologica\\_finale.pdf](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva_23_09-Appendice-metodologica_finale.pdf), str. 35-37 (ostatni dostęp: 14.04.2022).

<sup>58</sup> G. Foschini, F. Tonacci *Le mani delle mafie sui bonus edilizi: "Con le cessioni rischio di riciclaggio"*. [https://www.repubblica.it/economia/2022/02/12/news/le\\_mani\\_delle\\_mafie\\_sui\\_bonus\\_edilizi\\_con\\_le\\_cessioni\\_rischio\\_di\\_riciclaggio\\_337541618/](https://www.repubblica.it/economia/2022/02/12/news/le_mani_delle_mafie_sui_bonus_edilizi_con_le_cessioni_rischio_di_riciclaggio_337541618/) (ostatni dostęp: 14.04.2022).

datek IRES w maksymalnej wysokości 24%, oraz specyficzny podatek regionalny- IRAP<sup>59</sup>, w znacznej części finansujący regionalną służbę zdrowia. Obowiązkwowi temu podlegają spółki akcyjne i komandytowe, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie itowarzystwaubezpieczeńwzajemnych,spółkieuropejskie(rozporządzenieWE nr 2157/2001) i spółdzielnie europejskie (rozporządzenie WE nr 1435 / 2003) z rezydencją we Włoszech, podmioty publiczne i prywatne z rezydencją we Włoszech, w tym konsorcja, trusty, programy zbiorowego inwestowania i podmioty niekomercyjne (organizacje non-profit), spółki i podmioty wszelkiego rodzaju nie będące osobami fizycznymi, w tym trusty, niemające siedziby we Włoszech, ale tylko w zakresie dochodu wytworzonego we Włoszech.

Gdzie w tym systemie można odnaleźć minimalny podatek dochodowy od osób prawnych? Otóż w przypadku niektórych podmiotów spośród wymienionych powyżej, znajduje zastosowanie podwyższenie tego podatku o 10.5 punktu procentowego, co daje maksymalną wysokość IRES 34.5%.<sup>60</sup> Chodzi tu konkretniej o podmioty, które w świetle prawa włoskiego<sup>61</sup> zostały uznane za „società di comodo”, czyli spółki faszadowe lub nieoperacyjne oraz podmioty wykazujące systematyczne straty. Kwalifikacja odbywa się na dwa sposoby. Pierwszym jest analiza czy w danym okresie rozliczeniowym oraz dwóch poprzednich spółka spełnia kryteria spółki operacyjnej, czyli czy łączna kwota przychodów i zwiększenia dochodu z wyłączeniem dochodu nadzwyczajnego, wynikająca z rachunku zysków i strat, dają łącznie sumę niższą od sumy wskazanych w ustawie wskaźników procentowych<sup>62</sup>. Wskaźniki te odwołują się do: aktywów, akcji i udziałów w spółkach handlowych, aktywów trwałych składających się z nieruchomości, środków trwałych w tym środków dzierżawionych. Przewidziano pewne wyłączenia podmiotowe<sup>63</sup>, mające na celu uniknięcie ponoszenia przez niektóre podmioty nadmiernych obciążeń. Są to:

1. podmioty, które ze względu na prowadzoną działalność muszą być zarejestrowane jako spółki kapitałowe;

<sup>59</sup> Rozporządzenie z dnia 15 grudnia 1997, Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (GU n.298 del 23-12-1997 - Suppl. Ordinario n. 252).

<sup>60</sup> Art. 2 paragrafy 36-decies i 36-undecies Ustawy z dnia 13 sierpnia 2011, Decreto Legge n. 138 (GU n.188 del 13-08-2011).

<sup>61</sup> Art. 30 Ustawy z dnia 23 grudnia 1994, Legge 23 dicembre 1994, n. 724 (GU n.304 del 30-12-1994 - Suppl. Ordinario n. 174); oraz art. 2, paragrafy 36-decies e 36-undecies, Decreto Legge n. 138, op.cit. .

<sup>62</sup> Te wskaźniki to:

„a) 2% wartości aktywów wymienionych w art. 85 ust. 1 lit. c), d) i e) Ustawy o Podatku Dochodowym, zgodnie z Dekretem Prezydenta Republiki nr 917 z 22 grudnia 1986 r., oraz akcji i udziałów w spółkach handlowych, o których mowa w art. 5 tejże ustawy, nawet jeśli wymienione aktywa i akcje stanowią finansowy majątek trwały, powiększony o wartość kredytów;

b) 6 procent wartości aktywów trwałych składających się z nieruchomości i aktywów, o których mowa w artykule 8-bis, pierwszy akapit, litera a) Dekretu Prezydenta Republiki nr 633 z 26 października 1972 roku, z późniejszymi zmianami, do wartości aktywów spółki. 633, z późniejszymi zmianami, również w ramach leasingu finansowego; dla nieruchomości sklasyfikowanych w kategorii katastralnej A/10 powyższy odsetek jest obniżony do 5%; dla nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkaniowe, nabytych lub zrewaloryzowanych w ciągu roku i dwóch poprzednich lat, odsetek jest obniżony do 4%; dla wszystkich nieruchomości położonych w gminach o populacji mniejszej niż 1000 mieszkańców odsetek wynosi 1%;

c) 15% do wartości pozostałych środków trwałych, w tym środków dzierżawionych.” - art. 30 Ustawy z dnia 23 grudnia 1994, Legge 23 dicembre 1994, n. 724, op.cit. .

<sup>63</sup> Art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1994, Legge 23 dicembre 1994, n. 724, op.cit. .



2. podmioty w pierwszym okresie podatkowym;
3. spółki znajdujące się pod zarządkiem komisarycznym lub zarządkiem nadzwyczajnym;
4. spółki i podmioty kontrolujące spółki i podmioty, których papiery wartościowe są przedmiotem obrotu na regulowanych rynkach włoskich i zagranicznych, a także te same notowane spółki i podmioty oraz spółki kontrolowane, nawet pośrednio, przez te spółki i podmioty;
5. firmy świadczące usługi transportu publicznego;
6. spółki o liczbie akcjonariuszy nie mniejszej niż 50;
7. firmy, które w dwóch poprzednich latach obrotowych zatrudniały nie mniej niż dziesięć osób;
8. firmy w stanie upadłości, objęte sądowym postępowaniem likwidacyjnym, przymuszoną likwidacją administracyjną oraz w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego;
9. przedsiębiorstwa, których łączna wartość produkcji (grupa A rachunku zysków i strat) przekracza sumę aktywów;
10. spółki, w których podmioty publiczne posiadają co najmniej 20% kapitału zakładowego;
11. firmy, które są spójne i konsekwentne, zgodnie z analizami sektorowymi.

Drugim sposobem kwalifikacji jako „società di comodo” jest wykazywanie strat przez pięć kolejnych okresów rozliczeniowych. Wówczas od szóstego okresu rozliczeniowego podmiot taki również podlega podwyżce stawki IRES do 34.5%. Ponadto w ostatnich latach wprowadzono również możliwość połączenia obu tych rozwiązań- jeżeli podmiot przez cztery lata wykazuje straty, a następnie w piątym nie spełni kryteriów określonych w art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1994, to również zostaje on uznany za spółkę fasadową.<sup>64</sup> Ma to zapobiegać praktyce stosowanej przez podmioty celem przerwania ciągłości pięcioletniego okresu strat i uniknięcia tym samym podwyżki.

Tego rodzaju powiązanie kwalifikacji spółek jako fasadowe, razem z normą podwyższającą stawkę podatku IRES, tworzy in praxi konstrukcję minimalnego CIT-u. W ten sposób normy prawa włoskiego najbardziej zbliżają się do rozumienia minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych jako de facto „podatku od straty”, jednakże należy podkreślić pewną wyrozumiałość i elastyczność ze strony włoskiego ustawodawcy, który podczas pandemii Covid-19 zawiesił regulacje dot. kwalifikacji spółek jako „società di comodo”<sup>65</sup>, oraz wskazany w przypisach szereg wyłączeń. Ta elastyczność wiąże się jednak z większym skomplikowaniem systemu, co tworzy większe pole do powstawania wątpliwości co do stosowania i interpretacji obowiązujących norm.

<sup>64</sup> Art. 18 Rozporządzenia z dnia 21 listopada 2014 roku, Decreto Legislativo n. 175/2014. (GU n.277 del 28-11-2014).

<sup>65</sup> Ustawa z dnia 17 marca 2020 roku, Decreto Legge di 17 marzo 2020 (GU n.70 del 17-03-2020).

Taki kształt instytucji minimalnego CIT-u w prawie włoskim, czyni z niej nie tylko narzędzie uszczelniające system podatkowy i zapobiegające sztucznemu transferowi zysków za granicę, ale również formę reakcji na pewne nadużycia ze strony podatników, co wyraźnie odróżnia ją od instrumentu podatkowego, na jaki zdecydował się ustawodawca austriacki.

## System Polski

Uregulowanie minimalnego CIT-u w polskim systemie podatkowym zostało wprowadzone jako część szerszego pakietu zmian, nazywanego „Polskim Ładem”, który wszedł w życie 1 stycznia 2022 roku. W związku z tym niemożliwym jest na tym etapie ocenienie trwałości i skuteczności tego podatku, ponieważ inaczej niż w przypadku pozostałych dwóch państw, brakuje tutaj danych i doświadczeń praktycznych. Jednak biorąc pod uwagę, jak wiele zmian w „Polskim Ładzie” ma zostać wprowadzonych w najbliższym czasie<sup>66</sup> należy mieć na względzie możliwość, że również w przypadku minimalnego CIT-u kształt regulacji może zostać w najbliższych latach zmodyfikowany, albo nawet zlikwidowany.<sup>67</sup>

Dlatego też w tym przypadku poza literą prawą pomocnym jest, wyłożone w uzasadnieniu do projektu ustawy *ratio legis* wprowadzenia do polskiego prawa konstrukcji minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych. Pozwala ono bowiem ocenić jakie cele chce ustawodawca osiągnąć wprowadzając te instytucje. Według tegoż uzasadnienia:

*„Zgodnie z raportem Polskiego Instytutu Ekonomicznego „Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018”, luka w podatku CIT wyniosła w 2018 r. 22 mld zł. Przy czym, ważnym jej elementem jest tzw. „zagraniczna luka CIT”, stanowiąca ubytek będący rezultatem sztucznego transferowania zysków do innych krajów przez przedsiębiorstwa, głównie korporacje międzynarodowe.*

*Unikanie płacenia podatku dochodowego przez firmy jest zjawiskiem, którego skala wzrosła w ostatnich latach na świecie z powodu globalizacji, rosnącej pozycji rynkowej największych firm i skomplikowania przepisów podatkowych. Tylko w 2018 r. transfer zysków osiągnął wartość 17 mld zł, zatem powstała w konsekwencji luka sięgnęła 3,2 mld zł i stanowiła 15% całkowitej luki w podatku CIT.*

*Wynik ten jest dla Polski szczególnie dotkliwy ze względu na wciąż obecny niedobór kapitału. Transferowanie zysków za granicę sprawia bowiem nie tylko, że pieniądze nie trafiają do budżetu, ale także powoduje, że nie ma ich w krajowym obiegu gospodarczym. Wspomniana luka za 2018 r. sięgała 1% PKB, co jest znaczącym ubytkiem. Celem zmian w sferze podatku dochodowego od osób prawnych jest uszczelnienie systemu podatkowego realizujące się poprzez*

<sup>66</sup> Projekt Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych Ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/12/12358002/12863965/12863969/dokument551057.pdf> (ostatni dostęp: 16.04.2022).

<sup>67</sup> *Polski Ład. Wiceminister finansów zapowiada zmiany w podatku CIT* <https://businessinsider.com.pl/biznes/polski-lad-wiceminister-finansow-zapowiada-zmiany-w-podatku-cit/92c1g3z> (ostatni dostęp: 14.04.2022); *Podatki 2022: Przedsiębiorcy apelują o rezygnację z podatku minimalnego* [https://www.podatki.biz/artykuly/podatki-2022-przedsiębiorcy-apelują-o-rezygnację-z-podatku-minimalnego\\_16\\_50001.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/podatki-2022-przedsiębiorcy-apelują-o-rezygnację-z-podatku-minimalnego_16_50001.htm) (ostatni dostęp: 14.04.2022).

wprowadzenie nowej formy opodatkowania podatkiem CIT.<sup>68</sup>

Oraz:

*„Przewidziane wyłączenia z opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym, poza instytucjami finansowymi podlegającymi tzw. podatкови bankowemu, oznaczają swego rodzaju wsparcie dla tych podatników, którzy podejmują decyzję o prowadzeniu działalności gospodarczej, nie mając na celu unikania opodatkowania.”<sup>69</sup>*

Z zawartych w uzasadnieniu do projektu Ustawy sformułowań wybija się podwójna intencja ustawodawcy, co do minimalnego CIT-u.

Z jednej strony ma być to narzędzie sprawnie uszczelniające system podatkowy, zmniejszające tak dotkliwą dla finansów publicznych lukę w podatku CIT. A jednocześnie istniejące możliwości wyłączenia z opodatkowania minimalnym CIT-em mają premiować podatników, którzy nie planują unikać opodatkowania. Opierając się na wnioskach ustawodawców z poprzednich analizowanych systemów, gdzie ciężar wyraźnie położony był na osiągnięcie jednego celu (powszechność podatku w systemie austriackim i narzędzie „szczęśliwej dolegliwości” w przypadku włoskim), należy zadać pytanie czy taka taktyka „upiec dwie pieczenie na jednym ogniu” może w ogóle zafunkcjonować w przypadku minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych. Do odpowiedzi na nie może nas zbliżyć spojrzenie na to jaki kształt normatywny przybrały intencje ustawodawcy.

Otóż według art. 24ca wprowadzonego do Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o Podatku dochodowym od osób prawnych. (Dz.U.2021. nr 1800), opodatkowani minimalnym CIT-em są podatnicy w rozumieniu art. 3 ust. 1 Ustawy o CIT<sup>70</sup>, a także podatkowe grupy kapitałowe; w sytuacji, kiedy ponieśli stratę ze źródła przychodów innych niż zyski kapitałowe, albo osiągnęli udział dochodów ze źródła przychodów innych niż zyski kapitałowe<sup>72</sup> w przychodach innych niż z zysków kapitałowych, w wysokości nie większej niż 1%. Jak wskazuje w uzasadnieniu do projektu ustawodawca, istnieje wysoki odsetek podmiotów, które wykazując wysoki przychód (powyżej 50 milionów) ostatecznie wykazały (w domyśle sztucznie wytworzoną) stratę.<sup>73</sup> Jednak można zauważyć, że takie uregulowanie posiada

<sup>68</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1532-A), <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532-A> (ostatni dostęp 13.04.2022), str. 69-70.

<sup>69</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, op. cit., str. 74.

<sup>70</sup> „Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.”, Art. 3 ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o Podatku dochodowym od osób prawnych. (Dz.U.2021. nr 1800).

<sup>71</sup> Oraz wg. art. 24 ca ust. 17: „Przepisy ust. 1-16 stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.”

<sup>72</sup> Określony w zgodzie z art. 7 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, op. cit.: „Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów.”

<sup>73</sup> „Zgodnie z danymi z rozliczenia podatników podatku dochodowego od osób prawnych za 2019 r. w zakresie podatników, których przychody przekraczają 50 mln euro spośród 2,6 tys. podatników, udział dochodu w przychodzie nieprzekraczający 1% osiągnęło 0,6 tys. podatników, tj. 22% podatników, którzy występują w tym zestawieniu.” Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, op. cit., str. 75.

wbudowany pewnego rodzaju „bezpiecznik”, ponieważ do obliczenia straty i udziału dochodów w przychodach tych podmiotów nie uwzględnia się jednak kilku czynników wymienionych enumeratywnie w ustępie 2<sup>74</sup>, co ma zabezpieczać podmioty, które znalazły się w kręgu podmiotów objętych art. 24ca na skutek swoich działań nie mających na celu optymalizacji podatkowej.

Skoro określono już podmioty opodatkowania to należy zapytać o wysokość opodatkowania- minimalny CIT ma być naliczany w wysokości 10 % podstawy opodatkowania określonej w ustępie 3 artykułu 24ca, złożonej ze składników, które według uzasadnienia do ustawy<sup>75</sup>, stanowią wskaźniki rzeczywistej kondycji firmy i gwarantują uniemożliwienie niektórych form sztucznego transferu zysków za granicę. Niestety wymogi formalne nie dają w niniejszym opracowaniu miejsca i narzędzi do dokładnej analizy tychże części składowych podstawy opodatkowania, ponadto weryfikacją tego czy zostały one właściwie ujęte i dobrane będą przede wszystkim doświadczenia praktyczne w najbliższych latach podatkowych. Oczywiście przy regulacji podstawy opodatkowania, uregulowano również w ustępie 10 możliwości pomniejszenia podstawy opodatkowania- tak zwana „ulga na złe długi” oraz odliczenia dochodów, uwzględnianych w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku w przypadku podatników, którzy w danym roku podatkowym skorzystali z niektórych zwolnień podatkowych o których mowa w ustawie o CIT.<sup>76</sup> Ponadto istnieje możliwość odliczenia minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych od klasycznego CIT-u, na wzór regulacji z prawa austriackiego.<sup>77</sup>

Ostatnim elementem, który należy omówić, jest wcześniej już wspomniana grupa podmiotów, które nie podlegają obowiązkowi płacenia minimalnego CIT-u. Podmioty te okre-

<sup>74</sup> Art. 24ca ust. 2, Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, op. cit. :

„Dla celów obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach, o których mowa w ust. 1, nie uwzględnia się:

- 1) zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, kosztów wynikających z nabycia, wytworzenia lub ulepszenia środków trwałych;
- 2) przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio lub pośrednio związanych z tymi przychodami odpowiednio osiągniętych albo poniesionych w związku z transakcją, jeżeli:
  - a) cena lub sposób określenia ceny przedmiotu transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych oraz
  - b) podatnik w roku podatkowym poniósł stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych z transakcji, o której mowa w lit. a, albo osiągnął udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych w przychodach innych niż z zysków kapitałowych wynikający z takiej transakcji w wysokości nie większej niż 1%, przy czym obliczenia straty i udziału dochodów w przychodach dokonuje się odrębnie dla transakcji tego samego rodzaju.”.

<sup>75</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, op.cit., s. 75-77.

<sup>76</sup> Art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, op. cit. .

<sup>77</sup> Art. 24 ca ust. 13 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, op. cit.:

„Kwotę zapłaconego za dany rok podatkowy minimalnego podatku dochodowego odlicza się od podatku obliczonego zgodnie z art. 19. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, za kolejno następujące po sobie 3 lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, za który podatnik wpłacił minimalny podatek dochodowy.”.

ślono w ustępie 14<sup>78</sup>. Warto zaznaczyć pewne podobieństwa do wyłączeń zastosowanych w prawie włoskim (pierwszy rok podatkowy, rozmiar spółki w prawie polskim określany przez fakt, że wszyscy akcjonariusze to osoby fizyczne; a w prawie włoskim przez to, że liczba akcjonariuszy to mniej niż 50). Uwzględniono również sytuacje nagłego spadku przychodów w danym roku podatkowym w stosunku do poprzedniego, co ma zabezpieczać podmiot opodatkowany przed zbytnią dolegliwością podatku, w sytuacji, kiedy i tak zmaga się z trudnościami ekonomicznymi. Ponadto warto zwrócić uwagę także na normę zawartą w ustępie 16, która wprost stwierdza, że nie stosuje się wyłączenia z tytułu pierwszych lat prowadzenia działalności, jeżeli podatnik powstał w wyniku niektórych przekształceń<sup>79</sup>, co ma zablokować ewentualne próby stosowania restrukturyzacji jako narzędzia optymalizacyjnego.

Podsumowując te analizę najważniejszych kwestii związanych z minimalnym CIT-em w systemie polskim, należy zauważyć, że stopień skomplikowania regulacji ilustruje fakt, że już w kilka miesięcy po wprowadzeniu nowych przepisów, sygnalizowane są trudności ze zrozumieniem i interpretacją, a także obawy o faktyczny efekt wprowadzenia minimalnego CIT-u, i to ze strony ekspertów lub osób zajmujących się tą tematyką zawodowo.<sup>80</sup> Ponadto jak wskazane zostało na początku, tak kształt konstrukcji prawnej jak i jej dalsze istnienie w ogóle stoją pod znakiem zapytania. Jednakże jak pokazują doświadczenia innych państw, istnieją możliwości wprowadzenia do systemu prawnego minimalnego CIT-u w takim kształcie, który pozwala na przynajmniej częściową realizację celów określonych przez ustawodawcę w uzasadnieniu do „Polskiego Ładu”.

<sup>78</sup> Art. 24ca ust. 2, Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, op. cit.: „14. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do podatników:

- 1) w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w kolejno następujących po sobie dwóch latach podatkowych, następujących bezpośrednio po tym roku podatkowym;
- 2) będących przedsiębiorstwami finansowymi w rozumieniu art. 15c ust. 16;
- 3) jeżeli w roku podatkowym uzyskali przychody niższe o co najmniej 30% w stosunku do przychodów uzyskanych w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym ten rok podatkowy;
- 4) których udziałowcami, akcjonariuszami albo współnikami są wyłącznie osoby fizyczne i jeżeli podatnik nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 5) jeżeli w roku podatkowym większość uzyskanych przez nich przychodów innych niż z zysków kapitałowych zostało osiągniętych w związku z:
  - a) eksploatacją w transporcie międzynarodowym statków morskich lub statków powietrznych,
  - b) wydobywaniem kopaliny wymienionych w załączniku do ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. - Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2021 r. poz. 1420), których ceny zależą bezpośrednio lub pośrednio od notowań na światowych rynkach;
- 6) wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio 75% udział odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, jeżeli:
  - a) rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz
  - b) obliczony za rok podatkowy, zgodnie z ust. 1 i 2, udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 1% - przy czym przy ustalaniu warunków, o których mowa w lit. a i b, uwzględnia się wyłącznie spółki będące podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.”.

<sup>79</sup> Art. 24ca ust. 16, Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, op. cit.

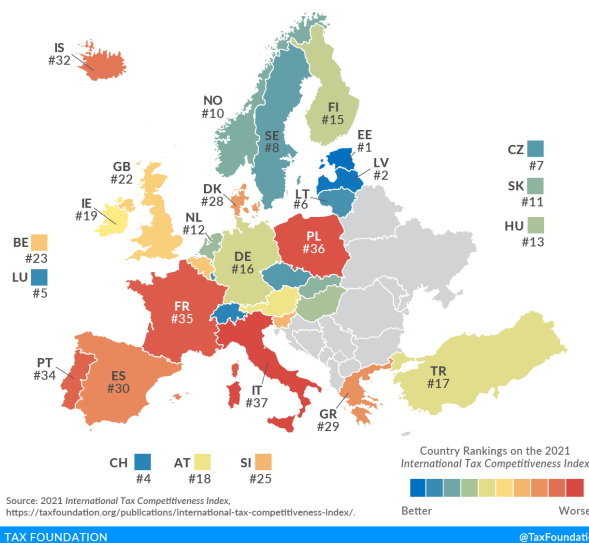
<sup>80</sup> I. Jackowska *FPP apeluje o naprawę podatku minimalnego*, <https://www.pb.pl/fpp-apeluje-o-naprawe-podatku-minimalnego-1147357> (ostatni dostęp: 14.04.2022); R. Nowacki, *Polski Ład wprowadza 10 proc. minimalny CIT dla firm i spółek* <https://www.pit.pl/aktualnosci/polski-lad-wprowadza-10-proc-minimalny-cit-dla-firm-i-spolek-1006796> (ostatni dostęp: 15.04.2022).

## Podsumowanie

Z porównania trzech różnych sposobów skonstruowania instytucji minimalnego CIT-u jasno wynika, że jest to narzędzie, zmierzające do uszczelnienia systemu podatkowego i zwiększenia dochodów budżetowych, a istnieje szeroki wachlarz możliwości, jeśli chodzi o jego ukształtowania. Od rozwiązania austriackiego- powszechnego, niezbyt dolegliwego, ale nie wykorzystującego w pełni możliwości ekonomicznych niektórych podmiotów prawa podatkowego; przez koncepcję włoską, gdzie pełni on przede wszystkim funkcje uszczelniającą system podatkowy i obojętną wobec podatnika „uczciwego” i nie stosującego narzędzi optymalizacji podatkowej, a po polskie rozwiązanie łączące według ustawodawcy uszczelnianie systemu z premiowaniem i zachęcaniem podmiotów do prowadzenia działalności bez unikania opodatkowania.

Jak jednak wybrać, które z rozwiązań jest najlepsze i czy jest to w ogóle możliwe? Nie istnieją badania czy statystyki, które jasno mogłyby wskazać, które rozwiązanie jest najlepsze, ale jako że minimalny podatek dochodowy od osób prawnych jest niejako instytucją pomocniczą dla systemu podatkowego, to pewną pomocą może być tu ranking konkurencyjności systemów podatkowych w krajach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, stworzony przez think tank Tax Foundation, który ilustruje poniższa grafika.

European OECD Country Rankings on the 2021 *International Tax Competitiveness Index*



Ilustracja nr 1: Indeks Międzynarodowej Konkurencyjności Podatkowej za rok 2021.

Źródło: Raport “International Tax Competitiveness Index 2021” think tanku Tax Foundation opublikowany na stronie internetowej organizacji <https://tiny.pl/92355>.

Ranking opiera się na wskaźnikach neutralności, rozumianej jako dążenie do uzyskania jak największych dochodów z podatków przy jak najmniejszych zakłóceniach gospodarczych, oraz na wskaźniku konkurencyjności jako kryterium utrzymywania krańcowych stawek opo-

datkowania na możliwie jak najniższym poziomie<sup>81</sup>. Połączenie tych dwóch wskaźników pozwala na stwierdzenie, które kraje prezentują się najatrakcyjniej dla podmiotów, jeśli chodzi o rozliczanie w nich swoich zobowiązań podatkowych. Ten konkretny ranking może być w niniejszym opracowaniu użyteczny przede wszystkim dlatego, że powstaje w oparciu o czynniki determinujące zjawisko optymalizacji, unikania opodatkowania i transferu zysków do innych państw- czyli zdarzeń, z którymi, jak zaznaczono na początku tego opracowania, państwa walczą m.in. właśnie za pomocą minimalnego CIT-u. Wynikałoby z tego, że to najniżej notowane państwa radzą sobie z tymi zjawiskami najlepiej. Przy takim spojrzeniu na to zestawienie oraz uzupełnieniu o krótkie opisy dot. każdego z państw sporządzone przy nim<sup>82</sup>, za system najbardziej preferencyjny uznano system stosowany w Austrii (uplasowany na 18 miejscu) jako najmniej uciążliwy, czyli de facto najsłabiej wykorzystujący narzędzie minimalnego CIT-u, gdzie duża część operacji ekonomicznych wykonywanych przez podmioty, pozostaje poza faktycznym obszarem zainteresowania ustawodawcy austriackiego.

Z kolei system włoski sklasyfikowano na ostatnim- 37 miejscu, wskazywano również na skomplikowanie regulacji, ale taka ocena oznacza, że minimalny podatek dochodowy od osób prawnych spełnia zadanie, które postawił przed nim włoski ustawodawca, upatrując w nim przede wszystkim narzędzie walki z nadużyciami podatników. Z oczywistych względów powyższy ranking w kontekście minimalnego CIT-u w Polsce nie ma zastosowania, można jedynie przypuszczać, że zmiany wprowadzone w ostatnim czasie w polskim systemie podatkowym i widoczne już dzisiaj problemy związane z nimi, doprowadzą do tego, że w najbliższych latach pozycja Polski w powyższym rankingu pozostanie na podobnym poziomie. Jednakże oznaczałoby to, że ustawodawca Polski dosyć skutecznie radzi sobie z problemem unikania opodatkowania, co z kolei kłóci się z tezami stawianymi przez niego w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej minimalny CIT. Rodzi to zatem kolejne pytania obok tak licznych już wątpliwości związanych z tym novum w naszym systemie podatkowym i przede wszystkim prowokuje do refleksji, że może w takim razie należy rozważyć jego modyfikacje bardziej na modłę włoską lub też według modeli zastosowanych w innych krajach, a nie ujętych w tym opracowaniu, mowa tu o m.in. Stanach Zjednoczonych, Węgrzech, Argentynie czy Indiach.

Na końcu należy zaznaczyć, że wszelkie rozważania dotyczące minimalnego CIT-u, tak naprawdę są integralną częścią refleksji nad jednym największych wyzwań z jakim państwom przychodzi się obecnie zmierzyć, czyli problem szukania efektywnych i skutecznych narzędzi opodatkowania w warunkach funkcjonowania globalnego wolnego rynku.

<sup>81</sup> D. Bunn, E. Asen *International Tax Competitiveness Index 2021* <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/#Rankings> (ostatni dostęp: 15.04.2022).

<sup>82</sup> Ibid.

## Bibliografia

Bunn Daniel, Asen Elke, *International Tax Competitiveness Index 2021* <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/#Rankings>

(ostatni dostęp: 15.04.2022).

Foschini Giuliano, Tonacci Fabio, *Le mani delle mafie sui bonus edilizi: "Con le cessioni rischio di riciclaggio"*.

[https://www.repubblica.it/economia/2022/02/12/news/le\\_mani\\_delle\\_mafie\\_sui\\_bonus\\_edilizi\\_con\\_le\\_cessioni\\_rischio\\_di\\_riciclaggio\\_-337541618/](https://www.repubblica.it/economia/2022/02/12/news/le_mani_delle_mafie_sui_bonus_edilizi_con_le_cessioni_rischio_di_riciclaggio_-337541618/)

(ostatni dostęp: 14.04.2022).

Jackowska Iwona, *FPP apeluje o naprawę podatku minimalnego*, <https://www.pb.pl/fp-p-apeluje-o-naprawe-podatku-minimalnego-1147357> (ostatni dostęp: 14.04.2022).

*Kiepski rok Saudi Aramco. Rząd i tak dostanie miliardy*

<https://www.money.pl/gielda/kiepski-rok-saudi-aramco-rzad-i-tak-dostanie-miliardy-6620604991728352a.html> (ostatni dostęp: 15.04.2022).

Komunikat prasowy Komisji Europejskiej: *Luka w podatku VAT: mimo że luka cały czas się zmniejsza, w 2019 r. państwa UE straciły 134 mld euro dochodów z podatku VAT*. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/ip\\_21\\_6466](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/ip_21_6466) (ostatni dostęp 15.04.2022).

Komunikat prasowy Ministerstwa Finansów: *Rząd przyjął projekt budżetu na rok 2021 i Strategię zarządzania długiem* <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-budzetu-na-rok-2021-i-strategie-zarzadzania-dlugiem> (ostatni dostęp: 15.04.2022).

Nogacki Robert, *Polski Ład wprowadza 10 proc. minimalny CIT dla firm i spółek*

<https://www.pit.pl/aktualnosci/polski-lad-wprowadza-10-proc-minimalny-cit-dla-firm-i-spolek-1006796> (ostatni dostęp: 15.04.2022).

Notka informacyjna na temat think tanku Tax Foundation <https://taxfoundation.org/about-us/> (ostatni dostęp: 14.04.2022).

*Podatki 2022: Przedsiębiorcy apelują o rezygnację z podatku minimalnego*

[https://www.podatki.biz/artykuly/podatki-2022-przedsiębiorcy-apeluja-o-rezygnacje-z-podatku-minimalnego\\_16\\_50001.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/podatki-2022-przedsiębiorcy-apeluja-o-rezygnacje-z-podatku-minimalnego_16_50001.htm) (ostatni dostęp: 14.04.2022).

*Polski Ład. Wiceminister finansów zapowiada zmiany w podatku CIT* <https://businessinsider.com.pl/biznes/polski-lad-wiceminister-finansow-zapowiada-zmiany-w-podatku-cit/92c1g3z> (ostatni dostęp: 14.04.2022).

Projekt Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych Ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12358002/12863965/128>



[63969/dokument551057.pdf](#) (ostatni dostęp: 16.04.2022).

Rozporządzenie z dnia 15 grudnia 1997, Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (GU n.298 del 23-12-1997 - Suppl. Ordinario n. 252).

Rozporządzenia z dnia 21 listopada 2014 roku, Decreto Legislativo n. 175 (GU n.277 del 28-11-2014).

Sprawozdanie za rok 2021 Ministerstwa Ekonomii i Finansów Republiki Włoskiej, dotyczący działalności w szarej strefie oraz uchylania się od płacenia podatków i składek na ubezpieczenie społeczne: *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2021*.

[https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva\\_23\\_09-Appendice-metodologica\\_finale.pdf](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva_23_09-Appendice-metodologica_finale.pdf) (ostatni dostęp: 14.04.2022).

*Statistik der Körperschaftsteuer 2014*, Statistik Austria, Wiedeń 2018.

*Statistik der Körperschaftsteuer 2015*, Statistik Austria, Wiedeń 2019.

Ustawa z 7 lipca 1988 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988).

StF: BGBl. Nr. 401/1988 (NR: GP XVII RV 622 AB 674 S. 70. BR: AB 3548 S. 505.).

Ustawa z dnia 6 marca 1906 z późniejszymi zmianami, Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz – GmbHG) StF: RGBl. Nr. 58/1906.

Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 Legge 23 dicembre 1994, n. 724 (GU n.304 del 30-12-1994 - Suppl. Ordinario n. 174).

Ustawa z dnia 13 sierpnia 2011, Decreto Legge n. 138 (GU n.188 del 13-08-2011).

Ustawa z dnia 17 marca 2020 roku, Decreto Legge di 17 marzo 2020 (GU n.70 del 17-03-2020).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o Podatku dochodowym od osób prawnych. (Dz.U.2021. nr 1800).

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1532-A), <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532-A> (ostatni dostęp 13.04.2022).

**dr Andrzej Dmowski**

ORCID 0000-0003-2405-4583

## **Ryczałt od dochodów spółek, tzw. „CIT estoński” - czy jest to korzystana forma opodatkowania**

### ***Lump sum taxation on the companies' income, so-called “Estonian CIT” - is it a preferable form of taxation?***

#### **Użyte skróty:**

**Ustawa o CIT** - Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).

**Ustawa o PIT** - Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.),

**Ustawa wprowadzająca** - Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2122),

**Ustawa zmieniająca** - Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105 z późn. zm.),

**Ustawa o rachunkowości** - Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.)

**Rozporządzenie o wzorach zawiadomienia** - Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 4 stycznia 2021 r. w sprawie wzorów zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz oświadczenia o podmiotach, w których posiada prawa udziałowiec lub akcjonariusz podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (Dz. U. poz. 29).

#### **1. Wprowadzenie**

Kraje skandynawskie takie jak Norwegia czy Szwecja mogą być wzorami dla polskich obywateli zarówno pod względem społecznym, ekonomicznym jak i prawnym. Dotyczy to również podatków. Systemy podatkowe Norwegii czy Szwecji są znacznie bardziej progresywne od polskiego, więcej jest również danin socjalnych i rośnie w nich tendencja do

uspołeczniania każdego ryzyka. Z drugiej strony obywatele tych państw mają olbrzymie zaufanie do miejscowych urzędów podatkowych oraz systemu podatkowego. Wysoki poziom zaufania do aparatu skarbowego w tych krajach jest znacznie wyższy niż w Polsce pomimo faktu, że podatki są tam zdecydowanie wyższe.

Zdecydowanie model skandynawski, szczególnie pod względem ekonomicznym, jest warty powielania. Jednak różnice w podejściu do podatków w Polsce i Skandynawii powodują, że czasami warto sięgać po udane rozwiązania, które sprawdziły się w innych krajach. Taki właśnie cel – prawdopodobnie – przyświecał ustawodawcy wprowadzającemu od 1 stycznia 2021 r. ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, zwany również potocznie „estońskim CIT-em”. Nazwa ta odwołuje się do Estonii, gdzie przyjęto, w podstawowej swojej koncepcji, rozwiązania oparte na tym preferencyjnym sposobie opodatkowania dochodu spółek.

W 2000 r. Estonia wprowadziła, jak na tamte czasy, rewolucyjny system podatkowy dla spółek kapitałowych. Polegał on na tym, że opodatkowanie następowało dopiero w momencie dystrybucji zysku do właścicieli. Oznacza to, że estońskie spółki kapitałowe mogły nie zapłacić podatku dochodowego nawet przez kilka lat. Idea ta nie narodziła się jednak u naszych bałtyckich sąsiadów, ale została im zarekomendowana przez ekspertów z USA „jako najnowocześniejszy i najbardziej proinwestycyjny sposób opodatkowania biznesu”<sup>83</sup>. Rozwiązania te zostały oparte na tzw. raporcie Meade’a z 1978 r. „*Jego wdrożenie w 2000 r. przyniosło Estonii zdumiewające efekty gospodarcze, w tym prawie dwukrotne przyspieszenie tempa wzrostu gospodarczego i prywatnych inwestycji*”<sup>84</sup>.

Założeniem ustawy wprowadzającej było przeniesienie części z tych rozwiązań na grunt polskich przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, zaś głównym ich odbiorcą miały być małe i średnie przedsiębiorstwa (sektor MŚP). „*Gdy w Estonii wprowadzano nowy reżim opodatkowania w 2000 r. podkreślano, iż celem reformy jest wspieranie napływu inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy, a także promowanie Estonii jako atrakcyjnego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. System ten został wprowadzony w czasie, gdy rynek finansowy nie był jeszcze dostatecznie rozwinięty i przedsiębiorstwa odnotowywały znaczące trudności z dostępem do finansowania. Reforma wpłynęła pozytywnie na płynność przedsiębiorstw i zwiększyła wolumen zatrzymanych zysków. (...) Ma ono [wprowadzenie takiego systemu w Polsce – przypis autora] stanowić wsparcie w reinwestycji zysku i ułatwienie dostępu do finansowania dla tych firm, które najbardziej potrzebują kapitału. Prowadzenie działalności w warunkach niewystarczających środków własnych obrotowych i wysokich kosztów kredytowania ograniczających możliwości realizowania inwestycji stanowi jedną z największych barier*

<sup>83</sup> Estoński CIT 2.0. Nowoczesne rozwiązanie podatkowej dla Twojej firmy - Praktyczny przewodnik dla biznesu. Ministerstwo Finansów <https://www.podatki.gov.pl/cit/estonski-cit/multimedia-estonski-cit/>.

<sup>84</sup> *Ibidem*.

rozwoju sektora MŚP<sup>85</sup>.

Rozwiązanie to miało w swoim założeniu pozytywnie wpłynąć na przedsiębiorstwa sektora MŚP, ograniczając bariery rozwoju takie jak m. in. dostęp do finansowania, czy umożliwiając uelastycznienie opodatkowania. Pozwalało również na dokonanie wyboru systemu opodatkowania, w podobny sposób jak osoby fizyczne opodatkowane podatkiem dochodowym wybierają spośród skali podatkowej, podatku liniowego czy ryczałtu. Jednakże pierwsze lata obowiązywania tych preferencyjnych rozwiązań nie cieszyły się popularnością wśród podatników. Zainteresowanie okazało się wręcz znikome. Zamiast prognozowanych 200 tys. – 300 tys. spółek skorzystało z niego wyłącznie 337 podatników. Dlatego już w trakcie roku zapowiedziany został pakiet zmian, który miał dodatkowo skorygować te preferencje. Ostatecznie zmiany zostały wprowadzone wraz z projektem Polskiego Ładu w Ustawie zmieniającej.

## 2. „Estoński CIT” – kształt modelowy w początkowej wersji

Aby móc dokładniej omówić przyczyny tak niskiego zainteresowania podatników, należy najpierw przybliżyć wymagania jakie stawiane były w Ustawie o CIT, jak również opisać szczegóły zaproponowanej przez ustawodawcę preferencji. Wprowadzone zostały one w Rozdziale 6b „Ryczałt od dochodów kapitałowych”<sup>86</sup>. W niniejszym artykule - ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, zgodnie z rozwiązaniem zastosowanym w Ustawie o CIT, zwany będzie dalej „ryczałtem”.

### 2.1. Konstrukcja podatku

Przed przystąpieniem do wskazania warunków formalnych pozwalających oraz wykluczających zastosowanie tej formy opodatkowania warto przybliżyć samą jego konstrukcję, gdyż ma ona wiele nietypowych rozwiązań, bez których ciężko byłoby czytelnikowi dostrzec niektóre z kwestii formalnych wymaganych od podatnika przed i w trakcie przystępowania do opodatkowania ryczałtem<sup>87</sup>.

Stosowanie ryczałtu pozwala na zaniechanie równoległego prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz podatkowych i przenosi akcenty sprawozdawcze całkowicie na rzecz rozwiązań zawartych w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z art. 28d ustawy o CIT szczególnie znacznie wywiera się na prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Natomiast w kapitale własnym, istotnym jest poprawne określenie kwoty zysków niepodzielonych i podzielonych, które zostały

<sup>85</sup> Uzasadnienie do projektu Ustawy wprowadzającej.

<sup>86</sup> Art. 28c – 28t Ustawy o CIT.

<sup>87</sup> Dotyczy to np. kwestii obliczania limitu przychodów warunkującego możliwość zastosowania ryczałtu.

odniesione na kapitały, a wypracowane w latach opodatkowania, w tym również kwoty niepokrytych strat. Także przy ustalaniu roku podatkowego odniesienie znajdują przepisy z ustawy o rachunkowości<sup>88</sup>. Pamiętać przy tym należy, że przystąpienie do opodatkowania ryczałtem wiąże się z wyrównaniem wyników podatkowego i bilansowego poprzez inne rozpoznanie niektórych przychodów i kosztów zgodnie z trybem wskazanym w art. 7aa Ustawy o CIT.

Przyjęcie opodatkowania ryczałtem następuje na okres bezpośrednio następujących po sobie czterech lat podatkowych, o ile nie dojdzie w trakcie trwania tego okresu do naruszenia warunków jego stosowania. Jeżeli w ostatnim roku obowiązywania opodatkowania ryczałtem nie zostanie złożona stosowana informacja i jednocześnie podatnik będzie spełniał ustawowe warunki, to ta forma opodatkowania zostanie automatycznie przedłużona na kolejny czteroletni okres<sup>89</sup>. Zastosowanie ryczałtu oznacza również zrezygnowanie ze stosowania pozostałych przepisów ustawy o CIT, w szczególności odnoszących się do przepisów o podstawowych stawkach podatku, podatku od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, czyli tzw. „IP-BOX”, oraz minimalnego podatku od budynków<sup>90</sup>. Oznacza to jednak również rezygnację z możliwości zastosowania ulg i odliczeń wskazanych w art. 18-18f ustawy o CIT<sup>91</sup>, czyli m. in. darowizn na cele wypełniane przez organizacje pożytku publicznego, wydatków na działalność badawczo-rozwojową czy ulgi na złe długi.

Dodatkowo, na zasadach odstępstwa, przepisy dotyczące opodatkowania ryczałtem zezwalają na objęcie swoimi regulacjami również działalności rolniczej oraz leśnej<sup>92</sup>. *„Oznacza to w praktyce, że podatnik prowadzący jedną (lub obie) z tych form działalności, wybierając ryczałt, decyduje równocześnie o objęciu dochodów z tych działalności opodatkowaniem wynikającym z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”*<sup>93</sup>

Zasady opodatkowania dochodu spółek w formie ryczałtu wskazują, że *„podatnicy decydujący się na zmianę formy opodatkowania odczuwają „skutki podatkowe” jeszcze przed rozpoczęciem stosowania tej formy opodatkowania (...). Podstawa opodatkowania w ryczałcie od zysków kapitałowych jest oparta na wyniku z prawa bilansowego, a nie podatkowego. Podatnik stosujący tę formę opodatkowania jest zobligowany do uwzględnienia w podstawie opodatkowania świadczeń, które w przeciwnym wypadku pozostałyby nieopodatkowane lub mogłyby zostać opodatkowane podwójnie.”*<sup>94</sup>

<sup>88</sup> Art. 28e Ustawy o CIT.

<sup>89</sup> Art. 28f Ustawy o CIT.

<sup>90</sup> Art. 28h Ustawy o CIT.

<sup>91</sup> Zgodnie z art. 18aa Ustawy o CIT.

<sup>92</sup> Oba te rodzaje działalności, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnych, podlegają wyłączeniu od przepisów ustawy na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 Ustawy o CIT. Ustawa wprowadzająca znowelizowała te przepisy, zezwalając na zastosowanie wobec nich opodatkowania ryczałtem.

<sup>93</sup> Ł. Postrzech, Działalność rolnicza i leśna [w:] Estoński CIT. Praktyczny poradnik, Warszawa 2021.

<sup>94</sup> *Ibidem*.

## 2.2. Kryteria opodatkowania ryczałtem

Wybór opodatkowania w formie ryczałtu dostępny jest wyłącznie dla rezydentów podatkowych podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, z siedzibą lub zarządem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, opodatkowanych w Polsce od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o CIT. Dodatkowo rozwiązania te przeznaczone zostały dla podmiotów o możliwie prostej strukturze udziałowej, czyli jedynie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych, w których udziałowcami / akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Osoby takie mogą jednak prywatnie posiadać udziały w innych spółkach, niezależnie od przyjętych sposobów ich opodatkowania<sup>95</sup>. Ograniczony został również udział powiązań kapitałowych pomiędzy spółką opodatkowaną ryczałtem a innymi podmiotami<sup>96</sup>. Oznacza to, że podmiot taki nie może być ani udziałowcem ani posiadać w swojej strukturze udziałowców innych niż osoby fizyczne. Jednocześnie ustawodawca wprowadził, poprzez art. 28k Ustawy o CIT, szereg podmiotów wyłączonych z możliwości zastosowania preferencyjnego opodatkowania ryczałtem.

Do podstawowych kryteriów ograniczających zastosowania opodatkowania ryczałtem należał maksymalny limit przychodów, które mogły osiągnąć podatnicy<sup>97</sup>. Został on wyznaczony w wysokości 100.000.000,00 zł<sup>98</sup> przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym lub wartości średnich przychodów z działalności, obliczonych na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem<sup>99</sup>. Co najważniejsze kwoty te liczone były w wartościach brutto, czyli z uwzględnieniem podatku od towarów i usług. Pamiętać przy tym należy, że obliczając limit przychodów należało uwzględnić wszelkie przychody podatnika z działalności gospodarczej, w tym także te zwolnione z podatku dochodowego, bez względu na klasyfikację źródeł przychodów. W limicie nie uwzględniano się przychodów z działalności rolniczej i leśnej.

Jak zostało to wskazane powyżej, przekroczenie opisanego limitu nie stanowiło bezpośredniej podstawy do utraty preferencyjnego opodatkowania ryczałtem, gdyż w okresie czteroletnim średnia wysokość przychodów nadal mogła spełniać wskazany w ustawie li-

<sup>95</sup> Art. 28j ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT.

<sup>96</sup> Art. 28j ust. 1 pkt 5 Ustawy o CIT.

<sup>97</sup> Art. 28j ust. 1 ustawy o CIT.

<sup>98</sup> Wskazany warunek został uchylony z dniem 1 stycznia 2022 r.

<sup>99</sup> Zgodnie z art. 28j ust. 4 ustawy o CIT „Wartość średnich przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2, i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej albo krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy, przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.”

mit. Jednakże za rok, w którym przychody osiągnęły wartość przekraczającą tę kwotę, lub średnią przychodów za cały okres opodatkowania, powstawał obowiązek zapłaty należnego domiaru od dochodu osiągniętego w kolejnym roku podatkowym. Wzór obliczenia podstawy opodatkowania 5% stawką domiaru wskazany został w art. 28q ustawy o CIT.

Poza limitem kwotowym ustawodawca nałożył również na podatnika wymagania w zakresie struktury osiąganych przychodów. Ograniczeniu ulegały tutaj przychody pasywne, których wartość w strukturze spółki nie powinna przekroczyć 50%. W swoim założeniu ryczałt miał służyć przede wszystkim podmiotom inwestującym w zakres zwiększania swojej bazy posiadanych środków trwałych.

Ograniczenie to dotyczyło<sup>100</sup> zatem przychodów z tytułu<sup>101</sup>:

- a) wierzytelności,
- b) odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- c) części odsetkowej raty leasingowej,
- d) poręczeń i gwarancji,
- e) praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
- f) zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- g) transakcji z podmiotami powiązanimi<sup>102</sup> - w przypadku, gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Kolejnym wskazanym w ustawie był (oraz jest chwili obecnej) warunek dotyczący zatrudnienia. Ma on w zamierzeniu ograniczyć korzystanie z preferencyjnego opodatkowania przez podmioty nie prowadzące rzeczywistej działalności gospodarczej. Wymaga on od podatnika zatrudniania określonej liczby osób w jeden z dwóch alternatywnych sposobów<sup>103</sup>:

- trzech pracowników na podstawie umowy o pracę w przeliczeniu na pełne etaty przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku, gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych - przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
- trzech osób fizycznych zatrudnianych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>104</sup>,

<sup>100</sup> Wskazane ograniczenie zostało uchylone z dniem 1 stycznia 2022 r.

<sup>101</sup> Art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT

<sup>102</sup> w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT. W tym konkretnym przepisie stosuje się ogólnie stosowaną definicję podmiotów powiązanych wskazującą na udział bezpośredni na poziomie 25%. Zgodnie bowiem z art. 28c pkt 1. Ustawy o CIT na potrzeby systemu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych za podmioty powiązane uważa się podmioty z bezpośrednim udziałem na poziomie przynajmniej 5%.

<sup>103</sup> Art. 28j ust. 1 pkt 3 Ustawy o CIT

<sup>104</sup> Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 423 z późn. zm.).

a miesięczne wydatki z tego tytułu stanowią kwotę co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

Udziałowcy lub akcjonariusze danego podatnika nie mogli, oraz do chwili obecnej, nie mogą być osobami, które wypełniają wskazane warunki zatrudnienia. Ich zatrudnienie nie wyklucza jednak spółki z opodatkowania ryczałtem.

Dodatkowymi wymaganiami był zakaz stosowania w okresie opodatkowania ryczałtem zasad Międzynarodowych Standardów Rachunkowości przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz złożenie zawiadomienia o wyborze takiego sposobu rozliczania podatków do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem. Zgłoszenie dokonywane jest poprzez zawiadomienie ZAW-RD<sup>105</sup>.

Inaczej prezentują się wskazane wymagania w przypadku podatników rozpoczynających działalność, jak również małych podatników<sup>106</sup>. W tym pierwszym przypadku warunki odnoszące się do limitu osiągniętych przychodów oraz ich struktury uznaje się za spełnione w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem, natomiast warunek dotyczący zatrudnienia nie dotyczy roku rozpoczęcia działalności i dwóch lat bezpośrednio po nim następujących, o ile od drugiego roku podatkowego dojdzie do corocznego zwiększania zatrudnienia o co najmniej jeden etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia warunków ustawy. Wobec małych podatników ograniczono wyłącznie warunek dotyczący zatrudnienia do, odpowiednio, jednej osoby zatrudnionej na umowę o pracę na cały etat albo z innego tytułu z miesięcznymi wydatkami w wysokości co najmniej przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw<sup>107</sup>. Zasady odnośnie zatrudniania udziałowców lub akcjonariuszy pozostały bez zmian.

Zdecydowanie najbardziej obciążającym wymaganiem podyktowanym podatnikom opodatkowanym ryczałtem były te, które wymagały spełnienia przez cały czteroletni okres jego obowiązywania. Poza limitem przychodów takim wymogiem był wymóg ponoszenia odpowiedniego poziomu nakładów inwestycyjnych w toku swojej bieżącej działalności gospodarczej<sup>108</sup>.

Wartość bezpośrednich nakładów na cele inwestycyjne powinna uprzednio wynieść minimalnie 15%, ale nie mniej niż 20.000 zł, w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo 33%, jednak nie mniej niż 50.000 zł, w czteroletnim okresie opodatkowania ryczałtem, jeżeli realizuje znaczącą dla prowadze-

<sup>105</sup> Zgodnie z Rozporządzeniem o wzorach zawiadomienia.

<sup>106</sup> Zgodnie z art. 4a pkt 10 ustawy o CIT małym podatnikiem jest podatnik „u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł”.

<sup>107</sup> Odpowiednio Art. 28j ust. 2 i ust. 3 Ustawy o CIT.

<sup>108</sup> Art. 28g Ustawy o CIT.



nia działalności inwestycje<sup>109</sup>. Wartość tę określało się „w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin<sup>110</sup>”.

Zgodnie bowiem z podstawowym celem wprowadzanej formy opodatkowania miała ona wspierać podatników w zakresie systematycznego zwiększania wartości inwestycji mierzonej poprzez wskazany w ustawie wzrost bezpośrednich nakładów inwestycyjnych<sup>111</sup>. Pojawiły się przy tym wątpliwości czy wyłączeniu z powyższych nakładów podlegają wszystkie wymienione środki trwałe, nawet jeżeli zostanie potwierdzone, że wykorzystywane są w pełnym wymiarze na rzecz prowadzonej działalności. Negatywna interpretacja w tym zakresie zdecydowanie ograniczyłaby sensowność opodatkowania ryczałtem dla przedsiębiorstw zajmujących się samochodowym transportem osób, osobowym i towarowym transportem lotniczym, morskim i śródlądowym, a także wynajmem środków transportu.

Przepisy zakładały również alternatywę w zakresie ponoszonych wydatków na cele inwestycyjne. Wymóg ten nie był bowiem stosowany, jeżeli podatnik poniósł wydatki na zatrudnienie osób innych niż udziałowcy / akcjonariusze podatnika w wysokości większej o 20%, jednak nie mniejszej niż 30 000 zł, w stosunku do kwoty takich wydatków poniesionych w roku podatkowym poprzedzającym dwuletni okres opodatkowania ryczałtem<sup>112</sup>.

Wobec małych podatników i podatników rozpoczynających działalność warunek dotyczący obowiązków w zakresie nakładów inwestycyjnych uznawało się za spełniony w odniesieniu do połowy wartości wskazanych w ustawie<sup>113</sup>.

Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem mogła nastąpić w czterech, wyszczególnionych w ustawie wypadkach<sup>114</sup>:

1. Ostatniego roku podatkowego okresu jego stosowania po złożeniu przez podatnika informacji o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem;

<sup>109</sup> Wymagane przy tym jest jednak poinformowanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów i terminie planowanego zakończenia inwestycji przed upływem dwuletniego okresu. „Przy ocenie, czy inwestycja jest znacząca dla prowadzonej działalności, uwzględnia się w szczególności istotność ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne, ich wpływ na zmianę przedmiotu prowadzonej działalności lub poszerzenie jej zakresu, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część”. Zgodnie z art. 28g ust. 4 i ust. 5 Ustawy o CIT.

<sup>110</sup> „Przez członków rodzin, o których mowa w ust. 1, rozumie się małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz osobę pozostającą w faktycznym pożyciu” – art. 28g ust. 3 Ustawy o CIT.

<sup>111</sup> Ustawa rozumie takie nakłady jako „wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych” oraz „opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych” wskazanych w przepisach.

<sup>112</sup> Art. 28g ust. 6 Ustawy o CIT. Przy czym Do wydatków na wynagrodzenia nie zalicza się wydatków, które na podstawie odrębnych przepisów obciążają bezpośrednio podatnika.

<sup>113</sup> Art. 28g ust. 7 Ustawy o CIT.

<sup>114</sup> Art. 28l Ustawy o CIT

2. Ostatniego roku podatkowego odpowiednio 2- lub 4-letniego okresu, w którym nie poniesiono odpowiedni nakładów inwestycyjnych albo wydatków na wynagrodzenie;
3. Roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków dotyczących wysokości przychodów ogółem, struktury przychodów czy warunków zatrudnienia;
4. Roku poprzedzającego rok podatkowy w którym:
  - a. podatnik nie spełnił warunków dotyczących struktury właścicielskiej, powiązań kapitałowych czy zakazu stosowania MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych,
  - b. podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto,
  - c. podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że:
    - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo
    - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku,
  - d. podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.

Po utracie prawa do opodatkowania ryczałtem, ponownie można było złożyć zawiadomienie po upływie 3 lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem.

### **2.3. Modelowe zasady opodatkowania ryczałtem od 2021 r.**

W zamyśle ustawodawcy było przeniesienie momentu opodatkowania spółki na moment dystrybucji uzyskanego zysku na rzecz swoich wspólników. Istotne przy tym było określenie z jakiego okresu został wypłacony zysk, gdyż opodatkowaniu ryczałtem podle-

gają tylko zyski wypracowane w okresie jego stosowania. Sama ustawodawca wymienia sześć kategorii dochodu, z czego połowę z nich można określić jako „szczególne kategorie dochodu”, z tytułu<sup>115</sup>:

1. Podzielonych zysków,
2. Ukrytych zysków,
3. Wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą,
4. Zmiany wartości składników majątku,
5. Zysku netto,
6. Nieujawnionych operacji gospodarczych.

Tak skonstruowany katalog w założeniu obejmuje niemal każdą formę efektywnego, bezpośrednio lub pośredniego, przekazania właścicielom rzeczywistego, a nie tylko księgowego, zysku spółki. Ma to zapewne ograniczyć powstanie kolejnej luki podatkowej, która służyłaby agresywnej optymalizacji podatkowej.

Pierwsza kategoria zdaje się być najprostsza do zobrazowania. Podlega pod nią zysk spółki, który na podstawie uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczany jest do wypłaty udziałowcom/akcjonariuszom lub na pokrycie strat powstałych przed przejściem na opodatkowanie ryczałtem. Dotyczy to również zaliczek wypłacanych na poczet przewidywanej dywidendy. Podstawę w tym wypadku stanowi suma dochodów z danego tytułu w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.

Przez ukryte zyski rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem. Szczegółowo przykłady wskazane zostały w art. 28m ust. 3 Ustawy o CIT, wraz z wyłączeniem z opodatkowania wskazanym w ust. 4.

Szczególną kategorią jest dochód do opodatkowania z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Brak jest bowiem jednolitych stanowisk, czy obowiązuje on wobec wszystkich kosztów, które przy zastosowaniu ogólnych zasad opodatkowania nie stanowiłyby kosztów uzyskania przychodu, czy wyłącznie takich wydatków, które faktycznie nie są związane z działalnością gospodarczą. W przypadku obu powyższych kategorii opodatkowaniu podlega suma dochodów z tych tytułów ustalona w miesiącu dokonania świadczenia lub wypłaty czy wydatku.

Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku powstaje, gdy w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepienięż-

<sup>115</sup> Art. 28m Ustawa o CIT

nego (aportu) przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części jego wartość rynkowa przewyższa wartość podatkową przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego. Przez wartość podatkową składnika majątku, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty<sup>116</sup>. Podstawę stanowi tutaj dochód osiągnięty w miesiącu łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia wkładu niepieniężnego.

Wartość składników majątku jest określana w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk. Wartość rynkową składnika majątku określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia. W pozostałych przypadkach określa się ją zgodnie z zasadami właściwymi dla cen transferowych.

Dochód z tytułu zysku netto podlega opodatkowaniu wyłącznie w części w jakiej zyski te nie były zyskami podzielonymi lub przeznaczonymi na pokrycie straty w przypadku, gdy podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem.

Ostatnia kategoria, dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, dotyczy wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zrachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto.

Wysokość ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych wynosił 15%<sup>117</sup> podstawy opodatkowania w przypadku małego podatnika oraz tych podatników, których wartość średnich przychodów<sup>118</sup> nie przekraczała wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika, oraz 25% w pozostałych przypadkach. Dodatkowo przy obliczaniu dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku podlegała obniżeniu o 5 p.p. przy spełnianiu odpowiednich warunków w zakresie poczynionych nakładów na cele inwestycyjne<sup>119</sup>.

Modelowe opodatkowanie ryczałtem nie posiada systemu zaliczkowego. Jednorazowych płatności należy dokonać zgodnie z terminami wskazanymi w art. 28t Ustawy o CIT. Przepisy wskazują pięć różnych terminów płatności podatku w zależności od określonych kategorii dochodu. Dodatkowo podatnik obowiązany jest składać deklaracje według ustalonego wzoru do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Udziałowcy/akcjonariusze spółki zobowiązani

<sup>116</sup> Art. 28m ust. 7 Ustawy o CIT.

<sup>117</sup> Wskazana stawka podatku uległa zmianie z dniem 1 stycznia 2022 r.

<sup>118</sup> Obliczona jak w przypadku limitu przychodu do zastosowania opodatkowania ryczałtem wskazanym w art. 28j ust. 1 pkt 1 Ustawy o CIT.

<sup>119</sup> Art. 28o Ustawy o CIT

są zaś do składania spółce oświadczenia OSW-RD<sup>120</sup> o posiadanych przez nich, w sposób bezpośredni i pośredni (co najmniej 5% udziałów w kapitale), udziałach (akcjach), ogóle praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego podatnika, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian<sup>121</sup>.

## 2.4. Skutki w PIT

Z punktu widzenia udziałowców / akcjonariuszy wprowadzenie opodatkowania ryczałtem nie zmienia zasad opodatkowania zysków ze spółki. Nadal wypłaty te będą podlegały podwójnemu opodatkowaniu, najpierw na poziomie zysku spółki, a następnie na poziomie otrzymanej od spółki wypłaty. Pozytywnym efektem zmian jest jednak wprowadzenie możliwości odliczenia części podatku płaconego na poziomie spółki od podatku płaconego przez jej udziałowca / akcjonariusza. Ustawa wprowadzająca dodała bowiem ust. 19 do art. 30a Ustawy o PIT.

Zgodnie z jego brzmieniem, zryczałtowany podatek od przychodu z dywidendy z zysku spółek opodatkowanych ryczałtem był pomniejszany o kwotę stanowiącą:

- 1) 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu właściwą dla małego podatnika w wysokości 15%;
- 2) 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu właściwą dla podatnika innego niż mały podatnik w wysokości 25%;
- 3) 71% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej

<sup>120</sup> Na wzorze opublikowanym w Rozporządzeniu o wzorach zawiadomienia.

<sup>121</sup> Art. 28s Ustawy o CIT

- spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych – właściwego dla małego podatnika ponoszącego odpowiednią wysokość nakładów inwestycyjnych – w wysokości 10%;
- 4) 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych – właściwego dla podatnika (innego niż mały podatnik) ponoszącego odpowiednią wysokość nakładów inwestycyjnych – w wysokości 20%.

Zastosowanie tych odliczeń pozwoliło na zmniejszenie efektywnego opodatkowania wspólników spółki kapitałowej, która przy zasadach ogólnych wynosiła 26,29% oraz 34,39% i to pomimo faktu, że zastosowane stawki nominalne były wyższe. Potrącenie to jednak dotyczyło jedynie wypłat z zysku w postaci dywidendy. Podatek od zysków z innych tytułów nie otrzymywał równie preferencyjnych rozwiązań co przenosiło się na wzrost efektywnego opodatkowania tych zysków.

W zakresie obowiązków jako płatnik podatku od dywidend swoich udziałowców / akcjonariuszy, podmiot opodatkowany ryczałtem miał takie same obowiązki jak podmioty opodatkowane na zasadach ogólnych.

### 3. Estoński CIT w kształcie obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.

Pomimo zapewnień ustawodawcy o mnogości korzyści, jak zostało to już wspomniane, opodatkowanie w formie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych nie cieszyło się powodzeniem wśród podatników. Wynikało to między innymi z rozminięcia się zapowiedzi z rzeczywistością<sup>122</sup>.

*„Główną zaletą estońskiego systemu opodatkowania osób prawnych jest to, że ze względu na minimalną liczbę wyjątków jest to system prosty w administrowaniu, a oprócz tego również przejrzysty i łatwy do zrozumienia przez podatnika”<sup>123</sup>.* Krótka lektura poprzedniego punktu artykułu wystarczy, żeby zauważyć, że oczekiwania samego ustawodawcy dość znacząco odbiegały od ostatecznego efektu wprowadzonych przepisów, głównie poprzez szerokie

<sup>122</sup> Nie należy przy tym pomijać także takich elementów jak stan pandemiczny, chęć ograniczenia ryzyka podejmowania istotnych zmian w specyfice działalności czy niepewność wobec interpretacji nowowprowadzonych preferencji jak miało to miejsce choćby w przypadku IP-Box czy ulgi B+R.

<sup>123</sup> Uzasadnienie do ustawy wprowadzającej.

spektrum nałożonych na podatników wymagań. Może i opodatkowanie w tej formie byłoby proste do kontrolowania oraz zarządzania, ale skala trudności przy tak skonstruowanych przepisach oraz wymagania stawiane przed podatnikami w toku wykorzystywania opodatkowania ryczałtem najwyraźniej skutecznie odstraszyły zainteresowanych.

Dokonywanie czasochłonnych i skomplikowanych rozliczeń przed samym przystąpieniem do tej formy opodatkowania, wiążące się nawet z powstaniem dodatkowego zobowiązania podatkowego, utratą możliwości skorzystania z ulg podatkowych, brakiem elastyczności rozwiązania, ograniczeniem zysków dla udziałowców i akcjonariuszy spółek. Wady tego systemu były aż nazbyt widoczne, również dla ustawodawcy. Postanowiono dokonać w nich zdecydowanych zmian i wprowadzić je do pakietu nowelizującego określonego „Polskim Ładem”.

Ustawa zmieniająca obowiązująca od 1 stycznia 2022 r. przyniosła na początku roku wiele kontrowersji, ale niewątpliwie poprawiła niektóre kwestie trapiące opodatkowanie ryczałtem. U podstaw tych zmian stało założenie *„uproszczenia i doprecyzowania istniejących regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów (...). Powyższe zmiany umożliwią skorzystanie z regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów przez szeroką grupę podatników (cechujących się znacznym potencjałem rozwoju), których wzrost docelowo może stać się impulsem dla rozwoju gospodarczego całego kraju”*<sup>124</sup>.

Zdecydowana większość zmian została poczyniona na korzyść podatnika. Przede wszystkim zrezygnowano z rozwiązań odnoszących się do ponoszenia nakładów na cele inwestycyjne<sup>125</sup> oraz poszerzono krąg podatników mogących skorzystać z tej formy opodatkowania. Zrezygnowano z limitu przychodowego, a co za tym idzie również z obowiązku domiaru<sup>126</sup>. Dodatkowo zezwolono na skorzystanie z opodatkowania ryczałtem spółkom komandytowym, komandytowo-akcyjnym oraz prostym spółkom akcyjnym, przy jednoczesnym zachowaniu wymogu co do ich struktur udziałowych.

Rezygnacja z ponoszenia nakładów inwestycyjnych była impulsem do całkowitego zrezygnowania ze ryczałtowych stawek 15% oraz 25% i zostawieniu jedynie niższych stawek 10% i 20%. Mniejsza stawka ma zastosowanie w przypadku małych podatników oraz podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Miało to również wpływ na zmiany w zakresie możliwych odliczeń od podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanych dywidend przez wspólników, udziałowców i akcjonariuszy spółek. Pomniejszenie to w obecnym stanie prawnym wynosi:

- 1) 90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki,

<sup>124</sup> Zgodnie z Uzasadnieniem do ustawy zmieniającej.

<sup>125</sup> Uchylenie art. 28g i związanego z nim art. 28l ust. 1 pkt 2 Ustawy o CIT.

<sup>126</sup> Uchylenie art. 28j ust. 1 i 4 oraz art. 28q Ustawy o CIT.

z którego przychód ten został uzyskany - w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%, albo

- 2) 70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany - w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%

Zmieniono sposób opodatkowania podatników, którzy zakończyli okres opodatkowania ryczałtem. Od 1 stycznia 2022 opłacenie sumy zysków netto, w tej części w jakiej nie zostały podzielone na wspólników spółki ani przeznaczone na pokrycie straty, osiągniętych w trakcie tego opodatkowania, można opłacić według dotychczasowych zasad do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem. Dodano jednak możliwość opłaty zryczałtowanej stawki podatku dopiero od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto<sup>127</sup>. Pozwala to podatnikom dalej stosować zasady opodatkowania ryczałtem, nawet po jego zakończeniu, ale wyłącznie wobec zysku netto wygenerowanego w jego trakcie<sup>128</sup>.

Nowelizacja przepisów pozwoliła również na rozpoczęcie korzystania z opodatkowania ryczałtem w trakcie roku podatkowego<sup>129</sup>. W takim przypadku za pierwszy rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego<sup>130</sup>.

Szczególnie interesującą kwestią dla podatników była definicja ukrytych zysków stosowana na potrzeby opodatkowania ryczałtem. Katalog ten był niezwykle szeroki, obejmujący niemalże wszystkie rodzaje płatności przekazywanych na rzecz wspólnika spółki. Dlatego przy podejmowaniu decyzji o wyborze opodatkowania ryczałtem podatnik musiał uwzględnić m. in. to, czy spółka będzie np. finansowana pożyczkami otrzymanymi od udziałowców lub osób z nimi powiązanych. Ustawa zmieniająca dodatkowo rozszerzyła oraz znowelizowała ten katalog<sup>131</sup>.

Wśród innych istotnych nowelizacji wprowadzonych Ustawą zmieniającą w zakresie

<sup>127</sup> Definicja ta została wprowadzona w art. 28c pkt 5 Ustawy o CIT w brzmieniu: „*Illekróć w niniejszym rozdziale jest mowa o: rozdysponowanym dochodzie z tytułu zysku netto - oznacza to część dochodu z tytułu zysku netto, która została przeznaczona do dystrybucji w jakiegokolwiek formie, w tym do wypłaty wspólnikom, na pokrycie strat powstałych w okresie innym niż okres opodatkowania ryczałtem, na wypłatę wynagrodzeń związanych z udziałami, na podwyższenie kapitału zakładowego*”

<sup>128</sup> Art. 28h ust. 3 Ustawy o CIT.

<sup>129</sup> Dodany art. 28j ust. 5 Ustawy o CIT.

<sup>130</sup> Art. 28e ust. 2 Ustawy o CIT.

<sup>131</sup> Porównaj zmiany w art. 28m ust. 3 Ustawy o CIT



opodatkowania ryczałtem należy również wymienić:

- Zmiany w art. 7aa Ustawy o CIT w zakresie obowiązków podatnika rozpoczynającego korzystanie z opodatkowania w formie ryczałtu;
- Wyłączenie stosowania wobec podmiotów opodatkowanych ryczałtem przepisów o minimalnym podatku dochodowym – art. 28h ust 1. Ustawy o CIT;
- Doprecyzowanie wartości początkowej składnika majątku – art. 28m ust. 1 pkt 4 Ustawy o CIT;
- Doprecyzowanie podstawy opodatkowania ryczałtem poprzez uwzględnienie w nim dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągniętych w roku podatkowym – art. 28n ust. 1 pkt 5 Ustawy o CIT, wcześniej uwzględnione wyłącznie w art. 28m Ustawy o CIT;
- Wskazanie sposobu dokonywania odliczenia od ryczałtu kwoty ryczałtu należnego od wypłaconej zaliczki. Odliczenia takiego dokonuje się od ryczałtu należnego od zysku, na poczet którego zaliczka została wypłacona, proporcjonalnie do kwoty zysku przeznaczanej do wypłaty – art. 28p ust. 3 Ustawy o CIT.

#### **4. Czy opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek jest korzystnym rozwiązaniem?**

Bez wątplenia Ustawa zmieniająca znacznie uatrakcyjniła opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek dla wielu podmiotów. Zrezygnowano z kłopotliwych rozwiązań, a inne dostosowano pod wymagania podatników oraz deklaracje Ministra Finansów. Doprecyzowano część wątpliwości jakie narosły od wprowadzenia tych przepisów. Uczyniono kroki, aby przybliżyć „estoński CIT” do swojego pierwowzoru, ale rozwiązania te nadal dalekie są od obowiązujących u naszych bałtyckich sąsiadów. Nie można już jednak powiedzieć, że oba rozwiązania łączy jedynie nazwa oraz główny koncept.

Nadal ciężko jest wskazać, aby ta forma opodatkowania była „*prosta w administrowaniu*” oraz „*przejrzysta i łatwa do zrozumienia przez podatnika*”. Do zdecydowanych jej zalet należy odsunięcie momentu rozliczenia podatku dochodowego na dzień konsumpcji zysku, dzięki czemu dopóty, dopóki wypracowane zyski „pracują” dla spółki, nie są opodatkowane. Podatnik nie traci przy tym straty osiągniętej przed przyjęciem tej formy opodatkowania poprzez możliwość wstecznego jej rozliczenia, jednak ma wtedy obowiązek stosowania go przez co najmniej 4 lata. Na rzecz tego rozwiązania przemawiają również inne, mniej korzystne dla podatników, zmiany wprowadzone w „*Polskim Ładzie*”. Zrezygnowanie z możliwości odliczania składki zdrowotnej powoduje, że tą formą opodatkowania mogą zainteresować się również osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodar-

czą, dla których może to być najatrakcyjniejsze ekonomicznie rozwiązanie.

Dla samych właścicieli spółek korzyści z przejścia na opodatkowanie ryczałtem pojawiają się również w przypadku otrzymywanych pożyczek co warto zaprezentować w poniższym przykładzie.

*Spółka X jest małym podatnikiem; osiąga w toku opodatkowania ryczałtem dochód w wysokości 1.000.000 zł. W przykładzie zostały pominięte inne możliwe do zastosowania ulgi i skupiono się wyłącznie na wyliczeniach odnoszących się do opodatkowania w przypadku wypłaty dywidendy.*

**Tabela. Porównanie opodatkowania na zasadach ogólnych oraz ryczałtem dla Spółki X**

	Zasady ogólne	Ryczałt
Dochód	1.000.000 zł	1.000.000 zł
Podatek dochodowy od osób prawnych	$1.000.000 \text{ zł} \times 9\% = 90.000 \text{ zł}$	$1.000.000 \text{ zł} \times 10\% = 100.000 \text{ zł}$
Dywidenda do wypłaty	910.000 zł	900.000 zł
Podatek od dywidend	$910.000 \text{ zł} \times 19\% = 172.900 \text{ zł}$	$1.000.000 \text{ zł} \times 19\% = 190.000 \text{ zł}$
Odliczenie od podatku od dywidend	Brak	$90\% \times 100.000 \text{ zł} = 90.000 \text{ zł}$
Łączne opodatkowanie	262.900 zł	200.000 zł
Łączne opodatkowanie (%)	26,29%	20%

Źródło: *Opracowanie własne*

Przyjęte w przykładzie kalkulacje zostały oparte o założenie, że podstawą opodatkowania w tym przypadku spółki opodatkowanej ryczałtem jest wypłata dywidendy w kwocie brutto. Pojawiają się jednak argumenty, że podatek powinien być kalkulowany od zysku pomniejszonego o należny ryczałt. Powoduje to, że efektywna stawka opodatkowania spadnie aż do 18,1% we wskazanym przykładzie. W przypadku podatnika niebędącego małym podatnikiem, stawka ryczałtu 20%, efektywna wartość opodatkowania wynosi 21,2%. Potwierdzenie takiego stanu rzeczy na obecny dzień wymaga szczegółowej analizy.

Pojawiły się również kontrowersje w zakresie różnic pomiędzy teorią a praktyką stosowania opodatkowania przez organy administracji skarbowej. Doprowadziło to do dyskryminacji podmiotów wypłacających zaliczki na poczet dywidendy, których opodatkowanie, w porównaniu do wspólników wypłacających dywidendy, jest kilkakrotnie wyższe. W opinii Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, brak jest bowiem możliwości zastosowania mechanizmu odliczenia w przypadku zaliczek wypłacanych na poczet dywidendy<sup>132</sup>. Wydaje się to być sprzeczne z systemowym założeniem opodatkowania ryczałtem, czyli opodat-

<sup>132</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21.01.2022 r. nr 0112-KDIL2-1.4011.981.2021.4.DJ.

kowania w momencie dystrybucji zysku, jednak jest zgodny z literalnym brzmieniem przepisów, które nie odnoszą się w tym wymiarze do kwestii zaliczek na wypłatę dywidendy. Chociaż interpretacja została wydana odnośnie stanu prawnego sprzed Ustawy zmieniającej, to ze względu na brak nowelizacji w tym zakresie<sup>133</sup> podobne stanowisko organów administracji skarbowej może być powielane w kolejnych interpretacjach.

Brak jest również pomocy dla podatników, jeżeli chodzi o objaśnienia, które tylko zwiększają ilość wątpliwości związanych z estońskim CIT-em. W niektórych przypadkach objaśnienia wręcz powtarzają przepisy bez dodawania żadnego komentarza. Podatnicy wskazują w szczególności na wątpliwości związane z prawidłowym ustalaniem „wartości podatkowej” podczas przejścia na opodatkowanie ryczałtem, czy elementów wliczanych do limitu przychodów biernych. Objasnienia Ministra Finansów w tym zakresie nie stanowią efektywnego wsparcia.

Nie wiadomo czy na ten moment Estoński CIT w aktualnym brzmieniu jest wersją definitywną czy nadal będzie podlegał istotnym zmianom w przyszłości. Z pewnością nie jest to rozwiązanie idealne, ale dla niektórych rodzajów podmiotów faktycznie może być zdecydowanie bardziej korzystne od opodatkowania według ogólnych zasad. Wprowadzone od 1 stycznia 2022 roku zmiany należy raczej rozpatrywać w kontekście ich ewolucji, a nie rewolucji. Dopiero jednak wykrystalizowanie się przejrzystej linii interpretacyjnej organów administracji skarbowej i czas pokażą, jak wpłynęły one na popularność tego niewątpliwie interesującego rozwiązania podatkowego.

## **5. Wątpliwości i kontrowersje związane z ryczałtem od dochodów spółek – możliwe nadużycia**

Jedną z kluczowych kontrowersji w zakresie rozliczenia ryczałtu od dochodów spółek jest sposób kalkulacji ewentualnego podatku na moment przejścia podatnika na ryczałt od dochodów spółek. Podatnik w rocznym zeznaniu podatkowym, za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jest zobowiązany do wykazania przychodów oraz kosztów, w wartości stanowiącej różnicę z tzw. „przejścia z wyniku podatkowego na bilansowy”. Przedmiotowa wartość odpowiada:

- przychodom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów podatkowych, oraz
- kosztom zaliczonym do kosztów uzyskania przychodów w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli

<sup>133</sup> Chociaż wprowadzono zmiany zrównujące wypłatę zaliczki z wypłatą dywidendy (art. 28m ust. 2 Ustawy o CIT), to dokonano tego wyłącznie na gruncie podatku dochodowego do osób prawnych, a nie fizycznych.

dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości,

oraz odpowiednio

- przychodom zaliczonym do przychodów podatkowych w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz
- kosztom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Upraszczając, przedmiotowa regulacja sprowadza się do założenia, iż jeśli uprzednio dany wydatek został zaliczony do kosztów podatkowych (zmniejszył podstawę opodatkowania CIT na zasadach ogólnych) a zostanie zaliczony w koszty bilansowe w okresie późniejszym (tj. w okresie opodatkowania ryczałtem – czyli w okresie kalkulacji wyniku bilansowego - zysku netto), to dochodziłoby do sytuacji niepożądaney z punktu widzenia ustawodawcy tj. dwukrotnego rozliczenia jednego wydatku zmniejszającego podstawę opodatkowania : 1) najpierw jako koszt podatkowy w okresie opodatkowania na zasadach ogólnych, oraz 2) później jako zaliczenia tego wydatku jako koszt bilansowy zmniejszający zysk netto w okresie opodatkowania ryczałtem. Analogiczna regulacja<sup>134</sup> dotyczy różnic w wykazywaniu przychodów podatkowych i bilansowych dotyczących tego samego zdarzenia gospodarczego w różnych okresach. Przedmiotowa wartość różnicy podlegałaby opodatkowaniu na moment wejścia podatnika w reżim CIT'u estońskiego, chyba że podatnik rozliczałby się na zasadach ryczałtu przez cztery lata podatkowe.

W konsekwencji, przedmiotowa regulacja nakazuje podatnikom zaliczenie tzw. różnicy przejściowej do przychodów podatkowych w przypadku, gdy w pierwszej kolejności powstawał przychód bilansowy, a w późniejszym okresie powstałby przychód podatkowy (w okresie opodatkowania ryczałtem). Kwota wskazanych przychodów powinna być wykazana na plus w informacji CIT/KW. Przykładem takiej sytuacji jest naliczenie odsetek od udzielonej pożyczki przez podatnika na dzień bilansowy (zaliczenia do przychodów bilansowych naliczonych odsetek), podczas gdy kasowy wpływ odsetek od udzielonej pożyczki konstituuje przychód podatkowy w kolejnym okresie rozliczeniowym dla celów podatkowych.

Z drugiej strony, do przychodów podlegających opodatkowaniu na moment wejścia w reżim CIT'u estońskiego należy zaliczyć wartość wydatków będących w pierwszej kolej-

<sup>134</sup> Art. 7aa ust. 2 pkt 1 i pkt 2 Ustawy o CIT.

ności kosztem podatkowym, a dopiero w kolejnym okresie kosztem bilansowym (kwota kosztów na plus do przychodów w informacji CIT/KW dotycząca rozliczenia międzyokresowe kosztów czynnych np. podatek od nieruchomości).

Prezentacji różnic przejściowych zaliczanych do kosztów podatkowych w informacji CIT/KW dotyczy również dwóch przypadków. Pierwszy przypadek dotyczy przychodów podatkowych wykazywanych we wcześniejszym okresie rozliczeniowym, podczas gdy dalszej kolejności podatnik wykazywałby przychód bilansowy (w okresie opodatkowania ryczałtem) – kwota przychodu na plus do kosztów w informacji w zakresie wydania towaru w poprzednim roku podatkowym i bilansowym, a faktura zostanie wystawiona w kolejnym roku podatkowym i bilansowym.

Drugi przypadek występuje, gdy w pierwszej kolejności występuje koszt bilansowy, a w dalszej kolejności występowałby koszt podatkowy, wydatek jako koszt na plus do kosztów w informacji np. podatnik spłaca kredyt i zostają naliczone odsetki na koniec roku podatkowego i bilansowego, podczas gdy płatność odsetek została by dokonana przez podatnika w kolejnym roku bilansowym i podatkowym – bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Podsumowując, szczegółowa analiza dotycząca różnic w zakresie momentu wykazywania przychodów bilansowych i podatkowych powinna dotyczyć międzyokresowych rozliczeń przychodów i kosztów w świetle prawa bilansowego, prezentacji przychodów i kosztów finansowych, w szczególności odsetek i różnic kursowych, oraz różnic w zakresie prezentacji amortyzacji bilansowej i podatkowej (dotyczy to w szczególności tzw. jednorazowej amortyzacji w oparciu o art. 16k ustawy o CIT).

Niezależnie od powyższych rozważań, ewentualna wartość zobowiązania podatkowego wygasałaby w całości w przypadku stosowania przez podatnika opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w sposób nieprzerwany przez okres dłuższy niż cztery lata podatkowe.

Podsumowując, istotne korzyści podatkowe uzyskają podmioty mające nadwyżkę bilansową wartości składników majątku nad ich wartością podatkową. Wartość nadwyżki jest prezentowana na plus do przychodów w informacji, jednakże zobowiązanie wygasa po 4 latach, podczas gdy wyższa wartość odpisu amortyzacyjnego zmniejsza zysk bilansowy. Przykładem obrazującym to zjawisko jest możliwość prezentacji umów leasingu dla celów podatkowych jako tzw. leasingi operacyjne, podczas gdy dla celów bilansowych wskazane umowy podlegają prezentacji jak tzw. leasingi finansowe.

Kolejną kontrowersją aktualnych regulacji<sup>135</sup> w zakresie ryczałtu od dochodów spółek jest aspekt dotyczący podmiotów powstałych z przekształcenia dla których pierwszym rokiem po przekształceniu jest rok opodatkowania ryczałtem. Podstawą opodatkowania

<sup>135</sup> Art. 7aa ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT.

byłaby różnica pomiędzy wartością bilansową a wartością podatkową składników majątku podatnika. Dochód z przekształcenia powinien zostać wykazany przez podatnika w zeznaniu podatkowym rocznym (CIT-8) do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Wskazany dochód podlegałby opodatkowaniu stawką 19%. Zapłata wskazanego zobowiązania powinna nastąpić do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek lub w częściach w okresie nie dłuższym niż dwa lata od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem (po zawiadomieniu właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego).

Należy jednak podkreślić, iż bardzo niewielu podatników zapłaci wskazane zobowiązania. Istniejąca luka w przepisach wskazuje, iż w przypadku przekształcenia podmiotów w spółkę będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (np. przekształcenie przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą w oparciu o wpis do ewidencji CEiDG w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością) wystarczy, aby podmiot po przekształceniu nie wybierał od razu rozliczenia w oparciu w ryczałt, tylko odczekał jakiś okres czasu (np. jeden miesiąc) przed wyborem tej formy opodatkowania. Okres pomiędzy dniem przekształcenia a momentem przejścia podatnika na CIT estoński będzie stanowił odrębny rok podatkowy (np. jeden miesiąc), jednakże pozwoli to uniknąć obowiązku zapłaty podatku od przekształcenia.

Kolejna kontrowersja dotyczy zakresu definicyjnego dochodów z ukrytych zysków w świetle art. 28m ust.1 pkt 2 ustawy o CIT. Przedmiotowa regulacja dotyczy tylko i wyłącznie świadczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu przepisów dotyczących cen transferowych (art. 11a in następne ustawy o CIT), przy założeniu różnicy definicyjnej, iż dla potrzeb cen transferowych aspekt wywierania znaczącego wpływu pomiędzy podmiotami jako powiązania kapitałowego odnosi się do udziału w wysokości 25%, podczas gdy dla potrzeb regulacji w zakresie ryczałtu – powiązanie kapitałowe definiowane jest na poziomie 5%.

Należy podkreślić, iż ustawodawca wskazuje katalog otwarty dochodów z ukrytych zysków, w szczególności kwota pożyczki udzielona wspólnikowi/udziałowcowi, świadczenie wykonane na rzecz fundacji, nadwyżka wartości rynkowej transakcji ponad ustaloną wartość rynkową. Jednakże, wartość ukrytych zysków byłaby tylko i wyłącznie ustalona kwota nadwyżka ponad wartość rynkową w rozumieniu art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT. Z drugiej strony, wyłączeniu spod zakresu opodatkowanych ukrytych zysków podlegają m.in.:

- Wynagrodzenia do pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego w danym przedsiębiorstwie lub do pięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw (jeśli średnia wartość przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w firmie jest wyższa niż wartość średnia krajowa przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia),

- Wydatki i odpisy amortyzacyjne od samochodów osobowych używanego na cele tzw. mieszane w wysokości 50% (w konsekwencji, tylko wartość 50 % będzie stanowiła dochód z ukrytych zysków do opodatkowania),
- Kwota pożyczki zwrócona przez podatnika wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu.

Podsumowując, elementem zastanawiającym jest wprowadzenie przez Ustawodawcę regulacji, która uznaje za dochód z ukrytych zysków wartość raty leasingowej (leasing operacyjny samochodu osobowego) w wartości 50%, lub wartość odpisu amortyzacyjnego w wysokości 50% (w przypadku leasing finansowego samochodu osobowego). Porównując wskazaną regulację z aktualnymi, ogólnymi regulacjami dotyczącymi opodatkowania umów leasingu samochodów osobowych dla celów podatku dochodowego osób prawnych (w przypadku samochodów spalinowych o wartości powyżej 150 tys. zł., oraz samochodów elektrycznych o wartości powyżej 225 tys. zł.), należy wskazać, iż jest ona dużo bardziej korzystana dla podatników zawierających umowy leasingu samochodów o wysokich wartościach. W konsekwencji, im wartość przedmiotu leasingu jest wyższa, tym podatek rozliczający się na zasadach ryczałtu ma większą preferencję podatkową w porównaniu do rozliczenia w oparciu o zasady ogólne.

Dalszą kontrowersją dotyczącą regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów spółek jest aspekt dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Należy podkreślić, iż celem ustawodawcy było, aby wskazana regulacja odnosiła się do wydatków ponoszonych przez podatnika nie tylko na rzecz podmiotów powiązanych, ale również na rzecz podmiotów trzecich. Kontrowersja sprowadza się do ustalenia zakresu wydatków „niezwiązanych” z prowadzoną działalnością gospodarczą przez podatnika. Należy podkreślić – zdaniem autora - iż zakres wydatków „związanych” z działalnością gospodarczą podatnika nie może być utożsamiany z zakresem definicyjnym wydatków uznawanych za koszty uzyskania przychodów w świetle art. 15 ust 1 ustawy o CIT. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w objaśnieniach Ministra ds. Finansów Publicznych z dnia 23 grudnia 2021 r., podatnicy powinni „*posiłkować*” się definicją kosztów uzyskania przychodów art. 15 ust. 1 (a contrario) dla celów ustalenia wydatków „*niezwiązanych z działalnością gospodarczą*” choć „*nie jest to katalog zamknięty*”.

Kolejnym zagadnieniem budzącym wątpliwości w zakresie ryczałtu jest aspekt związany ze świadczeniem usług pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w świetle art. 28j ust.1 pkt 2 lit. g ustawy o CIT.

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatek, który spełnia w szczególności warunek, iż mniej niż 50% jego przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym (liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów

i usług), pochodzi z transakcji z podmiotami powiązаныmi (w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT) - w przypadku, gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Analiza przedmiotowej regulacji prowadzi do kilku zastanawiających wniosków. Po pierwsze, interpretacja niedookreślonego pojęcia „wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym” może prowadzić do istotnych sporów podatników z organami administracji skarbowej, co w konsekwencji prowadzi do niepewności prawa podatkowego. Po drugie, w przypadku gdy wartość przychodu generowanego z tytułu świadczonych usług przez podatnika w reżimie CIT'u estońskiego na rzecz podmiotów powiązanych jest niższa niż 50 % przychodów ogółem tego podatnika wtedy przedmiotowa regulacja w ogóle nie ma zastosowania. W konsekwencji, dany podatnik rozliczający się na zasadach ryczału od dochodów spółek, nie będzie w ogóle zobowiązany do analizy zagadnienia „wartości dodanej pod względem ekonomicznym” w przypadku, gdy łączna wartość osiągniętego przychodu przez tego podatnika z transakcji usługowych z podmiotami powiązаныmi stanowić będzie wartość mniejszą niż 50% łącznych generowanych przez niego przychodów. Dodatkowo, analiza art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT (zagadnienie dotyczące „wytwarzanej wartości dodanej”) w związku z brzmieniem art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT (zagadnienie dotyczące dochodów z ukrytych zysków) prowadzi do wniosku, iż regulacja dotycząca przedmiotu opodatkowania w zakresie dochodów z ukrytych zysków odwołuje się do rozdziału 1a ustawy o CIT (Ceny transferowe), oraz wskazuje, iż opodatkowaniu podlega tylko i wyłącznie nadwyżka ponad wartość rynkową. Regulacje w zakresie dochodów z ukrytych zysków nie odnoszą się do zagadnienia „ekonomicznej wartości dodanej”. Z drugiej strony, w przypadku podatnika (opodatkowanego na zasadach ogólnych), który świadczy usługi na rzecz podmiotu powiązanego (rozliczanego na zasadach ryczału), wymaganym jest wypełnienie obowiązków w zakresie cen transferowych, w szczególności w odpowiednich przypadkach niezbędnym jest przygotowanie dokumentacji podatkowej cen transferowych.

Kolejnym zagadnieniem budzącym wątpliwości jest aspekt utraty przez podatnika prawa do opodatkowania ryczałtem. Utrata tego uprawnienia następuje z końcem roku podatkowego w przypadku<sup>136</sup> rezygnacji podatnika z opodatkowania w tej formie lub w przypadku, gdy podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o CIT.

Z drugiej strony, utrata uprawnienia do opodatkowania ryczałtem następuje z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w przypadku wystąpienia zdefiniowanego zdarzenia restrukturyzacyjnego<sup>137</sup> w trakcie roku podatkowego u danego podatnika, niewłaściwego prowadzenie ksiąg rachunkowych przez tego podatnika, jak również w przypadku niespełnienia przez tego podatnika warunków 28j ust.1 pkt 4-6 ustawy o CIT (tj. zakres

<sup>136</sup> Art. 28l ust. 1 pkt 1 i pkt 3 ustawy o CIT.

<sup>137</sup> Art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c) ustawy o CIT.



podmiotowy oraz prosta struktura właścicielska).

Dalszym aspektem budzącym wątpliwości jest ewentualna możliwość wystąpienia zdarzeń restrukturyzacyjnych (połączeń oraz podziałów) pomiędzy podmiotami rozliczającymi się na zasadach ryczału od dochodów spółek w kontekście wystąpienia ewentualnego dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku.

Ustawodawca wskazuje, iż podatnik nie traci uprawnień do opodatkowania ryczałtem<sup>138</sup> (na zasadzie wyjątku od wyjątku) w przypadku, gdy podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, gdy:

- podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo
- podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa ustawy o CIT, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku,

Należy jednak wskazać, iż pomimo braku utraty uprawnień podatnika do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, opodatkowaniu ryczałtem podlega będzie dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w wysokości nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników - w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Elementem wysoce zastanawiającym w zakresie racjonalności ustawodawcy jest wskazanie przez niego zapisów ustawowych dotyczących opodatkowania tzw. dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w świetle art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Jeśli dwa podmioty podlegają opodatkowaniu na zasadach ryczału od dochodów spółek (tj. dwa podmioty w prawidłowy sposób dokonały rozliczenia podatku na moment wejścia w reżim ryczału zgodnie z art. 7aa ust. 4 ustawy o CIT), oraz wskazane podmioty ustalają w prawidłowy sposób wynik finansowy netto w okresie pozostawania na zasadach ryczału (tj. w okresie 4 lat podatkowych), to wydaje się wysoce nieracjonalnym opodatkowanie wartości w wysokości nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników. Starając się doszukać racjonalności ustawodawcy, można by było wskazać, iż ustawodawca obawia się, iż w wyniku np. połączenia podmiotów, rozliczanego dla celów prawa bilanso-

<sup>138</sup> Art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c) ustawy o CIT.

wego metodą nabycia (a nie metodą łączenia udziałów), tj. dopuszczającą możliwość przeszacowania wartości składników aktywów i zobowiązań podmiotów przejmowanych lub podmiotów łączących się do wartości godziwej, zwiększona zostanie wartość np. środków trwałych podlegających amortyzacji, a w konsekwencji wartość odpisów amortyzacyjnych zmniejszy zysk netto podmiotu w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Należy jednak wskazać, iż regulacja art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT odnosi się do zupełnie różnej wartości. Dodatkowo, w wyniku połączenia lub podziałów podmiotów nie musi powstać sytuacja przeszacowania składników aktywów i zobowiązań do wartości godziwej (domniemanie w zakresie zwiększenia wartości aktywów trwałych), w szczególności w przypadku rozliczenia połączenia lub podziału metodą łączenia udziałów w świetle ustawy o rachunkowości. Jednakże, nawet w tych przypadkach tj. w przypadku, gdy występuje kontynuacja wyceny składników aktywów dla celów bilansowych przy połączeniu lub podziale podmiotów, ustawodawca podatkowy nakazuje opodatkowanie wartości w wysokości „nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników”. W opinii autora, przedmiotowa regulacja nie znajduje racjonalnego uzasadnienia w obecnym kształcie. Postulowaną zmianą wskazanego przepisu byłoby określenie opodatkowania wartości w wysokości „wzrostu wartości składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego prezentowanego dla celów prawa bilansowego w wyniku połączenia, podziału lub wniesienia wkładu, ponad wartość tych składników prezentowaną dla celów prawa bilansowego w podmiocie podlegającym połączeniu, podziale, lub podmiocie wnoszącym wkład”.

## **6. Podsumowanie – postulaty *de lege lata* oraz *de lege ferenda***

Odnosząc się do modelu przyjętego przez polskiego ustawodawcę w zakresie ryczałtu od dochodów spółek, tzw. CIT estoński, należy wskazać, iż został on oparty na dwóch generalnych zasadach. Pierwsza zasada wskazuje, iż zasady ogólne rozpoznawania przychodów i kosztów podatkowych na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mają zastosowania do rozliczenia w oparciu o ryczałt od dochodów spółek, a podstawą kalkulacji należnego podatku jest wartość zdefiniowana w prawie bilansowym tj. zysk netto. Drugą zasadę jest przyjęcie założenia, iż momentem opodatkowania jest moment wypłaty / dystrybucji zysku do wspólników spółki opodatkowanej na zasadach ryczałtu od dochodów spółek. W konsekwencji, w przypadku braku wypłaty zysku na rzecz wspólników spółki (lub braku transakcji uznawanych za równoważne z wypłatą zysku do wspólników spółki dla celów podatkowych), efektywna stopa podatkowa dotycząca spółki i wspólników w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej spółki rozliczanej w formie ryczałtu od dochodów spółek wynosi zero. Dodatkowo, w przypadku efektywnej wypłaty zysku netto

ze spółki na rzecz wspólników, efektywna stopa podatkowa dla spółki i wspólników wyniesie łącznie 20% w przypadku tzw. małych podatników ( podatników ryczałtu, których przychody są w wysokości poniżej 2.000.000 euro), oraz 25% w przypadku pozostałych podatników.

Przedmiotowa regulacja ma na celu – zgodnie z oficjalnymi stanowiskami Ministra Finansów – pozytywne stymulowanie gospodarki. Należy podkreślić, iż uchylenie szczególnych wymogów dotyczących warunków wejścia w reżim CIT'u estońskiego, w szczególności warunków dotyczących wydatków inwestycyjnych, powoduje, iż podatnicy w dość prosty sposób mogą skorzystać z tej formy opodatkowania. Pozostawienie minimalnych wymogów warunkujących możliwość skorzystania z ryczałtu w zakresie tzw. prostej struktury udziałowców / wspólników podatnika, oraz minimalnego wymogu w zakresie zatrudniania, sugeruje, iż bardzo wiele podmiotów może być zainteresowanych z tej formy rozliczenia – istotne zmniejszenie obciążeń publicznoprawnych.

Jednakże, zdaniem autora, wysoce prawdopodobne jest, iż niniejsze regulacje faktycznie zmniejszą obciążenia fiskalne dla osób prowadzących działalność gospodarczą z wykorzystaniem spółek prawa handlowego (wszystkich w wyjątkiem spółki jawnej), ale nie będą wpływały na pozytywne stymulowanie gospodarki.

Należy podkreślić, iż przedmiotowe regulacje dają faktyczną możliwość podatnikom nie płacenia podatku dochodowego w sytuacji uzyskiwanych przez tych podatników „ekonomicznych” dochodów – zysku netto w świetle prawa bilansowego. W żadnym zakresie ci podatnicy nie są zobowiązani do wydatkowania wskazanych zysków na np. działalność inwestycyjną / innowacyjną / prorozwojową. W konsekwencji, w przypadku, gdy wspólnicy spółki opodatkowanej na zasadzie ryczałtu postanowią, iż zyski wskazanej spółki będą przetrzymywane pasywnie np. w banku, fiskus nie uzyska jakichkolwiek wpływów budżetowych – bez jakiegokolwiek stymulacji prorozwojowej dla gospodarki (jeśli wypracowany zysk pozostaje tylko w spółce, bezterminowo pozostaje on nieopodatkowany).

Z drugiej strony, przyjęcie założenia, że faktycznemu opodatkowaniu podlega tylko „dystrybucja” zysków od podatnika ryczałty na rzecz osób fizycznych będących wspólnikami spółki stawia w wątpliwość samą ideę opodatkowania spółek podatkiem korporacyjnym w nowożytnym znaczeniu – tj. podatkiem dochodowym odnoszącym się do osób prawnych (lub wskazanych przez ustawodawcę podmiotów). Jeżeli przyjąć, iż wskazany kierunek ewolucji podatku CIT jest kierunkiem słusznym, to sprowadza on konstrukcję obowiązków spoczywających na podatniku to roli płatnika. W konsekwencji, w uproszeniu można by było wskazać, iż podatnik CIT nie płaciłby nigdy podatku dochodowego, a jedynie pobierałby podatek jako płatnik w przypadku wypłaty „zysku” na rzecz wspólnika / udziałowca.

Pomimo, iż autor nie jest zwolennikiem wskazanego kierunku ewolucji podatku dochodowego od osób prawnych, przyjęte przez ustawodawcę dwie główne zasady dotyczą-

ce ryczałtu od dochodów spółek dają faktyczną możliwość podatnikom CIT nie płacenia jakiegokolwiek podatku dochodowego. W konsekwencji, jeśli uznamy, iż wskazana teza jest słuszna<sup>139</sup> to metodologicznie nie znajduje również uzasadnieniami modelowe przejście ustawodawcy w zakresie ryczałtu na zysk netto w świetle prawa bilansowego. Przecież, analogiczny skutek – rzekomo „prorozwojowy dla przedsiębiorców” - powstałby w przypadku hipotetycznej kalkulacji dochodu podatkowego na zasadach ogólnych (podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych CIT), oraz przedmiotowego, całościowego zwolnienia tego dochodu na poziomie samej spółki, oraz opodatkowanie tego dochodu na poziomie wspólników w przypadku jego dystrybucji. Sama spółka będąca podatnikiem CIT wykonywałaby funkcję płatnika podatku, w zakresie wypłacanego wynagrodzenia / zysku na rzecz osób fizycznych. Takowe wnioskowanie modelowo kierowałoby do wniosku, iż podatek dochodowy od osób prawnych – jako podatek korporacyjny od dochodów spółek, traci modelowo rację bytu, a ustawodawca powinien skupić się tylko na opodatkowaniu dystrybucji zysku osób fizycznych, podczas gdy spółki wykonywałyby tylko lub aż funkcję płatnika. Jednakże, takowe rozumowanie prowadzi do wniosku, który jest zaprzeczeniem celu opodatkowania podmiotów korporacyjnych. Jeśli przyjmiemy, że stosunkowo wąska grupa osób na świecie, posiada znaczącą część globalnego wypracowanego ekonomicznego dochodu (zysku), który to dochód nie jest ekonomicznie konsumowany, to wskazany dochód przetrzymywany w podmiotach korporacyjnych, modelowo nigdy nie będzie opodatkowany.

W konsekwencji, zasada sprawiedliwości społecznej dotycząca modelu opodatkowania w jeszcze mniejszym stopniu będzie realizowana. W przedmiotowym modelu, faktycznemu opodatkowaniu podlegałyby tylko wypłacone dochody na rzecz osób fizycznych, które to dochody – co do zasady – są / byłyby przeznaczana na bieżącą konsumpcję. Znacząca większość globalnych dochodów – akumulowanych w podmiotach korporacyjnych – nigdy nie podlegałaby opodatkowaniu. I tak się dzieje już w chwili obecnej w Polsce tj.: osoby fizyczne mające różne źródła dochodów, uzyskujące dochody w istotnie wyższej wysokości niż potrzeby konsumpcyjne, będące jednocześnie wspólnikami np. w spółkach kapitałowych, mają możliwość, aby bieżące generowane dochody nigdy nie były opodatkowane (niezależnie od jakiegokolwiek działalności „prorozwojowej” / inwestycyjnej). Podsumowując, przedmiotowy model sprowadza się do stwierdzenia: im masz wyższe ekonomiczne dochody tym masz mniejszą efektywną stopę podatkową, a im masz mniejszy dochód tym płacisz wyższe podatki.

<sup>139</sup> Autor jest przeciwny wskazanej tezie.

## Bibliografia

- Dmoch W., Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2022, wyd. 10.
- Dzwonkowski H. (red.), Deklaracje podatkowe z wyjaśnieniami 2022, wyd. 2.
- Henzel J., Jabłoński M., Wołyński M., Uszczelnienie w systemie podatkowym w CIT – najważniejsze regulacje 2021, wyd. 1.
- Hołda A. (red.), Instrukcje księgowe i podatkowe 2021, wyd. 3.
- Hołda A. (red.), Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2021, wyd. 1.
- Hołda A. (red.), Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład 2022, wyd. 1.
- Hołda A. (red.), Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2021.
- Jendraszczyk M., Polski Ład w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane zagadnienia (cz. 1), BISP 2022, Nr 2.
- Jendraszczyk M., Polski Ład w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane zagadnienia (cz. 2), BISP 2022, Nr 3.
- Kowalski R., Estoński CIT w praktyce, LEX/el. 2020.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, wyd. XII, WKP 2021.
- Mariański A., Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz 2022, wyd. 1.
- Modzelewski W. (red), Pyssa J., Lehmann-Ziaja M., Dembiński A., Kurant B., Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2022, wyd. 19.
- Modzelewski W. (red), Słomka M., Bielawny J., Radzikowski K., Safian W., Szymocha M., Wojciechowski M., Zagórski M., Zyśk P., Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2022, wyd. 17.
- Obuchowski S., Sarnowski J., Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 2), BISP 2021, Nr 12.
- Postrzech Ł., Działalność rolnicza i leśna [w:] Estoński CIT. Praktyczny poradnik, Warszawa 2021.
- Redakcja, Wywiad z Janem Sarnowskim, Podsekretarzem Stanu w Ministerstwie Finansów, BISP 2021, Nr 12.
- Sarnowski J., Łożykowski A., Estoński CIT 2.0, czyli drugi krok w kierunku pełnego systemu estońskiego w Polsce, BISP 2021, Nr 9.
- Sarnowski J., Łożykowski A., Estoński CIT w Polsce – fakty i mity, BISP 2020, Nr 8.
- Szczęsny A., Estoński CIT – nowelizacja podatku dochodowego od osób prawnych, BISP 2020, Nr 11.

**Paweł Szymanek**

Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek ul. Za Łąkami 3/77 02-798 Warszawa.  
tel. 601787525 mail: pawelszymanek2@wp.pl  
ORCID: 0000-0002-7590-7016

**Analiza informacji z baz danych utworzonych  
w oparciu o JPK\_VAT oraz KSeF w procesie  
kształtowania zobowiązań podatkowych w podatku  
dochodowym od osób prawnych.**

**Analysis of information from databases created on the  
basis of JPK\_VAT and KSeF in the process of shaping tax  
liabilities in corporate income tax.**

**Streszczenie**

Celem niniejszego opracowania była ocena zmian ustawowych dotyczących prowadzenia przez organy KAS bieżącej analizy danych nadsyłanych przez podatników w podatku dochodowym od osób prawnych. W opracowaniu przedstawiono historię stosowanych metod tej analizy od sprawdzania papierowych deklaracji podatkowych poprzez częściowe zastąpienie ich obowiązkiem wysyłania plików JPK oraz elektroniczną wersją deklaracji VAT-7, aż po ich całkowitą likwidację i wprowadzenie plików JPK\_VAT oraz systemu KSeF.

**słowa kluczowe**

JPK, JPK\_VAT, KSeF, VAT-7, SAF-T.

**keywords**

JPK, JPK\_VAT, KSeF, VAT-7, SAF-T.

**Artykuł. 1.Wstęp.**

W związku z intensyfikacją działań mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego oraz zlikwidowanie luki podatkowej organy KAS podjęły szereg działań o charakterze

organizacyjnym oraz prawnym<sup>140</sup>. Celem analizy jest przedstawienie historii bieżącej analizy informacji podatkowych nadsyłanych przez podatników do organów KAS. System ten ewoluował na przestrzeni lat od papierowych deklaracji podatkowych składanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, poprzez ich likwidację. Następnie wprowadzono obowiązek wysyłania plików JPK oraz elektroniczną wersją deklaracji VAT-7, z których to plików częściowo korzystano przy analizie danych dotyczących podatków dochodowych od osób prawnych. Ostatecznie zlikwidowano wymóg wysyłania deklaracji VAT-7 i wprowadzono w to miejsce pliki JPK\_VAT<sup>141</sup> zastępujące jednocześnie zlikwidowane pliki JPK. Z dniem 1.01.2022 r. wprowadzono KSeF, co skutkowało rozpoczęciem funkcjonowania obydwu modeli Centralnego Rejestru Faktur (CRF) postulowanych w Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT<sup>142</sup>. W opracowaniu przedstawiono wszystkie pozytywne jak i ujemne skutki obecnych regulacji, jak również planów ich zmian. W treści postawiono tezę, zgodnie z którą ewolucja zmian metod analizy danych podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych przeprowadzona została w przypadkowy i nie systemowy sposób, co skutkowało zmniejszeniem bieżącego nadzoru nad podatkiem dochodowym od osób prawnych.

W trakcie analizy zastosowano dogmatyczną metodę badawczą.

## 2. Deklaracje podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych.

Z chwilą wprowadzenia podatku dochodowego od osób prawnych w życie sposób otrzymywania informacji podatkowych przez ówczesne organy podatkowe zorganizowany był w formie przesyłanych tym organom deklaracji podatkowych. W deklaracjach tych podatnik informował o wysokości osiągniętych: przychodów, kosztów uzyskania przychodu, dochodzie lub stracie, a także wysokości zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych. Jednocześnie z chwilą wysłania deklaracji podatkowych podatnik zobowiązany był do dokonania zapłaty na rachunek bankowy organu podatkowego obliczonej zaliczki. Nadzór nad podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych sprawowany przez organy podatkowe polegał na sprawdzaniu otrzymanych deklaracji podatkowych i porównywaniu ich z innymi posiadanymi danymi.

Niestety w tym okresie podstawowym problemem nadzoru organów podatkowych

<sup>140</sup> A. Pałys, Ł. Daniek, *Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK\_VAT może zastąpić deklarację VAT?*, Przegląd Podatkowy 11/2018, s. 35: „Wprowadzając obowiązek w zakresie składania plików JPK w Polsce, MF jednocześnie przedstawił koncepcję zastąpienia deklaracji VAT-7 plikiem JPK\_VAT. Po raz pierwszy taka koncepcja pojawiła się w Zawiadomieniu z 7 lipca 2017 r. po rozpoczęciu konsultacji w zakresie struktury JPK 4 rejestr VAT.”

<sup>141</sup> J. Górska, *Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 4/2017 (88), cz. 1, s. 264: „Wprowadzenie JPK w Polsce było wzorowane na doświadczeniach rozwiązań skutecznie wprowadzonych do systemów prawnych wielu państw UE. Zastosowane określone standardy kontroli podatków powinny być zgodne z wytycznymi OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development). JPK wzorowany jest na wytycznych OECD, oparty jest o aktualną wersję specyfikacji schematu pliku SAF-T w wersji 2.0 opublikowany w 2010 roku (Forum on the Tax Administration).”

<sup>142</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna, art. 5.4.1.

nad podatnikami była znaczna liczba deklaracji podatkowych wysyłanych przez podatników, która doprowadziła do likwidacji obowiązku wysyłania deklaracji podatkowych z dniem 1.01.2007 r. Przed likwidacją deklaracji zaliczkowych w podatkach dochodowych do organów nadsyłano rocznie ponad 42 mln wszystkich deklaracji i zeznań podatkowych. Analiza takiej ilości dokumentów ręcznie była niemożliwa. Skutkiem podjętych decyzji skutkujących likwidacją deklaracji podatkowych w podatku dochodowym os osób prawnych nadzór nad tym podatkiem uległ zmniejszeniu, ponieważ organy nie otrzymywały już informacji podatkowych lecz samą wpłatę na rachunek bankowy nie posiadając istotnych informacji z jakich danych ekonomicznych ta wpłata wynika<sup>143</sup>. Jedynymi metodami uzyskania informacji podatkowych stały się czynności sprawdzające oraz kontrole, które z przyczyn organizacyjnych nie mogły być dokonywane u wszystkich podatników. Konsekwencją tych decyzji był brak nadzoru nad bieżącymi wpłatami zaliczek w podatku dochodowym os osób prawnych. Sam fakt składania rocznych zeznań podatkowych nie kompensował tej luki, ponieważ nie miał wpływu na bieżącą analizę danych podatkowych w trakcie roku.

### **3. Modele Centralnego Rejestru Faktur opracowane w Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT.**

W Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT<sup>144</sup> opracowano dwa modele umożliwiające skuteczniejsze zwalczanie i eliminowanie oszustw podatkowych. Modele te stanowiły postulat wprowadzenia CRF w krajach członkowskich zgodnie z jej zaleceniami. Ostatecznie zaproponowano następujące modele CRF polegające na:

- stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni danych przez wszystkich podatników celem weryfikacji otrzymanych danych przez administrację podatkową<sup>145</sup>.

<sup>143</sup> P. Szymanek, *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Kancelaria Prawna i Podatkowa, Warszawa 2019, s. 57: „W opisywanym okresie administracja podatkowa niejako przyznała się, że w zakresie zwykłego nadzoru nad podatnikami nie panuje nad lawinowo nadsyłanymi deklaracjami. W związku z tym nastąpiła likwidacja obowiązku składania wielu deklaracji w zakresie podatków dochodowych, związanych z zapłatą zaliczek na ten podatek. W efekcie zwykły nadzór podatkowy uległ dalszemu zmniejszeniu, ponieważ po dokonanych zmianach organy podatkowe nie miały nawet możliwości pozyskania informacji o nieprawidłowościach związanych z obliczeniem podatku, otrzymując tylko wpłatę zaliczki na podatek na właściwe konto.”

<sup>144</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna.

<sup>145</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna, s. 23: „Podatnik przekazuje z góry określone dane na temat transakcji w uzgodnionym formacie do prowadzonej przez siebie hurtowni danych VAT, do której dostęp, bezpośrednio lub niemal natychmiast na żądanie, miałyby organ podatkowy. Niektóre państwa członkowskie poszły w tym kierunku i takie rozwiązanie nie stworzyło większych problemów. Model ten nie zapobiega jednak oszustwom wykorzystującym mechanizm „znikającego podatnika”: w przypadku zniknięcia podatnika, znika również jego hurtownia danych VAT. Pozwala jednak na szybsze wykrycie tego rodzaju oszustw.”



- wystawianiu elektronicznych faktur i przesyłaniu ich do centralnej bazy administracji podatkowej celem dalszego sprawdzania i weryfikowania otrzymanych danych oraz jednoczesnego wysyłania faktur przez podatnika swojemu kontrahentowi<sup>146</sup>.

W ramach proponowanych postulatów stwierdzono, że wszystkie faktury powinny być wysyłane w czasie rzeczywistym do CRF, który będzie monitorował samoopodatkowanie w podatku od towarów i usług. W ten sposób organy podatkowe krajów członkowskich będą uzyskiwać informacje w szybki sposób i efektywny<sup>147</sup>. Stworzenie jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzenie obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych lub elektronicznych faktur powinno poprawić nadzór nad podatnikami przez organy podatkowe.

Bezpośrednim celem Zielonej księgi w sprawie przyszłości podatku VAT<sup>148</sup> było uszczelnienie systemu podatkowego pod kątem podatku od towarów i usług. Należy jednak zwrócić uwagę, że stworzenie Centralnego Rejestru Faktur uszczelniłoby również sytuację w podatku dochodowym od osób prawnych, ponieważ CRF umożliwiłoby uzyskiwanie pełnej informacji o wystawionych dokumentach pomiędzy podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Dodatkowy skutek tego rejestru polegałby na uzupełnieniu luki istniejącej od 1.01.2007 r. polegającej na zlikwidowaniu podstawowych form uzyskiwania informacji podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych.

#### 4. Pliki JPK.

Obowiązek wysyłania plików JPK wprowadzono ustawą z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>149</sup>. Początkowo podatnicy zobowiązani byli przysyłać pliki JPK wyłącznie na żądanie organu podatkowego. Obowiązek regularnego ich przekazywania został wprowadzony ustawą z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>150</sup>. W odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorstw ustawa wprowadziła wymóg przekazywania plików JPK od 1.01.2017

<sup>146</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna, s. 23: „Wszystkie faktury wysyłane są w czasie rzeczywistym do centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT. Organ podatkowy byłby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków związanych z rozliczeniem podatku VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B stosowano faktury elektroniczne.”

<sup>147</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna, s. 24: „Z analizy wynika, że wszystkie cztery modele mają pozytywny wskaźnik korzyści/koszty. Wymagane początkowe nakłady inwestycyjne są jednak zróżnicowane i od ich wysokości zależy tempo, w jakim krajowe budżety osiągną korzyści netto. Ponadto skuteczniejszym rozwiązaniem mogłaby być kompilacja różnych modeli.”

<sup>148</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna.

<sup>149</sup> Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 1649 ze zm.), art. 1 ust. 130.

<sup>150</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846 ze zm.), art. 1 ust. 5.

r., natomiast dla mikro przedsiębiorców od 1.01.2018 r.<sup>151</sup> Pliki JPK funkcjonowały niezależnie od deklaracji VAT-7, skutkiem czego podatnicy w tym samym terminie wysyłali pliki JPK oraz deklarację VAT-7<sup>152</sup>.

Pliki JPK stanowiły odzwierciedlenie pierwszego modelu CRF zaprezentowanego w Zielonej księdze w sprawie w przyszłości podatku VAT<sup>153</sup> polegającego na stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni danych przez wszystkich podatników celem weryfikacji otrzymanych danych przez organy KAS.

Niestety z dniem wprowadzenia obowiązku wysyłania plików JPK nie naprawiono sytuacji powstałej po likwidacji deklaracji podatkowych. Pliki JPK zawierały znaczne ilości informacji podatkowych przekazywanych właściwym organom, jednak stworzone zostały z myślą o podatku od towarów i usług. Wszelkie informacje przekazywane w tej formie umożliwiały nadzór nad podatkiem od towarów i usług, a także analizę dokonywanych czynności gospodarczych przez podatnika związanych z tym podatkiem. Dane te jednak nie mogły być bezpośrednio przenoszone dla potrzeb analizy podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ przykładowo wysokość zakupów w podatku od towarów i usług jest pozycją uregulowaną całkowicie odmiennie w porównaniu do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych. Bezpośrednie przenoszenie informacji napływających w formie plików JPK dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych było wręcz niemożliwe. Jednak część otrzymywanych informacji w formie plików JPK wykorzystywana była dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych.

## 5. Pliki JPK\_VAT.

W związku z przyjęciem ustawy nowelizującej przepisy o podatku od towarów i usług, ustawą z dnia 4.07. 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>154</sup>, zlikwidowano deklarację VAT-7 oraz pliki JPK zastępując je nowymi plikami JPK\_VAT. Uzupełnienie regulacji dotyczących nowych plików JPK\_VAT wprowadzono rozpo-

<sup>151</sup> A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie 2017 Tom 18 Zeszyt 7 część 2, s. 88: „Od 1 lipca 2016 roku systematycznie powiększany jest krąg przedsiębiorców i podatników zobowiązanych do comiesięcznego przekazywania pliku JPK (ewidencja zakupu sprzedaży VAT) oraz przekazywania plików JPK na żądanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Zaplanowane jest, że od 1 lipca 2018 wszyscy podatnicy, którzy prowadzą księgowość w formie elektronicznej przekazują podstawę struktury JPK na żądanie organów podatkowych.”, ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846 ze zm.), art. 6.

<sup>152</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 22.05.2019 r., III SA/Wa 18/19: „Brak jest w przepisach ustaw podatkowych podstawy do zwolnienia z miesięcznego doręczania plików JPK, a w zastępstwie dopuszczenie skutecznego doręczania do urzędu skarbowego kopii faktur wpływów i wydatków w formie papierowej i w formie PDF na płycie CD w trybie postępowania podatkowego, gdyż nie dopuszczono w ustawach podatkowych możliwości zmiany formy składania ww. informacji.”

<sup>153</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna.

<sup>154</sup> Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 1520 ze zm.), art. 1 ust. 17.

rzządzeniem Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług<sup>155</sup>. W stosunku do dużych podatników wprowadzono obowiązek składania plików JPK\_VAT z dniem 1.04.2020 r., a dla małych podatników z dniem 1.07.2020 r.

Jednolity Plik Kontrolny (JPK\_VAT) jest krajowym odpowiednikiem SAF-T (Standard Audit File for Tax)<sup>156</sup>. JPK\_VAT jest zbiorem danych tworzonym z systemów informatycznych podatnika. Dane te są bezpośrednio przesyłane organom KAS w jednolitej, elektronicznej formie. JPK\_VAT stanowi elektroniczną wersję ksiąg podatkowych oraz zebranych przez podatnika dowodów księgowych w określonej strukturze logicznej. SAF-T został opracowany przez OECD. Zasadniczym celem JPK\_VAT jest przyspieszenie przekazywania danych wynikających z ksiąg podatkowych, bez potrzeby udostępniania tych ksiąg w papierowej formie organom KAS<sup>157</sup>, dzięki czemu organy te mogą przeprowadzać czynności sprawdzające oraz kontrole u podatników wytypowanych do kontroli. Łatwy dostęp do informacji podatkowych regularnie napływających w miesięcznych okresach do organów KAS, pozwala na sprawne ustalenie wszelkich nieprawidłowości rachunkowych oraz automatyczne potwierdzenie dokonanych rozliczeń. Obowiązkowe przekazywanie informacji podatkowych w formie plików JPK\_VAT ma na celu przeciwdziałanie próbom unikania opodatkowania<sup>158</sup>. Przesyłane pliki JPK\_VAT mają postać plików xml.

Plik JPK\_VAT podobnie jak plik JPK stanowił odzwierciedlenie pierwszego modelu CRF zaprezentowanego w Zielonej księdze w sprawie w przyszłości podatku VAT<sup>159</sup> polegającego na stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, opartej o dane wynikające z obowiązkowego przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni przez wszystkich podatników celem weryfikacji otrzymanych danych przez organy KAS.

Niestety podobnie jak w przypadku plików JPK wprowadzając pliki JPK\_VAT nie naprawiono sytuacji powstałej po likwidacji deklaracji podatkowych. Pliki JPK\_VAT zawierają znaczne ilości informacji podatkowych przekazywanych organom KAS, jednak stworzono je dla potrzeb podatku od towarów i usług. Ponownie dane otrzymywane w tej formie nie

<sup>155</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r., poz. 1988).

<sup>156</sup> [https://pl.wikipedia.org/wiki/Jednolity\\_plik\\_kontrolny](https://pl.wikipedia.org/wiki/Jednolity_plik_kontrolny) (dostęp: 3.05.2020 r.).

<sup>157</sup> A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie 2017 Tom 18 Zeszyt 7 część 2, s. 86: „Koncepcja JPK została opracowana przez OECD od w 2005 r. Jednym z celów tej organizacji jest uszczelnianie systemu podatkowego w krajach rozwiniętych i prowadzenie działalności zmierzających do zwiększenia efektywności kontroli podatkowych. Organizacja zalecała stworzenie eksportowania danych w ustandaryzowanym w formacie, elektronicznego składania deklaracji oraz tworzenia dokumentacji która pozwoli użytkownikom systemów informatycznych generować odpowiednie zestawienia.”

<sup>158</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 10.01.2020 r., I SA/Wr 829/19: „Z ustaleń kontroli wynika, że zachodzą istotne różnice pomiędzy danymi deklarowanymi w plikach JPK, a danymi wykazywanymi w plikach JPK przykazywanymi przez jej kontrahentów. Ponadto w odniesieniu do części transakcji nabyć wskazanych w plikach JPK brak jest odpowiadających im danych odnośnie sprzedaży zadeklarowanych przez dostawców.”

<sup>159</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna.

mogą być bezpośrednio stosowane do analizy dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ przekazywane za ich pośrednictwem informacje odnoszą się bezpośrednio tylko do podatku od towarów i usług i są odmiennie uregulowane dla potrzeb podatku dochodowym od osób prawnych. Analogicznie jednak jak w przypadku plików JPK część otrzymywanych informacji w formie plików JPK\_VAT jest wykorzystywana dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych.

## 6. KSeF.

Z dniem 1.01.2022 r. rozpoczęły obowiązywać przepisy dotyczące Krajowego Rejestru faktur (KSeF) będącego odpowiednikiem drugiego modelu CRF zaproponowanego w Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT<sup>160</sup>. Model ten zakłada wystawianie elektronicznych faktur i przesyłaniu ich do centralnej bazy celem dalszego sprawdzania i weryfikowania otrzymanych danych oraz jednoczesnego wysyłania faktur przez podatnika swojemu kontrahentowi<sup>161</sup>. Obowiązujące przepisy wprowadziły faktury elektroniczne zwane fakturami ustrukturyzowanymi. Faktury ustrukturyzowane są wystawiane i przekazywane przez podatników za pośrednictwem KSeF. Faktury te obecnie funkcjonują niezależnie w obrocie gospodarczym obok dotychczasowych faktur papierowych, dlatego obecnie w naszym kraju KSeF funkcjonuje niezależnie od JPK\_VAT. Skutkiem tego obecnie w naszym kraju występują obydwa modele CRF zaproponowane w Zielonej księdze.

Docelowo KSeF ma być systemem służącym do osiągnięcia:

- uwierzytelniania oraz weryfikacji posiadanych przez podatnika ustrukturyzowanych faktur,
- otrzymywania ustrukturyzowanych faktur,
- stworzenia bazy danych celem przechowywania faktur ustrukturyzowanych w KSeF przez 10 lat,
- nadawania fakturom numerów identyfikacyjnych,
- ujednoclenia faktur ustrukturyzowanych,
- analizy i kontroli ustrukturyzowanych faktur.

Co najważniejsze system ten nie będzie tylko miejscem wystawiania, przesyłanie i przechowywania faktur zgodnych z ustalonym wzorem, lecz będzie także służył do analizy i kontroli prawidłowości danych z faktur ustrukturyzowanych.

<sup>160</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna.

<sup>161</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna, s. 23: „Wszystkie faktury wysyłane są w czasie rzeczywistym do centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT. Organy podatkowe byłyby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków związanych z rozliczeniem podatku VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B stosowano faktury elektroniczne.”

Niestety podobnie jak w przypadku JPK oraz JPK\_VAT analiza wystawionych faktur, a także przetrzymywanie ich we wspólnej bazie tylko pośrednio wpływają na zwiększenie nadzoru nad podatkiem dochodowym od osób prawnych. Z samego faktu przetrzymywania wystawionych faktur ustrukturyzowanych nie wynika aktualna sytuacja gospodarcza podatnika, jak również prawidłowość obliczonego i wpłaconego podatku na konta bankowe organów KAS. KSeF niestety nie jest systemem umożliwiającym sprawowanie bieżącego nadzoru podatników podatku dochodowego od osób prawnych w trakcie roku podatkowego

Docelowo zgodnie z planami ustandaryzowane faktury będą wysyłane poprzez platformę e-Urząd Skarbowy. Obecnie podatnicy mają korzystać z KSeF wyłącznie dobrowolnie. Zgodnie z dalszymi planami obowiązek wysyłania faktur ustandaryzowanych będzie dotyczył podatników osiągających znaczne obroty, celem ostatecznego objęcia tym obowiązkiem wszystkich podatników. Plan wprowadzenia powszechnego CRF jest więc odległy i wieloetapowy. Dopiero za kilka lat powstanie baza danych ze wszystkimi wystawionymi fakturami ustandaryzowanymi<sup>162</sup>.

W przyszłości, po całkowitym stworzeniu KSeF, organy KAS otrzymają dostęp do wszystkich faktur w czasie rzeczywistym. Uproszczony zostanie system czynności sprawdzających oraz kontrolnych, co skutkować będzie zmniejszeniem liczby tych kontroli oraz większą ich skutecznością. Dodatkowo z chwilą ostatecznego wprowadzenia w życie KSeF otrzymującego informacje o wszystkich wystawionych fakturach przez wszystkich podatników przestanie istnieć potrzeba niezależnego funkcjonowania obowiązkowego wysyłania plików JPK\_VAT. Brak jest jakiegokolwiek potrzeby funkcjonowania obydwu modeli CRF zaprezentowanych w Zielonej księdze w sprawie przyszłości w podatku VAT<sup>163</sup> jednocześnie w naszym kraju. Celem Zielonej księgi było umożliwienie wyboru docelowego kształtu CRF w każdym kraju członkowskim UE, a nie wprowadzanie przez te kraje jednocześnie obydwu modeli powielających swoje zadania.

## 7. Podsumowanie.

Analizując ostatnie 30 lat funkcjonowania polskiej administracji podatkowej wskazać należy bardzo wyraźny postęp w zakresie informatyzacji<sup>164</sup>. Niestety, wraz z jej rozwojem

<sup>162</sup> A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, Przedsiębiorczość i Zarządzanie 2017 Tom 18 Zeszyt 7 część 2., s. 93.

<sup>163</sup> Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna.

<sup>164</sup> A. Pałys, Ł. Danielek, *Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK\_VAT może zastąpić deklarację VAT?*, s. 40: „Digitalizacja środowiska podatkowego w Polsce jest już trwającym procesem. Należy spodziewać się, że w najbliższym czasie MF przedstawi kolejne propozycje mające na celu istotne zwiększenie kontroli nad rozliczeniami podatkowymi przy jednoczesnym zmniejszeniu obciążeń administracyjnych. Swego rodzaju mapą drogową tych rozwiązań są dokumenty przygotowane przez OECD wskazujące na obszary możliwej automatyzacji.”.

nie następował regularny wzrost poziomu nadzoru organów nad podatnikami. Po likwidacji obowiązku składania papierowych deklaracji podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych nie wprowadzono w ich miejsce żadnego innego środka mającego na celu pozyskanie bieżących informacji o podatnikach. Spowodowało to długotrwały okres zmniejszenia nadzoru nad nimi. Wprowadzona reforma miała niesystemowy charakter, ponieważ jednocześnie w tym samym czasie utrzymano obowiązek składania papierowych deklaracji VAT-7. Dopiero z chwilą wprowadzenia plików JPK oraz JPK\_VAT częściowo naprawiono powstały problem, ponieważ organy KAS znów na bieżąco zaczęły otrzymywać część danych związanych z podatkiem dochodowym od osób prawnych. Docelowo zamiast likwidować deklaracje w podatku dochodowym od osób prawnych należało rozwijać je poprzez wprowadzanie obowiązku zamieszczania tam kolejnych informacji, po to by z chwilą wprowadzenia plików JPK\_VAT wprowadzić jednocześnie obowiązek wysyłania plików JPK\_CIT oraz JPK\_PIT, ewentualnie JPK\_TAX zawierających informacje dotyczące zarówno podatku od towarów i usług, jak również obydwu podatków dochodowych. Przy tak reformowanym systemie zapewniono by bieżący nadzór nad podatnikami podatków dochodowych, w tym podatku dochodowego od osób prawnych. Ostatecznie w przyszłości po wprowadzeniu obowiązkowego wysyłania ustandaryzowanych faktur przez wszystkich podatników do KSeF organy KAS będą otrzymywać znaczną porcję informacji o zobowiązaniach podatkowych w tym o podatku dochodowym od osób prawnych. Data wprowadzenia obowiązkowego wysyłania faktur ustandaryzowanych jednak nie jest znana. Tym samym potwierdzono postawioną na wstępie tezę, zgodnie z którą ewolucja zmian metod analizy danych podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych przeprowadzona została w przypadkowy i nie systemowy sposób, co skutkowało zmniejszeniem bieżącego nadzoru nad podatkiem dochodowym os osób prawnych.

## **Dofinansowanie**

niniejsza praca nie była w żaden sposób dofinansowana

## **Bibliografia załącznikowa:**

- Biernacki K., „Krajowa Administracja Skarbowa 2018”, Infor Biznes, Warszawa 2018.
- Bielecki L., Gorgol A., „Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz”, C.H. Beck, Warszawa 2018.
- Bitner M., Chojna-Duch E., Chowaniec J., Grzybowski M., Karwat P., Kornberger-Sokołowska E., Lachowicz M., Litwińczuk H., Modzelewski W., Radzikowski K., Ślifirczyk M., Supera-Markowska M., Tetlak K., Waluga M., „Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe”, Wolter Kluwer, Warszawa 2017.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., „Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., „Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., „Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Chojna-Duch E., „Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego”, LexisNexis, Warszawa 2012.

Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., „Centralny rejestr faktur i zmiany w przepisach karnych i karnych skarbowych jako sposoby ograniczona zjawiska pustych faktur”, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2019, nr 513, s. 88-98.

Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., „Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej”, Przedsiębiorczość i Zarządzanie 2017, nr 18/7/III, s. 81-100.

Dowgier R., Etel L. Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Treszner K., „Ordynacja podatkowa. Komentarz”, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

Drewniak Z., Majewski P., Płókarz R., Tokarski A., „Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków”, Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń 2016.

Fornalik J., Ziętek J., „Rewolucja technologiczna w podatkach”, Krytyka Prawa 2019, nr 2 tom 11, s. 62-74.

Gajewski D., „Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce”, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.

Gomułowicz A., Mączyński D., „Podatki i prawo podatkowe”, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

Górska J., „Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw”, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2017, nr 4 (88), s. 263-271.

Grzanka P., Sidelnik M., „Jednolity Plik Kontrolny. Obowiązki e-raportowania danych podatkowych w 2018 roku”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Jendraszczyk M., „Likwidacja VAT-7 i VAT-7K oraz wprowadzenie nowej rozbudowanej wersji JPK\_VAT – skutki dla podatników”, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2020, nr 2 (282), s. 19-22.

Krawczak M., Zalewski D., „Kontrola podatkowa działalności gospodarczej”, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.

Litwińczuk H., „Prawo podatkowe przedsiębiorców”, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

Melezini A., Teszner K., „Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Modzelewski W., „Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2019.

Modzelewski W., „Myśli chore 2019-2020”, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2019.

Oleśniewicz J., „JPK - wstęp do cyfryzacji rachunkowości i rewizji finansowej”, Rachunkowość, nr 8/2017, s. 17-22.

Pałys A., Daniek Ł., „Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK\_VAT może zastąpić deklarację VAT?”, Przegląd Podatkowy 2018, nr 11, s. 35-40.

Różycki K., „Kontrola celno-skarbowa. Komentarz. Wzory, zestawienia i procedury kontrolne”, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

Schneider K., Schneider K., „Zagrożenia w funkcjonowaniu jednolitego pliku kontrolnego”, Ekonomiczne Problemy Usług, nr 2/2018, s. 323-330.

Smoleń P., Wójtowicz W., „Prawo podatkowe”, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.

Szymanek P., „Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)”, Kancelaria Prawa i Podatkowa, Warszawa 2019.

Wójtowicz W., „Zarys finansów publicznych i prawa finansowego”, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.

Wolański R., „System podatkowy. Zarys wykładu”, Wolters Kluwer, Warszawa 2020

Voss G., „Jednolity Plik Kontrolny - koszty i korzyści cyfryzacji”, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 4/2017 (88), cz. 2, s.185-195.

### **Akty prawne:**

Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r., poz. 1988),



---

Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 1649 ze zm.),

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 846 ze zm.),

Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 1520 ze zm.),

„Zielona księga” w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM (2010) 695 wersja ostateczna.

## **Summary**

The aim of this study was to assess the statutory changes regarding the ongoing analysis of data sent by taxpayers in the corporate income tax by KAS bodies. The study presents the history of the methods of this analysis, from checking paper tax declarations, partially replacing them with the obligation to send JPK files and the electronic version of VAT-7 declarations, to their complete elimination and introduction of JPK\_VAT files and the KSeF system.

## **Bartosz Gryziak**

doktorant w Katedrze Prawa Finansowego WPiA UW, Master Universitario

in Diritto Italiano, ORCID 0000-0002-5519-1161

# **Krytyczna analiza regulacji z zakresu cen transferowych na przykładzie prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ang. *Accurate Delineation of Transaction, ADT*)**

Ustawodawca podatkowy wprowadza szereg rozwiązań mających prowadzić do prawidłowego odwzorowania zdolności płatniczej, co z jednej perspektywy ma zapewnić sprawiedliwość podatkową w aspekcie równości opodatkowania, zaś z drugiej – uszczelnić system podatkowy. Wprowadzane rozwiązania wymagają jednak przeprowadzania skomplikowanych analiz, które mogą prowadzić do niejednoznacznych rezultatów – przykładem takiego rozwiązania jest mechanizm prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ADT). Pojawia się zatem pytanie, czy rozwiązania takie odpowiadają zakreślonemu w Konstytucji standardowi szczegółowości prawa podatkowego, który ma chronić podmioty podatkowe przed samowolą podatkową (koncepcja podatkowego stanu faktycznego).

## **1. Istota problemu**

Daniny publiczne stanowią, zaraz po prawie karnym, najdonioślejszą postać władczego wtargnięcia w sferę praw jednostki – ich realizacja z perspektywy interesariuszy prowadzi do przymusowego uszczuplenia majątkowego (o skomplikowanej i niejednoznacznej odpłatności)<sup>165</sup>. Z tego powodu określony związek publicznoprawny, wykonując przysługujące mu władztwo podatkowe, tj. w szczególności nakładając daniny, związany jest szeregiem zasad konstytucyjnych, odnoszących się zarówno co do treści, jaki i formy stanowiących regulacji. Związek ten, ustanawiając przepisy podatkowe, posiada więc swobodę, lecz nie całkowitą dowolność – co ma chronić interesariuszy przed tzw. samowolą podatkową.

Jednym z konstytucyjnych wyznaczników treści przepisów podatkowych jest postulat materialnej sprawiedliwości podatkowej, który realizować ma się w zasadzie zdolności płatniczej: ciężar podatkowy dostosowany ma być do ekonomicznej zdolności danego podmiotu do jego poniesienia, przy czym podmioty wykazujące taką samą zdolność

<sup>165</sup> Zob. szerzej: B. Gryziak, *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawnoporównawcza*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 5/2021.

płatniczą, powinny ponosić taki sam ciężar podatkowy (nie wyklucza to progresji podatku – zróżnicowanie ciężaru podatkowego dotyczy bowiem podmiotów o różnej zdolności płatniczej; niemniej, zapewniona jest równość opodatkowania między podmiotami o takiej samej zdolności płatniczej). Przedmiotem podatku powinien zatem być określony przejaw zdolności płatniczej, zaś konstrukcja podatku zmierzać do adekwatnego odwzorowania tej zdolności<sup>166</sup>.

Owa ekonomiczna zdolność do poniesienia ciężaru podatkowego, co do zasady, wywodzona jest ze zdarzeń gospodarczych, które przybierają postać prawną zgodną z wolą uczestniczących w nich stron (np. zasada autonomii woli w prawie cywilnym)<sup>167</sup>. Z jednej strony, podatnicy mają prawo do optymalizacji podatkowej, czyli wybierania takich rozwiązań, które wiążą się z najmniejszym ciężarem podatkowym (innymi słowy nie mają obowiązku wybierać akurat tych rozwiązań, które wiążą się z maksymalizacją ciężaru podatkowego). Z drugiej zaś, swoboda ta musi mieć swoje granice – w przeciwnym wypadku mogłoby dojść (i dochodzi) do uszczuplenia podatkowego, a jednocześnie do naruszenia wspomnianej zasady sprawiedliwości podatkowej w aspekcie równości opodatkowania. W konsekwencji postuluje się zasadę prymatu treści nad formą (ang. *substance over form*), która stanowi, iż w razie rozdzwiewu między formą prawną, a treścią ekonomiczną, skutki prawne należy wywodzić z treści ekonomicznej, a nie formy prawnej.

Powyższa zasada prowadzi do implementowania w prawie podatkowym szeregu rozwiązań mających uszczelniać podatki, tj. uniemożliwiać agresywną optymalizację podatkową prowadzącą do manipulowania postacią zdarzeń gospodarczych w taki sposób, który prowadzi do zafałszowania zdolności płatniczej, a w konsekwencji to zafałszowania kształtu obowiązku podatkowego i uszczuplenia podatkowego (unikanie opodatkowania, ang. *tax avoidance*). Jednym z takich rozwiązań są regulacje z zakresu cen transferowych dotyczących transakcji między podmiotami powiązаныmi, dla których – w myśl wytycznych OECD – punktem wyjścia jest prawidłowe ustalenie treści zdarzenia gospodarczego (ang. *accurate delineation of a transaction, ADT*). Umożliwia to następnie porównanie, czy dana transakcja między podmiotami powiązаныmi została dokonana na warunkach rynkowych, a w konsekwencji nie doszło do erozji podstawy opodatkowania i przesunięcia dochodu, co z kolei uzasadniałoby odpowiednie skorygowanie podstawy opodatkowania celem ochrony zagrożonej zasady sprawiedliwości opodatkowania.

Przedmiotem niniejszej analizy jest problem, czy koncepcja ta jest zgodna z wiążącymi wykonujący władztwo podatkowe związek publicznoprawny zasadami konstytucyjnymi. Istotne w tej kwestii ograniczenia dotyczą formy wykonywania władztwa podatkowego – ochrona praw podatników wymaga, aby przepisy podatkowe były odpowiednio szczegó-

<sup>166</sup> Zob. F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino 2018.

<sup>167</sup> W niniejszej pracy pominięto aspekt cywilistycznego lub autonomicznego rozumienia pojęć prawnych w prawie podatkowym – zagadnienie to nie prezentuje się jednolicie w poszczególnych jurysdykcjach.

łowe (w myśl art. 217 Konstytucji RP), co chronić ma przed wspomnianą samowolą podatkową. W tym kontekście rozwijana jest koncepcja podatkowego stanu faktycznego, który z właściwą precyzją określać ma zarówno aspekt kwalifikacyjny, tj. w jakich sytuacjach (zdarzenie podatkowe), jak i kwantyfikacyjny, tj. w jakiej wysokości (wymiar podatku), powstaje przymusowe świadczenie pieniężne – zobowiązanie podatkowe<sup>168</sup>. Podkreślić należy, iż w panujących współcześnie warunkach skarbowości masowej, w których to podmioty podatkowe samodzielnie rozliczają podatek, precyzyjne określenie ciążących na nich obowiązków ma kluczowe znaczenie – nie tylko dla realizacji tych obowiązków, ale także dla poczucia sprawiedliwości podatkowej, które warunkuje morale podatkowe interesariuszy, na którym w dużej mierze opiera się skuteczność systemu podatkowego<sup>169</sup>.

Czy koncepcja ADT jest do pogodzenia z przedstawionym standardem? Celem odpowiedzi na ten problem w pierwszej kolejności przedstawiona zostanie koncepcja ADT wyłożona w wytycznych OECD w sprawie cen transferowych (choć nie jest to bezpośrednie źródło prawa, to wyrażone w nim koncepcje są implementowane w prawie krajowym<sup>170</sup>), następnie koncepcja ta zostanie przeanalizowana w ramach studium konkretnego uproszczonego przypadku (co wzmocni adekwatność oceny, na ile jednoznaczne wyniki dostarcza ADT) – w ten sposób przedstawiony zostanie materiał do oceny pod kątem zgodności z konstytucyjnym standardem szczegółowości prawa podatkowego.

## 2. ADR a regulacja cen transferowych

### 2.1. Koncepcja cen transferowych

**Zaczynając od kontekstu społeczno-gospodarczego, wskazać należy, iż w relacjach między podmiotami niepowiązаныmi zastosowanie ma, co do zasady, niezależny mechanizm rynkowy, a więc relacje te (wraz z ich rezultatami finansowymi) dyktowane są przede wszystkim przez mechanizm popytu-podaży. W odniesieniu do podmiotów powiązanych ten mechanizm może (co nie oznacza, że automatycznie musi) zostać w mniejszym lub w większym stopniu zakłócony. Zapewnienie autonomii poszczególnych podmiotów wchodzących w skład grupy wspiera mechanizm rynkowy w relacjach między poszczególnymi jej członkami, natomiast czynniki podatkowe (osiągnięcie korzyści podatkowej), jak i niepodatkowe (jak wymogi regulacyjne, polityka grupy w kwestiach finansowych lub właścicielskich) mogą powodować zaburzenie tego mechanizmu. Jak widać, czynniki wpływające na dane**

<sup>168</sup> Zob. pkt 4.1. poniżej.

<sup>169</sup> M. Halla, *Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link*, „The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy” 2012, t. 12, nr 1. M. Niesiołbódzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.

<sup>170</sup> Obok regulacji z zakresu cen transferowych (w CIT: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800, rozdział 1a) należy zwrócić uwagę na rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1444 ze zm.), które powtarza niektóre fragmenty wytycznych.

## **zdarzenie gospodarcze mogą być wielorakie i tylko niektóre z nich dotyczą płaszczyzny podatkowej<sup>171</sup>.**

Funkcją regulacji z zakresu cen transferowych jest ochrona władztwa podatkowego (i należnych w ramach jego wykonywania dochodów podatkowych) danego związku publicznoprawnego przed sztucznymi (tj. odbiegającymi od warunków rynkowych) transakcjami między podmiotami powiązаныmi, które manipulując wysokością kosztów uzyskania przychodu u jednego z tych podmiotów oraz wysokością przychodu u drugiego, prowadzą do przesunięcia dochodów między tymi podmiotami i w konsekwencji do zafałszowania podstawy opodatkowania w danej jurysdykcji. Jest to zjawisko szczególnie szkodliwe w odniesieniu do transakcji transgranicznych, stanowiąc jedno z narzędzi optymalizacji podatkowej w postaci uzasadnionego wyłącznie korzyścią podatkową wybierania przez podmioty podatkowe jurysdykcji oferujących szczególnie korzystne zasady opodatkowania.

Istota mechanizmu cen transferowych przewiduje, iż określony krąg podmiotów (wynikający z przyjętej w danej jurysdykcji definicji podmiotów powiązanych) objęty zostaje obowiązkiem ustalania cen transakcyjnych (tj. wszelkich rezultatów finansowych warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań) na warunkach rynkowych (tj. takich, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, ang. *arm's length principle*, *APL*). Jedynym elementem polityki regulacyjnej, który pozostawiony jest w gestii prawodawcy krajowego jest określenie perymetru podmiotów objętych tym obowiązkiem – przy czym więcej, wcale nie znaczy lepiej: administracja skarbową musi wziąć pod uwagę własne zasoby, jakie może przeznaczyć na kontrolę cen transferowych stosowanych przez podmioty powiązane, a następnie określić swoje priorytety. Zbyt szerokie określenie zakresu podmiotowego regulacji z zakresu cen transferowych może okazać się przeciwskuteczne.

Podmioty objęte tą regulacją, co do zasady, obowiązane są sporządzić odpowiedni materiał dowodowy potwierdzający, że stosowane między nimi ceny transakcyjne odpowiadają warunkom rynkowym (mowa o dokumentacji cen transferowych, zarówno lokalnej, jak i grupowej). Mechanizmem ułatwiającym realizację tego obowiązku jest możliwość wcześniejszego ustalenia z organami podatkowymi właściwej w danym przypadku metodologii ustalania cen transferowych w ramach uprzednich porozumień cenowych (ang. *advance pricing agreement*, *APA*).

Sankcją bezpośrednią za naruszenie obowiązku ustalania cen transferowych na warunkach rynkowych jest albo pominięcie danej transakcji kontrolowanej (a więc dającego się zidentyfikować zdarzenia gospodarczego, którego warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań) albo podstawienie w jej miejsce dla celów rozliczenia podatku tzw. transakcji właściwej, czyli takiej, jaką przeprowadziłyby w danych okolicznościach

<sup>171</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

między sobą podmioty niepowiązane – dopiero z tak zmodyfikowanego zdarzenia podatkowego (w założeniu odpowiadającego treści ekonomicznej) wywiedzione zostaną skutki prawnopodatkowe. W istocie regulacja z zakresu cen transferowych przewiduje uprawnienie organów podatkowych do dokonania odpowiedniej korekty wysokości zobowiązania podatkowego (ang. tax adjustment) w razie naruszenia zasady warunków rynkowych.

Obok powyższej sankcji bezpośredniej (o charakterze restytucyjnym) wskazać należy na sankcje o charakterze pośrednim (represyjnym) – stosowanym zarówno w reżimie prawnopodatkowym (dodatkowe zobowiązanie podatkowe)<sup>172</sup>, jak i karnym skarbowym (kary grzywny)<sup>173</sup>. Tego typu sankcje stanowią już jednak specyfikę regulacji z zakresu cen transferowych w danej jurysdykcji.

Jako przykład alternatywnego rozwiązania problemu, który rozwiązywać ma regulacja z zakresu cen transferowych, wskazuje się globalny podział dochodu w oparciu o określoną formułę (ang. global formula apportionment). Mechanizm ten przewidywałby, że określony krąg podmiotów należących do międzynarodowych grup kapitałowych ustala swoje dochody globalnie, a następnie dzielone są one pomiędzy poszczególnych członków grupy zgodnie z uprzednio ustaloną powszechną formułą (np. odwołującą się do kosztów, aktywów, wynagrodzeń, czy wartości sprzedaży). Wskazuje się na trudności w ustaleniu wysokości dochodów w poszczególnych jurysdykcjach, a także na wątpliwą adekwatność powszechnie obowiązującej formuły, w oparciu o którą miałby następować podział dochodów<sup>174</sup>. W konsekwencji, należy się spodziewać, że model cen transferowych w dającej się przewidzieć przyszłości pozostanie powszechnie stosowanym standardem (zob. np. art. 9 MK OECD). Co więcej obserwuje się jego rosnące znaczenie<sup>175</sup>.

## 2.2. Miejsce ADT w regulacji cen transferowych

**Przedstawiony powyżej skrót mechanizmu cen transferowych pokazuje, że kluczowa kwestia dotyczy porównania warunków transakcji zawieranych między podmiotami powiązаныmi i warunków, jakie są stosowane w odpowiadających im transakcjach w relacjach między podmiotami niepowiązаныmi (ang. comparability analysis)<sup>176</sup>. Wykryte w ten sposób rozbieżności stanowią przesłankę wprowadzenia odpowiednich korekt podatku.**

Zgodnie z wytycznymi OECD w przedmiocie cen transferowych zastosowanie regulacji z zakresu cen transferowych wymaga w kilku kroków, których schemat przedstawia się

<sup>172</sup> Np. ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”), art. 58a.

<sup>173</sup> Np. ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.), art. 56c.

<sup>174</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 34-48.

<sup>175</sup> A. Błażejewska-Gaczyńska, *a wycena transakcji między podmiotami powiązаныmi – konflikt perspektywy globalnej i lokalnej w ocenie wartości dodanej* [w:] *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. D. J. Gajewski, Warszawa 2019, s. 57.

<sup>176</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 39.

następująco<sup>177</sup>:

1) ADT, tj. prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego zachodzącego między podmiotami powiązаныmi (transakcji kontrolowanej – ang. controlled transaction) uwzględniając powiązania finansowe i gospodarcze między danymi podmiotami, warunki transakcji oraz gospodarczo istotne jej okoliczności;

2) testu porównawczego, tj. weryfikacji, czy podmioty niepowiązane w danych okolicznościach gospodarczych, decydując się na transakcję danego typu, określiłyby takie same warunki (ang. comparable uncontrolled transaction), czy też powinny zdecydować się na alternatywne rozwiązanie (w przypadku, gdyby zachodziły różnice między warunkami i istotnymi gospodarczo okolicznościami między transakcją kontrolowaną, a niekontrolowaną, należy uwzględnić konieczne korekty celem zapewnienia porównywalności) – porównanie to powinno mieć miejsce z wykorzystaniem najbardziej adekwatnej metody w danym przypadku,

3) w braku porównywalnej transakcji między podmiotami niepowiązаныmi (co samo w sobie jeszcze nie świadczy, że doszło do naruszenia zasady warunków rynkowych – istota działalności gospodarczej podmiotów powiązanych może powodować, iż przeprowadzają one swoiste transakcje), ocenę uzasadnienia gospodarczego transakcji kontrolowanej,

4) w braku transakcji porównywalnej oraz w braku uzasadnienia gospodarczego – pominięcia transakcji kontrolowanej (ang. non-recognition) lub podstawienia dla celów rozliczenia podatku transakcji właściwej (ang. recharacterization).

Prawidłowe przeprowadzenie ADT wymaga zgromadzenia i zinterpretowania szerokiego zakresu danych odnoszących się zarówno do sektora gospodarki, w którym funkcjonują podmioty powiązane (mowa o przekrojowej wiedzy na temat funkcjonowania danego sektora gospodarki oraz o czynnikach determinujących wynik gospodarczy podmiotów działających w tym sektorze), jak samych podmiotów powiązanych (np. konieczne jest prawidłowe zrozumienie przyjętego modelu biznesowego). Bynajmniej nie wyczerpuje to kwestii problemów, jakie wiążą się z informacjami koniecznymi do prawidłowego zastosowania regulacji z zakresu cen transferowych. Bowiem kolejny krok analizy – analiza porównawcza – wymaga uwzględnienia informacji, które mogą być dostępne, lecz pozostają niekompletne albo trudne do zinterpretowania, bądź też pozostają niedostępne ze względu na trudności z pozyskaniem lub tajemnicę przedsiębiorstwa<sup>178</sup>.

Prawidłowe przeprowadzenie ADT, a więc ustalenie, jaka faktycznie transakcja została dokonana między podmiotami powiązаныmi, oraz jakie są jej warunki i gospodarczo istotne okoliczności, stanowi zatem warunek sine qua non prawidłowego zastosowania regulacji z zakresu cen transferowych. Jeżeli analiza porównawcza stanowi kwestię główną w stosowaniu regulacji z zakresu cen transferowych, to ADT stanowi kwestię wstępną, zaś

<sup>177</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, passim.

<sup>178</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 39.

ewentualne pominięcie transakcji kontrolowanej lub podstawienie transakcji właściwej – kwestię wtórną. Analizę tę pierwotnie musi przeprowadzić podmiot weryfikujący, czy w relacjach z podmiotami powiązаныmi stosuje warunki rynkowe. Analizę tę wtórnie przeprowadzić musi organ weryfikujący, czy podmiot podatkowy wypełnił obowiązek ustalania cen transferowych na warunkach rynkowych.

### 2.3. Przeprowadzenie ADT

**Przeprowadzenie ADT wymaga analizy szeregu czynników, przy czym to jaką wagę w kontekście ustalenia istotnych cech gospodarczych należy przypisać każdemu z nich, należy dostosować do okoliczności danego przypadku. Należy ocenić powiązania gospodarcze i finansowe między danymi podmiotami, warunki transakcji oraz gospodarczo istotne okoliczności – dwie ostatnie cechy, nazywane są też czynnikami porównawczymi, gdyż to od nich zależy także prawidłowy dobór próby badawczej w postaci porównywalnych transakcji między podmiotami niepowiązanymi<sup>179</sup>. Co więcej, także metodę dla analizy porównawczej również należy dostosować do okoliczności danego przypadku.**

Pierwszym czynnikiem wymagającym analizy są warunki umowne transakcji. O transakcji mówić należy w każdym przypadku, kiedy dochodzi do przeniesienia jakiejś wartości między danymi podmiotami. Transakcja taka może być sformalizowana, tj. towarzyszą jej umowy i ewentualna korespondencja między stronami. W takim przypadku ustalenie warunków umowy nie ogranicza się jednak do analizy formalnej – konieczne jest bowiem ustalenie, czy wyłaniający się z dokumentów obraz warunków transakcji odpowiada faktycznemu zachowaniu stron transakcji. Jeżeli natomiast transakcja nie jest sformalizowana (tj. brak jakiegokolwiek dokumentacji) jedynym materiałem dowodowym, na podstawie którego wnioskować można o warunkach umowy, jest zachowanie stron<sup>180</sup>.

Drugim czynnikiem jest analiza funkcjonalna zadań, aktywów i ryzyk (ang. *function, asset, risk, FAR*), jakie przypisane są poszczególnym podmiotom powiązanym w ramach przeprowadzanej transakcji, przy czym analiza obejmuje jedynie te zadania, aktywa i ryzyka, które mają znaczenie dla wypracowania zysku. Analiza ta obejmuje nie tylko aspekt ilościowy, lecz także jakościowy – odróżniać należy zatem zadania rutynowe (pomocnicze) od zadań kluczowych (podstawowych), mających strategiczne znaczenie dla dochodowości danego przedsięwzięcia. Konieczne jest zatem ustalenie modelu łańcucha dostaw, oraz faktycznej roli (działań, odpowiedzialności, zdolności) poszczególnych podmiotów będących stronami danej transakcji kontrolowanej w tym modelu. Znaczenie tej analizy jest takie, że wynagrodzenie powinno odpowiadać faktycznie realizowanym przez dany pod-

<sup>179</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 39-42.

<sup>180</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 42-46.



miot zadaniom, z uwzględnieniem aktywów, które wymagają wykorzystywania lub dostarczenia, a także przyjętych na siebie przez dany podmiot ryzyk. Kluczowym elementem jest ryzyko – wskazuje się, że ryzyko jest nierozzerwalnie związane z realizowanymi zadaniami, i to ryzyko generuje zyski. W związku z tym, prawidłowa alokacja ryzyk (z uwzględnieniem kontroli nad danym ryzykiem oraz finansowej zdolności do jego poniesienia) w ramach analizy funkcjonalnej ma szczególną doniosłość<sup>181</sup>.

Trzecim czynnikiem jest charakterystyka towaru lub usługi będącego przedmiotem transakcji, dotyczy to zarówno cech wewnętrznych, jak np. cechy fizyczne rzeczy (jakość towaru) lub zakres usług (np. zakres i okres świadczenia) oraz przewidywane zyski, jak również zewnętrznych, jak w szczególności podaź danego towaru na rynku. Czynniki te również przekładają się na przyjętą cenę<sup>182</sup>.

Czwarty czynnik odnosi się do tych okoliczności gospodarczych, w jakich przeprowadzana jest transakcja kontrolowana, które mogą mieć wpływ na cenę (mowa o okolicznościach dotyczących czasu i miejsca zawarcia transakcji). Może to dotyczyć cykli gospodarczych, środowiska regulacyjnego, łańcuchu dostaw, rozmiar i rozwój danego rynku, siły nabywczej konsumentów, rynku pracy (dostępności i kosztów wykwalifikowanych pracowników). W tym kontekście należy zwrócić uwagę na oszczędności związane z lokalizacją transakcji – wynikające np. z obniżonych kosztów pracy. Należy ocenić w jakim stopniu okoliczności te wpływają na transakcję, oraz w jaki sposób podmioty niepowiązane zarządzają tymi czynnikami<sup>183</sup>.

Piąty czynnik uwzględnia natomiast przyjętą strategię biznesową. Uwzględnić należy czy postępowanie stron faktycznie zgodne jest z przyjętą strategią biznesową, czy realizacja tej strategii jest kontrolowana i należyście udokumentowana, a także czy przynosi efekty<sup>184</sup>. Jest to czynnik o tyle istotny, że może uzasadniać akceptowanie strat lub niższych zysków w określonym przedziale czasowym w związku z np. strategią wejścia na dany rynek.

Przedstawione okoliczności wymagające analizy wzajemnie się przenikają, przykładowo w odniesieniu do wpływu pandemii COVID w ramach ADT, w analizie funkcjonalnej uwzględnić należy ryzyko tzw. lockdownu, w analizie warunków gospodarczych uwzględnić należy zmianę rentowności prowadzonej działalności, w analizie strategii biznesowej uwzględnić należy odpowiednią zmianę polityki przedsiębiorstwa. Natomiast, w przypadku, gdyby przedmiotem transakcji były towary wykorzystywane w przeciwdziałaniu skutkom pandemii (np. maseczki), pandemia wpłynęłaby także na charakterystykę oferowanego towaru (np. poprzez zmianę mechanizmu popytu-podaży).

<sup>181</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 46-70.

<sup>182</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 70-71.

<sup>183</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 71-72. A. Błażejewska-Gaczyńska, *Łańcuch dostaw...*

<sup>184</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 72-74.

### 3. ADT a studium przypadku

**Spółka A z siedzibą w państwie Alfa jest sprzedawcą detalicznym sprzętu AGD i RTV, który prowadzi swoją sprzedaż poprzez rozbudowaną sieć sklepów w kraju i zagranicą, jak również poprzez Internet. Przy każdej sprzedaży towaru konsumentom oferowana jest rozszerzona gwarancja na sprzedawane produkty: przez okres do 4 lat po wygaśnięciu gwarancji producenta konsumenci mogą skorzystać z naprawy lub wymiany sprzętu<sup>185</sup>.**

Rozszerzona gwarancja oferowana jest w ramach umowy świadczenia usług przez podmiot B z siedzibą w państwie Alfa. Umowa jest zawierana bezpośrednio przez klienta spółki A ze spółką B (spółka A działa w charakterze agenta spółki B w zamian za prowizję). Spółka B nie jest powiązana ze spółką A. Niemniej spółka B nie posiada rozbudowanej struktury osobowo-rzeczowej – zarządzanie umowami, przetwarzanie roszczeń, koordynacja napraw lub wymian, a także monitorowanie kosztów napraw były przeprowadzane przez spółkę C z siedzibą w A, tj. centrum usług wspólnych grupy, do której należy A.

Na podstawie odrębnej umowy spółka B ubezpieczyła swoje umowy u spółki D z siedzibą w państwie Beta oferującym preferencyjne warunki opodatkowania. Spółka D jest zakładem ubezpieczeń będącym podmiotem zależnym spółki A. W konsekwencji w razie roszczenia konsumenta, spółka B płaciła C koszty naprawy lub wymiany, a następnie zwracała się do D po wypłatę odszkodowania. Spółka D posiada rozbudowaną strukturę osobowo-rzeczową, posiada upoważnienie do prowadzenia działalności ubezpieczeniowej, posiada adekwatny kapitał do przyjmowanych ryzyk ubezpieczeniowych.

Problemy: Czy dochodzi do transakcji kontrolowanej między A i D? Jeżeli tak, to w jaki sposób obie strony przyczyniają się do wypracowania zysku w ramach tej transakcji, a w konsekwencji jak prezentuje się profil podmiotowy poszczególnych uczestników transakcji? Jak dobrać próbę badawczą?

### 4. ADT a podatkowy stan faktyczny

#### 4.1. Kwalifikacyjny i kwantyfikacyjny wymiar podatkowego stanu faktycznego

**Podatkowy stan faktyczny zawiera w sobie aspekt kwalifikacyjny oraz kwantyfikacyjny. Pierwszy z nich obejmuje wszystkie prawnie istotne elementy zdarzenia podatkowego (w szczególności mowa o podmiocie i przedmiocie opodatkowania), drugi – mające zastosowanie do tego zdarzenia podatkowego zasady wymiaru zobowiązania podatkowego (zarówno dotyczące ilościowego i jakościowego ujęcia**

<sup>185</sup> Studium przypadku na motywach sprawy *DSG Retail Ltd v. HMRC, Special Commissioners*, Decision TC0001 (30 March 2009). Zob. także A. Casley, I. Sinclair, *DSG Retail Limited v. the Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, *International Transfer Pricing Journal* 2009 (Volume 16), No. 5, s. 378-385.

**przedmiotu opodatkowania, jak też właściwej dla niego stawki podatku)**<sup>186</sup>. Między tymi dwiema stronami podatkowego stanu faktycznego zachodzi jakościowa różnica, która wiąże się przyjętym w danej jurysdykcji modelem konkretyzacji prawa podatkowego.

W Polsce przyjęto dwustopniowy model konkretyzacji prawa podatkowego. Pierwszy stopień obejmuje obowiązek podatkowy i wiąże się z zaistnieniem zdarzenia podatkowego (kwalifikacja) – w efekcie jego zaistnienia dochodzi do częściowej, podmiotowej konkretyzacji stosunku prawa podatkowego (dany podmiot nabywa status podatnika, powstają wobec niego obowiązki instrumentalne)<sup>187</sup>. Drugi stopień obejmuje zobowiązanie podatkowe i wiąże się z obliczeniem podatku: skoro zaistniało zdarzenie podatkowe, zasadnym jest weryfikacja, czy w związku z tym zdarzeniem podatkowym powstała kwota podatku do zapłaty – kwantyfikacja (przedmiotowa konkretyzacja prawa podatkowego). Zobowiązanie podatkowe stanowi logiczną, ale niekonieczną konsekwencję obowiązku podatkowego. Wzajemną relację obu stron podatkowego stanu faktycznego najlepiej obrazuje model podatkowego stanu faktycznego otwartego, w którym co do zasady obowiązek podatkowy powstaje wraz z początkiem okresu podatkowego, zaś zobowiązanie podatkowe – z jego końcem.

Alternatywny model konkretyzacji (przyjęty np. w prawie unijnym) przewiduje jedno-stopniową konkretyzację prawa podatkowego w postaci zobowiązania podatkowego (ang. tax liability). Chociaż w modelu tym nie ma pojęcia obowiązku podatkowego, nie oznacza to, że okoliczności badane w modelu dwustopniowym na okoliczność powstania obowiązku podatkowego są prawnie irrelewantne – stanowią bowiem presupozycję zobowiązania podatkowego: dopiero w razie ich zaistnienia zasadne jest przejście do wymiaru zobowiązania podatkowego. W modelu tym status podatnika i obowiązki formalne ustalane są na zasadach odrębnych<sup>188</sup>.

Podział podatkowego stanu faktycznego na stronę dotyczącą kwalifikacji określonego zdarzenia jako zdarzenia podatkowego, a następnie kwantyfikacji należnego podatku, ma znaczenie w kontekście możliwych nieprawidłowości dotyczących zapłaty zobowiązania podatkowego: ustawodawca wskazuje na błąd co do powstania obowiązku podatkowego

<sup>186</sup> Zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji podatku* [w:] System instytucji prawnofinansowych PRL, T. III, Warszawa 1985, tenże, *Teoria podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego*, Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica 1992 (54), tenże, *Podatkowy stan faktyczny*, Acta Universitatis Vratislaviensis. Prawo 1992 (CLXXXIX), tenże, *Gospodarcze implikacje ustawodawstwa podatkowego* [w:] Studia z prawa gospodarczego i handlowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Stanisława Włodyki, Kraków 1996. W pracach tych przedstawiono rozbieżne poglądy co do zakresu podatkowego stanu faktycznego. Wskazać należy, iż zdarzenie podatkowe ujmuje się jako początek realizacji podatkowego stanu faktycznego – pogląd ten wskazuje na dwuelementową (a w konsekwencji szeroką) budowę tego stanu, która wykracza poza samo zdarzenie podatkowe. Szeroka koncepcja podatkowego stanu faktycznego znajduje swoje uzasadnienie w tym, że stan ten obejmuje całą hipotezę normy prawnopodatkowej, a więc także w aspekcie kwantyfikacyjnym (tj. mających do danego zdarzenia podatkowego zasad wymiaru podatku).

<sup>187</sup> Zob. W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 107; *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, A. Mariański (red.), Warszawa 2021, komentarz do art. 4.

<sup>188</sup> Szerzej na przykładzie VAT zob. B. Gryziak, Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza), *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* Nr 7/2021.

(błąd w kwalifikacji) oraz błąd co do wysokości zobowiązania podatkowego (błąd w kwantyfikacji) jako możliwe pomyłki podmiotów podatkowych<sup>189</sup>.

Zdarzenia takie nie muszą mieć charakteru pomyłki, lecz także celowego działania podmiotu podatkowego. Pierwszy z tych błędów wiąże się z zagadnieniem unikania opodatkowania, kiedy w wyniku działań podmiotu podatkowego zamaskowana zostanie tożsamość zdarzenia podatkowego, w wyniku czego (bez uwzględnienia zasady prymatu treści nad formą) bądź to nie powstanie obowiązek podatkowy, bądź też powstanie inny obowiązek podatkowy niż ten faktycznie właściwy. Drugi ze wskazanych błędów wiąże się z zagadnieniem uchylania się od opodatkowania, kiedy mimo że bez przeszkód powstał prawidłowy obowiązek podatkowy, to z jakichś przyczyn zafałszowano wysokość należnego podatku.

Prima facie wydawałoby się, że naruszenie zasady ceny rynkowej stanowi naruszenie natury kwantyfikacyjnej. Niemniej, naruszenie obowiązku stosowania ceny rynkowej, w wyniku której dochodzi to nieprawidłowego lub niepełnego rozpoznania zdarzenia podatkowego, należy do pierwszej z tych kategorii – naruszeń kwalifikacyjnych. Zasada prymatu treści nad formą (którą urzeczywistnia m.in. regulacja z zakresu cen transferowych) dotyczy właśnie prawidłowej kwalifikacji zdarzenia podatkowego. Dopiero z kwalifikacji danego zdarzenia wynikają właściwe zasady opodatkowania (zatem każde naruszenie kwalifikacyjne jest równoznaczne z naruszeniem kwantyfikacyjnym, chociaż nie każde naruszenie kwantyfikacyjne jest jednocześnie naruszeniem kwalifikacyjnym). W przypadku naruszenia zasady ceny rynkowej dochodzi natomiast do zafałszowania zdarzenia podatkowego, a nie wymiaru podatku – w konsekwencji najpierw dochodzi do korekty zdarzenia podatkowego (pominięcie transakcji kontrolowanej lub podstawienie transakcji właściwej), a dopiero potem do odpowiedniej korekty wysokości zobowiązania podatkowego (zasady wymiaru podatku pozostają bez zmian).

## 4.2. Szczegółowość podatkowego stanu faktycznego

**Przyjmuje się, że podatkowy stan faktyczny zastępuje w stosunku zobowiązania podatkowego element woli stron obecny we wzorcowym modelu zobowiązania cywilnoprawnego. Zdefiniowanie elementów podatkowego stanu faktycznego następuje w drodze ustawy kwalifikowanej: ustawy podatkowej, której minimalny standard szczegółowości określa w Polsce art. 217 Konstytucji. Istotą tego przepisu jest to, że wszystkie elementy konstrukcji podatku muszą zostać sprecyzowane w ustawie podatkowej w sposób na tyle jednoznaczny, aby podatnik był w stanie określić treść ciążącego na nim obowiązku podatkowego<sup>190</sup>. Obok zasady określoności przepisów prawa podatkowego, z przepisów konstytucyjnych wywodzi się także zasadę zaufania**

<sup>189</sup> Zob. np. przepisy o nadpłacie podatkowej – Ordynacja podatkowa, art. 72.

<sup>190</sup> Zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00. Wyrok TK z dnia 25 kwietnia 2001 r., K 13/01.

do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego – w istocie sprowadzającą się do tego samego wymogu, choć z innej perspektywy (mowa o bezpieczeństwie prawnym, a to co do zasady wiąże się z należytą określonością prawa)<sup>191</sup>. Podgląd ten jest wspierany chociażby w przepisach Ordynacji podatkowej, które jako podstawowy sposób powstawania zobowiązania podatkowego wskazują powstanie z mocy ustawy – oznacza to, że ustawa musi być precyzyjna na tyle, aby stanowić samodzielne i zupełne źródło powstania zobowiązania podatkowego<sup>192</sup>.

W tej perspektywie normy prawa podatkowego miałyby mieć charakter bezwzględny wskazując jednoznacznie w jakiej sytuacji, ile podatku jest należne<sup>193</sup>. Rola organów podatkowych i podmiotów podatkowych sprowadza się jedynie do prawidłowego zastosowania ustawy, przy czym obie strony pozostają bezwzględnie nią związane. Co istotne – skoro podatkowy stan faktyczny zastępuje element woli stron, to (co do zasady) zobowiązaniem podatkowym rządzi zasada nie dyspozytywności: ani organ podatkowy, ani podmiot podatkowy nie mogą swobodnie nią dysponować<sup>194</sup>. W konsekwencji zapewniona miałaby być zasada sprawiedliwości podatkowej w aspekcie równości opodatkowania – wszyscy znajdujący się w tej samej sytuacji (wykazujący tę samą zdolność płatniczą) obowiązani są ponieść taki sam ciężar podatkowy.

Ustawodawca jednakże sam wskazuje, że stanowione przez normy prawa podatkowego nie są jednoznaczne, a powstałe w toku interpretacji przepisów prawa podatkowego wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*)<sup>195</sup>. Także doktryna wskazuje na okoliczności, które zaburzają bezwzględny charakter norm prawa podatkowego, w szczególności stosowanie pojęć nieostrych w przepisach podatkowych, którym stosujący je podmiot sam musi nadać treść (co prowadzi do *quasi-prawotwórczej wykładni – konieczne jest uzupełnienie treści normy prawnopodatkowej na potrzeby konkretnego stanu faktycznego*)<sup>196</sup>. Nauce prawa podatkowego nie jest też obce zjawisko ryzyka podatkowego, czyli niepewności danego podmiotu co do prawidłowej kwalifikacji danego zdarzenia podatkowego (a w konsekwencji jego skutków prawnopodatkowych)<sup>197</sup>.

<sup>191</sup> A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, Przegąd Podatkowy 2019 (10).

<sup>192</sup> Ordynacja podatkowa, art. 21. Odnotować należy głosy krytyczne, np. H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych*, Monitor Podatkowy 2003 (7).

<sup>193</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] Księga Pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego, studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998.

<sup>194</sup> A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 43-44. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino 2016, s. 241-242

<sup>195</sup> Ordynacja podatkowa, art. 2a.

<sup>196</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] Księga Pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego, studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998. Otwiera to powtórnie pytanie o charakter prawny czynności wymiaru podatku – warto podkreślić, że np. we włoskiej doktrynie prawa podatkowego, przyjmuje się, że źródłem zobowiązania podatkowego jest zarówno ustawa, jak i czynność wymiaru (zob. F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino 2018).

<sup>197</sup> A. Mikrut, A. Poznańska, *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie 2009, t. 2, nr 2(13),

Właśnie w duchu względnych norm prawnopodatkowych sformułowane są regulacje w przedmiocie cen transferowych – ocena, czy w danych okolicznościach zachowane zostały warunki rynkowe, ma charakter subiektywny. Jest to wskazane *expressis verbis* w wytycznych OECD w przedmiocie cen transferowych: „stosowanie cen transferowych nie stanowi precyzyjnej techniki, lecz wymaga dokonania oceny zarówno ze strony podmiotu podatkowego, jak i organu podatkowego (tłum. własne)”, i z tego też powodu „nie zawsze możliwe jest jednoznaczne określenie ceny transakcyjnej zgodnej z warunkami rynkowymi (tłum. własne)”<sup>198</sup>. Rozbieżności takie zajądą w szczególności w razie braku porozumienia co do właściwej metodologii ustalania cen transferowych między organem podatkowym i organem podatkowym, a nawet mimo zgody co do właściwej metody wciąż możliwe są rozbieżne oceny (podkreślić należy, że stosowanie regulacji z zakresu cen transferowych odwołuje się do dogłębnej wiedzy gospodarczej, która warunkuje wyniki dokonanej analizy).

W świetle powyższego stwierdzić należy, iż nie jest możliwe obiektywne naruszenie zasady ceny transferowej, gdyż zasada ta sama w sobie wymaga doprecyzowania *in concreto*. Regulacje w przedmiocie ceny transferowej stanowią zamiast tego kompetencję (mają charakter *de facto* blankietowy) dla organów podatkowych (z mniejszym lub większym udziałem podmiotów podatkowych) do konstytutywnego kształtowania treści zobowiązania podatkowego. Znajduje to swój wyraz w quasi-umowach podatkowych, jak np. uprzednie porozumienie cenowe, w ramach których podmioty podatkowe i organy podatkowe porozumiewają się co do właściwego sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, co ma charakter quasi-prawotwórczy, gdyż przekłada się na zgodną z prawem wysokość zobowiązania podatkowego. Rodzi to istotne ryzyka dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego<sup>199</sup>.

Dopuszczalność posługiwania się przez ustawodawcę normami prawnopodatkowymi względnymi na powrót otwiera problem samowoli podatkowej (zarówno w aspekcie stanowienia, jak i stosowania prawa). Przemawiające za tym szczególne interesy fiskalne (uszczelnianie podatku) wymagają wazenia z uzasadnionymi interesami podmiotów podatkowych (minimalizacja ryzyka podatkowego) – przesadny fiskalizm godzi bowiem w poczucie formalnej sprawiedliwości podatkowej, a w konsekwencji w morale podmiotów podatkowych (ich chęć i gotowość do prawidłowego wypełnienia ciężących na nich obowiązków)<sup>200</sup>. W konsekwencji przesadny fiskalizm nie tylko łamie zasady konstytucyjne,

<sup>198</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines...*, s. 33 i 175.

<sup>199</sup> Szerzej o umowach podatkowych zob. B. Gryziak, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 6/2019; tenże, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 2). Państwo prawa*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 9/2019, tenże, *Jak równy z równym – nowa koncepcja relacji między podatnikiem a organami podatkowymi (cz. 1)*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 9/2017; tenże, *Jak równy z równym – holenderski program nadzoru horyzontalnego (cz. 2)*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 12/2017.

<sup>200</sup> M. Halla, *Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link*, „The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy” 2012, t. 12, nr 1. M. Niesiołbódzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.

lecz także godzi w ogólny interes fiskalny (skuteczność systemu podatkowego). Oznacza to, że konieczne jest wypracowanie instytucji prawnopodatkowych odpowiednio chroniących podmioty podatkowe przed samowolą organów podatkowych w stosowaniu norm prawnopodatkowych względnych.

## 5. Wnioski

**Przedstawiona powyżej analiza regulacji w przedmiocie cen transferowych prowadzi do wniosku, że albo regulacje te stoją w sprzeczności z normami konstytucyjnymi (co, można domniemywać, jest wspólne wszystkim regulacjom prawnopodatkowym implementującym zasadę prymatu treści nad formą – jak przedstawiono powyżej jednoznaczne ustalenie treści może nie być możliwe<sup>201</sup>), albo konieczna jest zmiana sposobu rozumienia konstytucyjnego standardu szczegółowości przepisów podatkowych w ten sposób, aby dopuścić istnienie obok norm prawnopodatkowych bezwzględnych, także norm prawnopodatkowych względnych (wymagających dookreślenia na potrzeby konkretnego stanu faktycznego). Biorąc pod uwagę bieżący kontekst społeczno-gospodarczy (w tym także globalny) zasadne wydaje się drugie z tych podejść.**

W przypadku przyjęcia tezy o dopuszczalności posługiwania się normami prawnopodatkowymi względnymi przez ustawodawcę otwiera się kwestia wypracowania należytych narzędzi chroniących podmioty podatkowe przed samowolą organów podatkowych – mająca ich przed tym uchronić szczegółowość podatkowego stanu faktycznego w tym przypadku nie spełnia bowiem swojej funkcji ochronnej. Narzędzia takie zostały już wypracowane – mowa o umowach podatkowych, w ramach których organy podatkowe razem z podmiotami podatkowymi porozumiewają się co do tego, jak w danym stanie podatkowym należy zastosować daną normę prawnopodatkową, precyzując jej treść.

<sup>201</sup> A. Gomułowicz, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, czyli – Ave Caesar morituri te salutant*, Przegląd Podatkowy 2019 (10).

## Nowa twarz tzw. estońskiego CITu w 2022 r.

### Abstract

The objective of the paper is to present the regulation of Estonian CIT, type of income tax in Poland in the context of changes that took place January 1 this year. It describe the subject of the regulation in opposition to 2021`s regulation, decisions of tax authorities (individual interpretations) and tax benefits that can be obtained thanks to changes in the law.

### Słowa kluczowe:

Polska, CIT, podatek, ryczałt, przychód

### Key Words:

Poland, corporate tax, tax, lump sum, revenue

Ryczałt od dochodów spółek (zwany dalej także „estoński CIT) został uregulowany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w rozdziale 6b „Ryczałt od dochodów spółek” (art. 28c-28t). Przepisy te zostały wprowadzony w życie od 1 stycznia 2021 r. i nie cieszyły się dużą popularnością. Rozwiązaniem na bolączki tych regulacji miał być tak zwany „Estoński CIT 2.0”, czyli zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzone w ramach „Polskiego Ładu” od 1 stycznia 2022r. Pierwowzorem tych rozwiązań jest system poboru podatku od osób prawnych w Republice Estonii obowiązujący od 2000 roku, którego głównym założeniem jest pobieranie podatku w momencie wypłaty zysku ze spółki, a nie na podstawie rocznego zysku i miesięcznych zaliczek jak to ma miejsce na podstawie ogólnych przepisów dotyczących tego podatku w Polsce.

Głównymi celami ustawy jest, według uzasadnienia ustawy, „rozszerzenie katalogu podmiotów, które będą uprawnione do wyboru tego systemu [estoński cit], a także złagodzenie niezbędnych do spełnienia warunków, pozwalających na wybór tej formy i dalsze jej stosowanie” oraz „wspieranie przedsiębiorców o słabszej pozycji konkurencyjnej i wyrównywanie ich szans na rynku”.

Na podstawie uzasadnienia ustawy jak i analizy wprowadzonych zmian należy podkreślić istotne następujących zmian:

1. Rozszerzenie katalogu podmiotów mogących skorzystać z CITu estońskiego – spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne



2. Rezygnacja z ograniczeń w przystąpieniu do CITu estońskiego – poprzez usunięcie górnych limitów przychodów podatnika
3. Rezygnacja z konieczności ponoszenia określonych nakładów inwestycyjnych
4. Bardziej elastyczne terminy do spłat zobowiązań podatkowych w zakresie tzw. korekty wstępnej, zniesienie podatku w określonych przypadkach

Przedmiotem analizy będzie wyłącznie tekst ustawy o CIT i praktyczne zastosowanie nowych przepisów, pominięte natomiast zostaną zmiany w zakresie ustawy o PIT wynikające ze zmiany przepisów w omawianym zakresie. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że kwestie te dotyczą odliczenia podatku ryczałtowego od podatku dochodowego wspólników (przychody kapitałowe).

Wybór formy opodatkowania według zasad estońskiego CITu ma charakter fakultatywny. Procedurę przejścia na alternatywną zasadę opodatkowania rozpoczyna zgłoszenie naczelnikowi Urzędu Skarbowego, właściwego dla danej spółki, według określonego wzoru. W obecnym stanie prawnym uchylony został art. 28i zawierający delegacje ustawową do określenia tych formularzy. Za podstawę prawną obowiązku złożenia takiej deklaracji na określonym formularzu przyjmuje się art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy cit, przy czym punkt ten nie został zmieniony od jego uchwalenia w 2020 roku. Jednakże w dalszym ciągu obowiązujące są wydane rozporządzenia ministra finansów, funduszy i polityki regionalnej:

- 1) Z dnia 4 stycznia 2021 r. w sprawie wzorów zawiadomień o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz oświadczenia o podmiotach, w których posiada prawa udziałowiec lub akcjonariusz podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (wydane na podstawie art. 28i pkt 1 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)
- 2) Z dnia 10 maja 2021 r. w sprawie wzoru deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (wydane na podstawie art. 28i pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Taka sytuacja i jej dalsze trwanie są jednym z wielu przykładów „bałaganu legislacyjnego” związanego z Polskim Łądem. Jak wynika z Internetowego Systemu Aktów Prawnych nadal obowiązujące są rozporządzenia z I połowy 2021 roku, nie zostały one uchylone bądź znowelizowane, a wzory dostępne na stronach rządowych zostały na nich zmienione 29.12.2021 r., a osobą wytwarzającą/odpowiadającą był minister Jan Sarnowski. Ponadto analiza dzienników ustaw nie pozwala na znalezienie podstawy prawnej ustalającej wzór formularza. Wobec tego należy uznać, że wspomniane wyżej rozporządzenia zostały uchylone poprzez uchylenie podstawy ich obowiązywania, a wymóg określenia wzoru jest

obecnie realizowany poprzez wpis na rządowej stronie bez odpowiedniego przepisu zawierającego delegację ustawową.

Przed 1 stycznia 2022 roku omawiane rozwiązanie dotyczyło tylko spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych, tak więc estoński CIT pomimo tych ograniczeń dotyczył zdecydowanej większości spółek prawa handlowego w Polsce (pomimo tego rozwiązanie to nie było popularne w 2021 roku). Od 2022 roku estońskim CITem można opodatkować także proste spółki akcyjne, spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne. Zmiany te więc rozszerzają „kapitałowy charakter” (np. art. 7 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – zmiana redakcyjna polegająca na zamienieniu sformułowania „ryczałt od dochodów spółek kapitałowych” na „ryczałt od dochodów spółek”) estońskiego CITu o dwie nowe formy organizacyjno-prawne o charakterze osobowym – spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne. Poza systemem estońskiego CITu pozostały natomiast spółki zasady transparentne podatkowo – spółka jawna i spółka partnerska. Można więc stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym ryczałtem od dochodów spółek mogą zostać opodatkowane tylko spółki będące podatnikami podatku od dochodowego od osób prawnych.

W kwestiach praktycznych na uwagę zasługuje to, że wprowadzenie estońskiego CITu niejako zastępuje wcześniejsze rozwiązania „optymalizacyjne” z wykorzystaniem transparentnych podatkowo spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych, która stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych najpóźniej do dnia 01 maja 2021 roku.

W kwestii ograniczenia co do grona współników spółki (wyłącznie osoby fizyczne) oraz posiadania udziałów w innych spółkach można zwrócić uwagę na interpretację indywidualną z dnia 15 marca 2022 roku nr 483323, w której podatnik jako podmiot posiadających udziały w spółkach zagranicznych pyta o możliwość zastosowania estońskiego CITu. Zdaniem Organu słowacka i czeska spółka posiadają osobowość prawną i są podobne do polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (mieszczą się w art. 4a pkt 21 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), a co za tym idzie wyłączają i będą wyłączać na podstawie art. 28 j ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych możliwość skorzystania z ryczałtu od dochodów spółek.

W kontekście ograniczeń w stosowaniu estońskiego CITu zmiany zaszły przede wszystkim dla największych podmiotów o obrocie przekraczającym 100 mln zł rocznie. Kryterium to zostało z ustawy usunięte. Nie wydaje się jednak, żeby zmiana ta miała istotne znaczenie z uwagi na kapitałowy charakter i oczekiwania inwestorów spółek przekraczających 100mln obrotu rocznie. Aktualne nadal jednak pozostało ograniczenie źródła przychodów, poprzez wykluczenie przychodów ze źródeł pasywnych, jeśli przekraczają one ponad połowę przychodów przedsiębiorstwa. Naturalną konsekwencją usunięcia limitu przychodowego stało

się także usunięcie domiaru podatkowego w razie przekroczenia progu, o którym mowa powyżej. Wraz z usunięciem tego progu usunięto również kryterium utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek polegającego na przekroczeniu limitu 100mln zł obrotu w roku podatkowym.

Zmienia się także ograniczenie co do wyboru tej formy opodatkowania. Na dotychczasowych zasadach podatnik był uprawniony do wyboru estońskiego CITu na początku roku podatkowego w terminach przewidzianych ustawą. Najnowsza nowelizacja dała możliwość zaimplikowania rozwiązań w dowolnym momencie roku (warunkiem jest zamknięcie ksiąg rachunkowych i w konsekwencji rozpoczęcie nowego roku podatkowego). Jest to rozwiązanie promujące spółki działające do tej pory w właściwej dla zmienionych wymogów formie organizacyjno-prawnej oraz nowopowstałe spółki. Problematyczne może być wprowadzenie do spółki przedsiębiorstwa aportem. Sprzedaż przedsiębiorstwa w celu skorzystania przez kupującego z przepisów dotyczących ryczałtu od dochodów spółek, także spowoduje obciążenia podatkowe na zasadach ogólnych dla tej czynności prawnej. Z rozwiązania tego mogą jednak skorzystać osoby chcące zmienić jednoosobową działalność gospodarczą w jednoosobową spółkę

W trakcie korzystania z rozwiązań „starego” CITu estońskiego konieczne było ponoszenie nakładów inwestycyjnych w wysokości 15% (nie mniej niż 20 000zł) w okresie 2 kolejno następujących po sobie latach podatkowych opodatkowania ryczałtem albo 33% (nie mniej niż 50 000zł) w okresie 4 lat podatkowych. Obecnie cały ten przepis jest uchylony i decyzja o sposobie wydatkowania środków należy w całości do podatnika. Oznacza to większą swobodę przy korzystaniu z rozwiązań estońskiego CITu oraz uproszczenie tego podatku. Kolejnym ułatwieniem w tym względzie jest odejście od różnego sposobu oznaczania stawki podatku, która była zróżnicowana ze względu na wysokość nakładów inwestycyjnych. Wykluczenie wyższych stawek i odejście od kryterium ustalającego wysokość stawki na dwóch różnych poziomach stanowi ułatwienie dla podatnika wybierającego opodatkowanie na podstawie estońskiego CITu. Z usunięciem kryterium ponoszenia nakładów inwestycyjnych usunięto również kryterium utraty prawa od opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w przypadku ich nieponoszenia.

Zmianie ulegają także od nowego roku wysokość opodatkowania estońskim CITem. Względem roku ubiegłego podatek został obniżony o 5 punktów procentowych w każdym z progów. Obecnie wynosi on 10% dla małych podatników i 20% dla pozostałych. Pomimo tego, że CIT estoński nadal jest wyższy od podstawowego podatku dochodowego od osób prawnych, utrzymano korzystną zasadę, zgodnie z którą można odliczyć zapłacony przez spółę podatek od własnego podatku od zysków kapitałowych. W konsekwencji efektywna stawka podatkowa wynosi dla estońskiego CITu 20% albo 25%, a w przypadku spółek opodatkowanych tradycyjnym CITem, stawki te będą wynosić odpowiednio 26,29% albo

34,39%. Wysokość efektywnej stawki podatkowej stanowi wypadkową wysokość estońskiego CITu i możliwości pomniejszenia podatku dochodowego od osób fizycznych poprzez pomniejszenie podatku dochodowego należnym ryczałtem od dochodów spółki.

Jak więc obecnie wygląda rzeczywistość estońskiego CITu? W tym miejscu skupię się na następującej problematyce

1. Podmioty uprawnione do ryczałtu
2. Ograniczenia (czasowa niemożność wybrania estońskiego CITu)
3. Obowiązki podatnika w estońskim CIT
4. Wybór estońskiego CIT

W celu skorzystania z estońskiego CITu podatnik może zdecydować się na wybranie tego rozwiązania w aktualnie prowadzonej spółce lub dla celów skorzystania z estońskiego CITu założyć nową spółkę. W przypadku pierwszej z opcji może się pojawić problem związany z powstałą w latach poprzedzających wybór estońskiego CITu straty. Na podstawie *lex specialis* wyrażonego w art. 7 pkt 7-8 spółka taka jest uprawniona do odliczenia straty od dochodu tylko i wyłącznie w przypadku wcześniejszego nabycia prawa do odliczenia na podstawie ust. 5. To *lex specialis* ogranicza także i to prawo do wyłącznie 2 kolejnych lat podatkowych poprzedzających opodatkowanie ryczałtem i pozwala tylko na takie wsteczne odliczenie do wysokości nieodliczonej straty. W konsekwencji podatnik w tej sytuacji jest zmuszony do uwzględnienia takiego odliczenia w zeznaniu i dokonania korekty za poprzedni rok względem tego, za który składa zeznanie. Ponadto w tym przypadku podatnik zobowiązany jest do pozostania w systemie estońskiego CITu przez kolejne 4 lata pod groźbą utracenia powyżej opisanego uprawnienia oraz konieczności zapłacenia odsetek, i traci on w tym przypadku prawo do rozliczenia tych strat w przyszłości, nawet jeśli nie zostały one w całości skonsumowane. Kwestią nieuregulowaną i budzącą wątpliwości jest utrata prawa do tego odliczenia na podstawie ust. 7 pkt. 2. W przypadku, w którym zrezygnujemy z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zostaniemy ukarani treścią ust. 8 (utrata prawa do odliczenia, odsetki za zwłokę), a także na podstawie ust. 7 pkt 2 utracilibyśmy prawo do tego odliczenia w latach kolejnych. Podobne sankcje nie spotkały strat nie mieszczących się w dyspozycji ust. 5. Przez analogię, w przypadku braku możliwości wykorzystania całej straty lub zrezygnowania z estońskiego CITu przed upływem 4 lat, wydaje się, że rozsądne byłoby przyznanie podatnikowi, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, prawa do odliczenia tej straty w latach następujących po rezygnacji z ryczałtu od dochodów spółek.

Jedną z bardziej istotnych różnic między estońskim CITem a zasadami ogólnymi jest odejście od podatkowych zasad ustalania przychodów, kosztów i zysku. Przepisy odsyłają

wprost do ustawy o rachunkowości, na podstawie której będą następować rozliczenia na podstawie estońskiego CITu. Konsekwencją takiego uregulowania jest konieczność odpowiedniego ujęcia tych zmian na etapie przechodzenia na estoński cit.

Zmiany w obrębie przepisu 7aa ustawy cit zawierają następujące zmiany

- 1) Zmiana dotycząca terminu dokonania tych czynności rozliczenia za rok podatkowy poprzedzający opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzający opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek
- 2) Redakcyjne zmiany dotyczące przychodów kosztów uzyskania przychodu, ze szczególnym uwzględnieniem tych niezaliczonych jeszcze do wyniku finansowego netto w rozumieniu ustawy o rachunkowości
- 3) Zmiany w procesie ustalania dochodu od przekształceń na nadwyżkę wartości składników majątku a ich wartością podatkową (z wyłączeniami takimi samymi dla obu uregulowań) i sposób ustalania wynikającego stąd zobowiązania podatkowego, 2 możliwości zapłaty podatku (jednorazowo, rozbiecie na 2 lata) i inne zmiany w zależności od przekształcenia
- 4) Usunięcie preferencji przy znacznej różnicy zobowiązania podatkowego, w której to podatnik, jeżeli w związku ze zmianą sposobu obliczania podatku CIT musiałby zapłacić co najmniej 50% więcej niż przy standardowym obliczaniu CIT, może rozłożyć ten podatek na 3 lata licząc od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych
- 5) Dodanie w nowym systemie możliwości umorzenia podatku wynikającego z przejścia na estoński CIT (podatek przejściowy, wynikający z różnic przejściowych) pod warunkiem pozostania w tym systemie przez kolejne 4 lata i przepisów dotyczących wykazywania tych informacji w sprawozdaniach finansowych

Wynika więc stąd, że zmiany ponownie promują podatników, którzy skorzystają z estońskiego CIT i ponadto pozostaną w nim przez odpowiednio długi okres czasu a przepis ten umożliwi wyrównanie różnic między podatkowym a rachunkowym sposobem ustalenia bilansu spółki. Ponadto wszelkie inne ulgi i zwolnienia, przewidziane w art. 18aa o podatku dochodowym od osób prawnych nie będą mogły być wykorzystane przez podatnika w trakcie trwania funkcjonowania w systemie estońskiego CIT.

Jak wyżej wspomniano, wraz z nowymi regulacjami obowiązującymi od 2022 roku ustawodawca odszedł od ograniczenia katalogu podmiotów uprawnionych do skorzystania z rozwiązań estońskiego CITu do spółek kapitałowych. Warto w tym miejscu jednak zaznaczyć utrwalone ograniczenie do podatników mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP, a w konsekwencji podleganie obowiązkowi podatkowemu na terenie RP. Poza

tym przepisy odnośnie kręgu podmiotów i wyłączeń podmiotowych nie zostały zmienione, poza zmianami redakcyjnymi czy uaktualniającymi o wspomnianą wcześniej zmianę. Warto zaznaczyć, że utrzymano również wyjątek umożliwiający opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek przedsiębiorców prowadzących jednocześnie z działalnością gospodarczą, działalność rolniczą lub działalność w zakresie gospodarki leśnej.

Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych a także sporządzania sprawozdań finansowych przez spółkę pozostał co do zasady nie zmieniony od początku 2021 roku i stosowane są do niego odpowiednie przepisy ustawy o rachunkowości oraz kodeksy spółek handlowych. Podobnie jak w przypadku rocznych rozliczeń na zasadach ogólnych, odpowiednie organy spółki podejmują decyzje i uchwały w sposób określony przez prawo handlowe. Zmianą w podstawie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółki jest zaliczenie do tych podstaw także dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągniętych w roku podatkowym. Jest to uzupełnienie luki, którą w tym miejscu uczynił ustawodawca. Nieujawnione operacje zarówno w obecnym jak i dawnym brzmieniu ustawy zostały poruszone w art. 28h (podmioty hybrydowe, z rozszerzeniem o art. 16u ust 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), co również ma znaczenie głównie w kontekście uzupełniania luk ustawodawczych. Niezmienione zostały natomiast coroczne deklaracje podatkowe.

W kontekście dochodu podlegającego opodatkowaniu można także mówić o niewielkich zmianach mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 28m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, opodatkowaniu podlegają, poza obecnymi w brzmieniu z 2021 roku, dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów, odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki oraz świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika spółki. Pozostałe zmiany w tym artykule wynikają z dodania nowych podmiotów lub mają redakcyjny charakter.

Istotnym z punktu widzenia zagrożeń unormowaniem są ukryte zyski. Zostały one uregulowane w art. 28m ust. 1 pkt 2 oraz ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zarówno z brzmienia z 2021 jak i z 2022 roku katalog tych czynności jest otwarty poprzez użycie zwrotu „w szczególności”. Ustawodawca wymienia 12 takich działań w tym punkty od 9 do 12 zostały dodane od 1 stycznia 2022 roku:

- 9) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów;
- 10) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę;
- 11) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki;
- 12) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.

Zgodnie z definicją legalną zawartą a art. 28m ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ukryte zyski to świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem jest bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem.

Wynika z tego, że „przedmiotem opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek jest co do zasady efektywna dystrybucja zysków ze spółki (...) do jej udziałowca/akcjonariusza”. Przepis ten uwzględnia wszelkie formy dystrybucji, nie tylko dywidendy (czy zaliczki do niej). Można również wnioskować, że wszelkie przewyższające wartość rynkową transakcje będą stanowiły zysk ukryty, który podlegać będzie opodatkowaniu (odwołanie takie nie występuje jednak w przypadku pożyczki – wynika to z utartej praktyki „optymalizacyjnej” polegających na udzielaniu pożyczki ze spółki udziałowcowi/akcjonariuszowi/podmiotowi powiązanemu. Nie występuje tutaj kryterium rynkowych warunków transakcji pożyczki).

Zgodnie z interpretacją podatkową nr 478935 z dnia 26 stycznia 2022 roku umowa najmu prywatnej nieruchomości udziałowca/akcjonariusza/podmiotu powiązanego nie stanowi ukrytego zysku, o ile zasady takiego najmu (w szczególności czynsz) ustalone są zgodnie z warunkami rynkowymi. Krajowa Izba Skarbowa nie wykluczyła jednak w swojej interpretacji zastosowania dyspozycji innych przesłanek z art. 28m ust. 3 (za wyjątkiem punktu 3). Organ w szczególności odwołał się do części przepisu poprzedzającej katalog tych przesłanek i słusznie wskazuje na potrzebę analizy wszystkich okoliczności faktycznych takiej umowy, nie tylko samej kwoty czynszu za najem (np. sytuacja majątkowa spółki, faktyczne potrzeby biznesowe).

W kontekście samochodów, dla których nie jest prowadzona ewidencja, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, zachodzi domniemanie prawne, że samochód taki jest wykorzystywany zarówno do celów prywatnych jak i związanych z działalnością gospodarczą podatnika. W kontekście podatku dochodowego od osób prawnych połowa wydatków stanowi ukryte zyski w rozumieniu przepisów ustawy

W kontekście MDR nadal nie występuje obowiązek raportowania schematów innych niż transgraniczne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Zmiany redakcyjne wprowadzono w art. 86 §5a Ordynacji Podatkowej.

W kontekście amortyzacji stosuje się zasady ogólne z obowiązkiem kontynuowania metody przyjętej wcześniej, jeśli taka sytuacja zaszła. Kontrowersję w tej kwestii stanowi poruszony wcześniej problem ukrytych zysków. Jak wskazuje Agnieszka Pokojska, na łamach Dziennika Gazety Prawnej, w rzeczywistości dochodzi do opodatkowania nie dochodów spółki, ale odpisów amortyzacyjnych oraz wydatków na środek trwały (w omawianym przykładzie samochód osobowy do dyspozycji współlnika/akcjonariusza/podmiotu

powiązanego). Kontrowersja dotyczy domniemania prawnego o użytku prywatnym tego samochodu. Jak jednak wskazuje środowisko doradcze w Polsce, z ukrytym zyskiem możemy mieć do czynienia tylko w przypadku używania takiego pojazdu przez współnika/akcjonariusza/podmiotu powiązanego.

Podsumowując, zmiany w systemie podatkowym w zakresie estońskiego CITu wydają się korzystne dla podatnika. Brak utrwalonej linii orzeczniczej czy interpretacyjnej i brak precyzji w przepisach może jednak budzić obawy podatników. W mojej opinii przepisy powinny zostać poddane dokładnej analizie i poprawie tak, żeby budziły jak najmniej wątpliwości bądź wydane powinny zostać objaśnienia regulujące kwestie, które w obecnym brzmieniu przepisów nie zapewniające bezpieczeństwa prawnego podatnikom.

### **Źródła:**

1. Adam Bartosik „Polski Ład podatki i składki” Warszawa 2022, str. 272-279, Wolters Kluwer
2. Agnieszka Pokojska, Estoński CIT. Podatek od aut, nawet gdy współnik z nich nie korzysta - <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8359073,estonski-cit-daniny-od-aut-podatek.html> [dostęp 16.04.2022 r.]
3. Amelia Suchcicka „Miejsce Polski w świecie. Sprawdziliśmy stan naszego kraju wg najważniejszych rankingów i klasyfikacji” - <https://300gospodarka.pl/wykres-dnia/miejsce-polski-w-swiecie-sprawdzilismy-stan-naszego-kraju-wg-najwazniejszych-rankingow-i-klasyfikacji> [dostęp: 15.04.2022 r.]
4. Dokument rządowy wyjaśniający działanie estońskiego CITu po 1 stycznia 2022 r. <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805426/12805427/dokument514952.pdf> str 91-94 [dostęp: 15.04.2022 r.]
5. Estoński CIT – podstawowe informacje <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/001171> [dostęp: 15.04.2022 r.]
6. Interpretacja indywidualna nr 478935 z dnia 26 stycznia 2022 roku (status informacji: aktualna) - <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/478935> [dostęp 16.04.2022 r.]
7. Interpretacja indywidualna nr 483323 z dnia 15 marca 2022 r. (status informacji: aktualna) - <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/483323> [dostęp 16.04.2022 r.]
8. Katarzyna Bilewska, Aleksander Chłopecki „Prawo handlowe” 4 wydanie 2020 C.H. Beck
9. Materiały w zakładce „Konsultacje podatkowe – Estoński CIT 2.0.” - <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe---estonski-cit-2.0> [dostęp: 15.04.2022 r.]



10. Michał Bitner, Elżbieta Chojna-Duch, Jakub Chowaniec i inni „Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe” 2017 Wolters Kluwer
11. Najwięksi money.pl 2021 <https://www.money.pl/ranking-firm/2021/firmy?page=4> [dostęp 15.04.2022 r.]
12. Prosto o podatkach – CIT estoński (mbank) - <https://s.newsletter.pl/n/332/8B668/vl.966a7cb613cec> [dostęp 21.04.2022 r.]
13. Przewodnika do Ryczałtu od dochodu spółek kapitałowych - z 8 grudnia 2020 r., który stanowi ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów - objaśnienia podatkowe - [https://www.podatki.gov.pl/media/7376/estonski\\_cit\\_2-0\\_praktyczny\\_przewodnik\\_dla\\_biznesu.pdf](https://www.podatki.gov.pl/media/7376/estonski_cit_2-0_praktyczny_przewodnik_dla_biznesu.pdf) - [dostęp: 15.04.2022 r.]
14. Raport: „Warunki prowadzenia firm w Polsce” Związku Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa, Marzec 2016 r. - [https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/08/omt95m\\_22.03.2016WarunkiprowadzeniafirmwPolsce2016.pdf](https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/08/omt95m_22.03.2016WarunkiprowadzeniafirmwPolsce2016.pdf) [dostęp: 15.04.2022 r.]
15. Robert Wolański „System podatkowy. Zarys wykładu” Warszawa 2020 Wolters Kluwer
16. Rozporządzenie dnia 10 maja 2021 r. w sprawie wzoru deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (wydane na podstawie art. 28i pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).
17. Rozporządzenie z dnia 4 stycznia 2021 r. w sprawie wzorów zawiadomień o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz oświadczenia o podmiotach, w których posiada prawa udziałowiec lub akcjonariusz podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (wydane na podstawie art. 28i pkt 1 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)
18. Sławomir Biliński, Joanna Dmowska, Dorota Kowalczyk, Paweł Muż, Ewa Sławińska, Katarzyna Wojciechowska „Jak przygotować się do zmian 2022 podatki rachunkowość” Warszawa 2022, str. 52-54, Infor
19. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004 Nr 54 poz. 535 ze zmianami)
20. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1992 Nr 21 poz. 86 ze zmianami)
21. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 1991 Nr 80 poz. 350 ze zmianami)
22. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 1997 Nr 137 poz. 926 ze zmianami).

23. ZAW-RD (Zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek) <https://www.gov.pl/web/finanse/zaw-rd> [dostęp: 15.04.2022 r.]
24. Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2019 r.- <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2019-r,1,24.html> [dostęp: 15.04.2022 r.]

**Barbara Błaszczak**

studentka IV roku Prawa

studentka III roku Finance, International Investment and Accounting

## **Nowe ulgi na innowacje w podatku dochodowym od osób prawnych: ulga na robotyzację oraz ulga na prototyp**

**Abstrakt**

The aim of this article is the presentation of two novelty solutions in the Polish tax system, introduce in the scope of the "Polski Ład" – tax relief on prototype and tax relief on robotization. Both reliefs are based on the possible additional subtraction of the costs from the taxable base under the corporate income tax act. Tax relief on prototype seeks to improve the creative processes which arise under the research and development (R&D) undertakings. Namely, it enables entrepreneurs to build prototypes based on their findings in order to put them into the turnover. On the other hand, tax relief on robotization strives to induce entrepreneurs to buy robots to improve their productivity and competitiveness on the global market. Therefore, both regulations aim to support innovations in Polish entities. The Autor confirms and proves the need for the introduction of such measures in Poland, especially in times of pandemic crisis. However, their effective implementation may experience obstacles due to the improper legal framework, consisting of unconvincing definitions. This article presents the analysis of both reliefs as well as the critical indication of the spheres, which make it difficult to enforce the regulations for numerous entrepreneurs.

**Słowa kluczowe**

podatek dochodowy od osób prawnych, ulga na robotyzację, ulga na prototyp, Polski Ład, innowacje.

**Keywords**

corporate income tax, tax relief on robotization, tax relief on prototype, Polski Ład, innovations.

## 1. Wstęp

Produktywność jest jednym z podstawowych indykatorów, którego wzrost umożliwia dążenie do rozwoju gospodarczego państwa, dzięki optymalizacji procesów kreacji nowych dóbr i wspierania ich konkurencyjności<sup>202</sup>. Ponadto przyczynić się może do rozwoju kapitału ludzkiego, poprzez tworzenie nowych profesji, w których praca człowieka ma przewagę komparatywną (zadania nowe i złożone, wymagające abstrakcyjnego myślenia), skutkuje więc najbardziej efektywną alokacją zasobów osobowych społeczeństwa, nie stwarzając przy tym zagrożenia dla długookresowego zatrudnienia<sup>203</sup>. Równie ważną rolę odgrywają także działania o charakterze badawczo-rozwojowym, które przyczyniają się do samodzielnym tworzeniu przez przedsiębiorstwa lokalne innowacyjnych rozwiązań, które mogą wspomóc nie tylko rynek lokalny, ale i światowy.

W kwestii produktywności i automatyzacji zadań Polska klasyfikuje się nie tylko na ostatnich lokatach wśród państw Unii Europejskiej, ale także znacząco poniżej średniej krajowej<sup>204</sup>. Dlatego też ustawodawca, identyfikując powyższy problem stojący na drodze do rozwoju produkcji, zdecydował się, za pomocą narzędzi polityki podatkowej, przedstawionej w ramach Polskiego Ładu<sup>205</sup>, wesprzeć przedsiębiorców w ich dążeniach do unowocześnienia, zwłaszcza w czasach kryzysu wywołanego pandemią COVID-19. W ramach tych narzędzi wyróżnić można szereg ulg podatkowych wspierających innowację, między innymi tzw. ulgę na robotyzację oraz ulgę na prototypy. To właśnie rozwój tych działań stanowić ma jeden ze strategicznych celów rozwoju Polski<sup>206</sup>. Wspomniane wyżej ulgi stanowią więc elementy większej całości, mającej za zadania przeprowadzić podatnika przez cały proces unowocześniania produkcji i samodzielnego kreowania nowych rozwiązań.

W szczególności wśród ulg wspierających innowacje w podatkach wymienić można (wraz z innymi zmianami wprowadzonymi przez Polski Ład:

- Ulgę badawczo rozwojową (B+R);
- IP BOX (w tym możliwość korzystania z niej w sposób symultaniczny wraz z B+R);
- Ulgę na wsparcie innowacyjnych pracowników;
- Ulgę na prototyp;
- Ulgę na robotyzację.

<sup>202</sup> Zob. D. Acemoglu, P. Restrepo, *The race between man and machine: Implications of technology for growth, factor shares, and employment*, [w:] *American Economic Review*, Nr 108(6), 2018, s. 1490.

<sup>203</sup> Tamże, s. 1489.

<sup>204</sup> Zob. *World Robotics Report 2019*, Międzynarodowa Federacja Robotyki, 2019, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/record-2.7-million-robots-work-in-factories-around-the-globe> [dostęp: 16.04.2022].

<sup>205</sup> Podatkowe aspekty Polskiego Ładu wprowadza Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, 2349, 2427 i 2469).

<sup>206</sup> Zob. *Polski Ład z pakietem ulg na innowacje*, Portal Podatkowy, Ministerstwo Finansów, 2021, <https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/polski-lad-z-pakietem-ulg-na-innowacje/> [dostęp: 16.04.2022].

Trzy ostatnie ulgi i możliwość skorzystania z B+R łącznie z IP BOX wprowadza Polski Ład. Co istotne ulgi te operują w sposób systematyczny i stanowią mają komplementarny system udogodnień dla dążących do rozwoju producentów w każdej fazie produkcji. Rozwiązania te stanowią mają bodziec do wzrostu efektywności produkcyjnej, zwiększania inwestycji w technologię w przedsiębiorstwach i czynić bardziej atrakcyjnym dla inwestorów zagranicznych, aby dokonywać relokacji ośrodków produkcji ich towarów<sup>207</sup>.

W niniejszym referacie Autorka opisuje wyłącznie dwa ze wskazanych rozwiązań, tj. ulgę na prototyp oraz ulgę na robotyzację. W ramach referatu umówione zostaną wyłącznie regulacje dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych, w ramach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>208</sup> (dalej: u.p.d.o.p.).

## 2. Ulga na prototypy

Ulga na prototyp to preferencja podatkowa wzorowana na rozwiązaniach francuskich<sup>209</sup>, której celem jest wspieranie twórców innowacyjnych pomysłów, aby mogli przekształcić w praktyczne rozwiązania owoce swojej pracy badawczo-rozwojowej. Z preferencji skorzystać może zarówno podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>210</sup>, jak i podatku dochodowego od osób prawnych.

Na gruncie u.p.d.o.p. ulga uregulowana została w art. 18ea u.p.d.o.p. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu z ulgi skorzystać może podatnik, który uzyskuje przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych. Preferencja polega na odliczeniu od podstawy opodatkowania<sup>211</sup> kwoty stanowiącej 30% sumy kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu.

W oparciu o ustęp 1 stwierdzić należy, iż ulga dotyczy przede wszystkim fazy wdrożeniowej produkcji, a więc próbnego stworzenia nowego produktu oraz umożliwienia wprowadzenia go na rynek. W ustawie ustalony został także limit dopuszczalnego odliczenia kosztów związanych z tymi czynnościami – wynosi on 10% dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów niż z zysków kapitałowych w roku podatkowym, tj. w najczęstszym wypadku z działalności operacyjnej prowadzonej przez danego przedsiębiorcę.

W ust. 2 art. 18ea, Ustawodawca określił, jakie rodzaje towarów uznawać należy za produkt na potrzeby kalkulacji i oceny prawa do zastosowania ulgi na prototyp. Przez pro-

<sup>207</sup> Zob. Tamże.

<sup>208</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.

<sup>209</sup> Zob. *Survey of Global Investment and Innovation Incentives. France*, Deloitte global, 2020, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-france-2020.pdf> [dostęp: 16.04.2022].

<sup>210</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

<sup>211</sup> Ustalonej zgodnie z art. 18 u.p.d.o.p.

dukt rozumie się produkt w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości<sup>212</sup>, z wyłączeniem usługi. Ponadto w ustawie zdefiniowano, co uznawać należy za produkcję próbną (ust. 3), wprowadzenie na rynek (ust. 4) oraz za ich koszty (ust. 5 oraz 6).

Na potrzeby stosowania ulgi za produkcję próbną nowego produktu należy uznać etap rozruchu technologicznego produkcji niewymagający dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych lub inżynierskich, którego celem jest wykonanie prób i testów przed uruchomieniem procesu produkcji nowego produktu, powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych, przy czym etap rozruchu technologicznego obejmuje okres od momentu poniesienia pierwszego kosztu związanego z tym etapem do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu. Definicja ta odnosi się więc do etapu „pośredniego” pomiędzy uzyskaniem wyniku prowadzenia badań badawczo – rozwojowych (objętych ulgą B+R), a momentem rozpoczęcia produkcji nowego produktu, tj. nie tylko stworzenia w formie materialnej, w pełni działającej, ale wprowadzenia go do obrotu. Momentem początkowym jest czas poniesienia pierwszego kosztu związanego z tym etapem.

W oparciu o powyższe regulacje stwierdzić można, iż ulga nie przysługuje podatnikom, którzy:

- W ramach swojej działalności świadczą wyłącznie usługi;
- Zajmują się wyłącznie handlem i dystrybucją produktów;
- Zajmują się *de facto* działalnością produkcyjną, jednakże produkty z tej działalności nie są efektem prac badawczo-rozwojowych.

Dlatego też, dla możliwości skorzystania z preferencji kluczowym jest prawidłowe definiowanie i rozumienie pojęcia prac badawczo-rozwojowych (na gruncie ustaw o podatkach dochodowych), stanowiących podstawowe określenie dla zastosowania ulgi B+R, naturalnej „poprzedniczki” ulgi na prototyp. Sama ulga na prototyp stanowić ma fazę wstępną do procesu komercjalizacji innowacyjnego pomysłu<sup>213</sup>.

Nowe regulacje stanowić mogą źródło problemów natury praktycznej, związanej z demarkacją okoliczności faktycznych, w których podatnikowi przysługiwać będzie możliwość skorzystania z ulgi B+R, a sytuacji, w której powinien on stawać się beneficjentem ulgi na prototyp. Proces opracowywania nowego produktu, wiążący się z działalnością B+R, jest etapem dynamicznym, w którym chęć ulepszenia produktu może powstać w każdym mo-

<sup>212</sup> Tj. Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.). Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości, za produkty należy uważać wytworzone lub przetworzone przez jednostkę rzeczowe aktywa obrotowe zdolne do sprzedaży (wyroby i usługi) lub w toku produkcji, jak również półprodukty. Warto zaznaczyć, że odesłanie do prawa bilansowego na potrzeby definiowania produktu może wywoływać negatywne konsekwencje na gruncie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej, w sytuacji braku pewności podatnika, co do kwalifikacji jego wytworu jako produktu na gruncie ustawy o rachunkowości. Dyrektor KIS w takiej sytuacji może odmawiać udzielenia odpowiedzi, powołując się na ocenę produktu w oparciu o prawo bilansowe a nie podatkowe. Wydaje się, iż lepszym rozwiązaniem z perspektywy zasady pewności prawa byłoby wprowadzenie autonomicznej definicji produktu na potrzeby zastosowania art. 18ea.

<sup>213</sup> R. Kowalski, *Polski Ład: Nowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorców*, [w:] LEX/el, 2021.

mencie (podczas gdy ulga na prototyp dotyczy fazy wykluczającej kolejne ulepszenia). Wydaje się, iż najlepszym rozwiązaniem służącym rozstrzygnięciu wątpliwości, którą ulgę zastosować, stanowić będzie uzyskanie interpretacji indywidualnej w spornych przypadkach. Jest to wyraźna niecisłość, która może utrudniać efektywne odliczanie kosztów w ramach ulgi przez podatników.

Zgodnie zaś z ust. 4 art. 18ea u.p.d.o.p. przez wprowadzenie na rynek nowego produktu rozumie się działania podejmowane w celu przygotowania dokumentacji służącej uzyskaniu w odniesieniu do produktu powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych certyfikatów i zezwoleń umożliwiających skierowanie produktu do sprzedaży. Wprowadzenie to dotyczy więc fazy produkcji, która podobnie jak testowanie i próby przed uruchomieniem procesu produkcji (produkcji próbnej w rozumieniu ust. 3), zmierza do wprowadzenia produktu do obrotu poprzez legalizację jego sprzedaży. Granica między obiema fazami charakteryzującymi okoliczności faktyczne umożliwiające skorzystanie z ulgi, tj. produkcję próbną oraz wprowadzenie na rynek, nie została wyraźnie nakreślona przez ustawodawcę, co pozwala na uznanie, iż obie czynności nie muszą następować w określonym porządku i mogą odbywać się symultanicznie. Warto zaznaczyć, iż użycie wyrażenia „wprowadzenie na rynek” dla czynności mających na celu uzyskanie certyfikatów i zezwoleń umożliwiających skierowanie produktu do sprzedaży, może być *prima facie* utożsamione przez podatnika-przedsiębiorcę z fazą odmienną, niż tą objętą hipotezą normy kształtującej ulgę. W sposób naturalny „wprowadzenie na rynek” może przywoływać skojarzenia sytuacji, w której pierwsze, nowe produkty znajdują się już w obrocie i podejmowana jest próba ich promocji i zaistnienia w świadomości uczestników rynku. W taki sposób faza wprowadzenia na rynek definiowana jest w literaturze z nauk zarządzania oraz ekonomii<sup>214</sup>. W powyższym ujęciu „wprowadzenie na rynek” stanowi jedną z czterech faz życia produktu<sup>215</sup>, *de facto* pierwszą i najważniejszą, bo charakteryzującą się podejmowaniem decyzji marketingowych kluczowych dla odbioru i reakcji konsumentów na nowy produkt<sup>216</sup>. W fazie wprowadzania na rynek (w ujęciu nauk zarządzania i marketingu, tj. w rozumieniu skierowania produktu do sprzedaży), przedsiębiorca z wysokim prawdopodobieństwem ponosi znaczniejsze koszty w porównaniu z innymi fazami życia produktu. Wynika to przede wszystkim z niskiego wolumenu obrotu nowego produktu, a tym samym mniejszymi przychodami, co jest związane z wciąż niewystarczającą rozpoznawalnością produktu przez konsumentów (wymagającą reklamy i kosztów marketingowych, które stanowią koszt uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.), a także różnych preferencji konsumenckich co do zakupu innowacyjnych produktów<sup>217</sup>. Ta faza

<sup>214</sup> J. Altkorn, *Podstawy Marketingu*, Instytut marketingu, Kraków 2004, s. 103.

<sup>215</sup> A. Mazurkiewicz-Pizło, W. Pizło, *Marketing. Wiedza ekonomiczna i aktywność na rynku*. Wydawnictwo PWN, Warszawa 2017, s. 157.

<sup>216</sup> L. Garbarski, I. Rutkowski, W. Wrzosek, *Marketing*, Wydawnictwo PWE, Warszawa 1994, s. 489.

<sup>217</sup> Tamże.

nie jest jednakże objęta hipotezą normy ust. 4 art. 18ea, który to artykuł *expressis verbis* odnosi się do etapu przed skierowaniem produktu do sprzedaży, o czym świadczy także zamknięty katalog możliwych kosztów podlegających odliczeniu, wymieniony w ust. 6 opisywanego przepisu.

Wydaje się, iż na potrzeby bardziej intuicyjnej definicji czynności objętej regulacją ust. 4 art. 18ea u.p.d.o.p. należałoby skorzystać z takich określeń jak np. „legalizacja wprowadzenia na rynek”, „działania legalizacyjne i weryfikacyjne dla celu wprowadzenia na rynek”.

Oprócz wyżej wskazanych definicji, ustawodawca wyodrębnił również trzelementowy katalog kosztów, które należy uznać za koszty produkcji próbnej nowego produktu, *ergo* koszty podlegające odliczeniu. Za powyższe koszty uznaje się:

1. cenę nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3 u.p.d.o.p.<sup>218</sup>, lub koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 16g ust. 4<sup>219</sup>, fabrycznie nowych środków trwałych niezbędnych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu, zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych<sup>220</sup>;
2. wydatki na ulepszenie, o których mowa w art. 16g ust. 13<sup>221</sup>, poniesione w celu dostosowania środka trwałego, zaliczonego do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu;
3. koszty nabycia materiałów i surowców nabytych wyłącznie w celu produkcji próbnej nowego produktu.

Lista stanowi zamknięty katalog i obejmuje koszty poniesione zarówno na nabycie, jak i wytworzenie fabrycznie nowych środków trwałych wykorzystanych do budowy prototypu, jak i wydatki na jego ulepszenie poniesione w celu dostosowania tych środków trwałych do uruchomienia produkcji prototypu, a także koszty nabycia materiałów i surowców

<sup>218</sup> Zgodnie z tym przepisem: Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

<sup>219</sup> Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

<sup>220</sup> Są to grupy: 3 – Kotły i maszyny energetyczne; 4 – Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania; 5 – Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne; 6 – Urządzenia techniczne; 8 – Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane.

<sup>221</sup> Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z ust. 1 i 3-11, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10 000 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.



nabytych wyłącznie w celu produkcji prototypu. Odliczeniu podlegają więc zarówno koszty związane z maszynami, urządzeniami i narzędziami służącymi wyprodukowaniu, jak i samymi materiałami i surowcami na to przeznaczonymi. Celem tego przepisu jest zatem objęcie zakresem ulgi wydatków ponoszonych przez podatnika na nabywanie lub wytwarzanie środków trwałych, które to wydatki rozliczyć można poprzez odpisy amortyzacyjne od przedmiotowych środków trwałych.

Zaś do kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu zalicza się koszty:

1. badań, ekspertyz, przygotowania dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu, homologacji, znaku CE, znaku bezpieczeństwa, uzyskania lub utrzymania zezwolenia na obrót lub innych obowiązkowych dokumentów lub oznakowań związanych z dopuszczeniem do obrotu lub użytkowania oraz koszty opłat pobieranych w celu ich uzyskania, odnowienia lub przedłużenia;
2. badania cyklu życia produktu (tj. *life cycle assessment* analizujące ślad środowiskowy produktu, czyli jego dotkliwości dla środowiska naturalnego<sup>222</sup>);
3. systemu weryfikacji technologii środowiskowych<sup>223</sup>.

Weryfikacja technologii środowiskowych (w skrócie ETV, tj. *Environmental Technology Verification*) stanowi system wspierający upowszechnianie technologii środowiskowych, w oparciu o potwierdzenie ich skuteczności i wiarygodności w osiągnięciu założonych celów pro-ekologicznych.

Wskazane koszty umożliwiają legalizację produktu i weryfikację jego jakości.

W kwestii rozliczania kosztów Ustawodawca wskazał w ust. 7, iż koszty produkcji próbnej nowego produktu i jego wprowadzenia na rynek pomniejsza się o podatek od towarów i usług. Pomniejszenie nie przysługuje, jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto w przypadku skorzystania z odliczenia do kosztów produkcji próbnej nowego produktu, o których mowa w ust. 5 pkt 1 i 2 (są to: cena nabycia, koszt wytworzenia fabrycznie nowych środków trwałych niezbędnych do uruchomienia produkcji próbnej oraz wydatków na ulepszenie nie stosuje się przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 (tj. nieuznawania za koszty uzyskania przychodu odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 16a-16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wy-

<sup>222</sup> Zob. G. Ran Finnveden, M. Z. Hauschild, T. Ekvall, i in., *Recent developments in Life Cycle Assessment*, [w:] *Journal of Environmental Management*, 2009, nr. 91, s. 1–21, <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2009.06.018>.

<sup>223</sup> ETV wymienione jest w Ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2021 r. poz. 1973 z późn. zm.), dokładniej w art. 400a ust. 1 pkt 41a, stosownie do którego finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej obejmuje przedsięwzięcia związane z wdrażaniem i funkcjonowaniem systemu ekozarządzania i audytu (EMAS) oraz systemu weryfikacji technologii środowiskowych (ETV).

datkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie). Ponadto odliczenie przysługuje wyłącznie wtedy, gdy koszty zostały faktycznie poniesione w roku podatkowym (nie chodzi jednak o poniesienie kosztów w rozumieniu wyłącznie zarachowania w księgach rachunkowych - dla skorzystania z ulgi podatnik musi, dla przykładu, zapłacić za środek trwały<sup>224</sup>), w którym podatnik chciałby dokonać odliczenia, pod warunkiem, że koszty nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia go na rynek. W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia - odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części - dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Zdaniem ustawodawcy powyższe regulacje powinny przyczynić się do osiągnięcia pożądaných skutków w postaci modernizacji i dywersyfikacji towarów oferowanych przez przedsiębiorców. Produkty te mają powstawać w wyniku prowadzonych prac badawczo-rozwojowych i stanowić mają owoc dążenia do kreacji innowacyjnych rozwiązań. Rozwiązanie to ma na celu wsparcie twórców w realizowaniu nowatorskich pomysłów na praktyczne zastosowania prototypów. To właśnie wspomniany nowatorski charakter stanowi element kluczowy dla zastosowania ulgi. Cechy tej nie należy jednak utożsamiać wyłącznie ze spektakularnymi wynikami prac B+R, mającymi globalne znaczenie. Prototyp powinien wyłącznie spełniać przesłankę bycia nowością na rynku – choćby był on przydatny tylko z perspektywy usprawnienia procesów produkcji jednego przedsiębiorcy, którego owoc działań stanowi.

Inicjatywę wprowadzenia ulgi należy ocenić pozytywnie. Jednakże może ona generować dodatkowe koszty oraz wątpliwości związane z prawidłową demarkacją fazy prac badawczo-rozwojowych od fazy wdrożeniowej, objętych odmiennymi ulgami (odpowiednio B+R oraz ulgą na prototyp). Interpretacja tych przepisów stanowić może w wielu przypadkach zbyt wielkie wyzwanie dla podatnika, który w celu zastosowania prawidłowego odliczenia zwrócić się będzie musiał o pomoc do doradcy podatkowego, a nierzadko, złożyć wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w jego stanie faktycznym.

<sup>224</sup> Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Druk numer 1532), s. 43.

### 3. Ulga na robotyzację

Przed wprowadzeniem ulgi na robotyzację polskie prawo nie zawierało żadnych regulacji dążących do wspierania automatyzacji przedsiębiorstw. Wprowadzona w ramach Polskiego Ładu nowa preferencja ma na celu wpieranie tych przedsiębiorców, którzy chcieliby usprawnić i unowocześnić swoją działalność poprzez wykorzystanie robotów przemysłowych. Taka podatkowa forma stymulowania produktywności, stanowić może zachętę dla inwestorów zagranicznych do przenoszenia produkcji do Polski, w związku z nowoczesnymi narzędziami produkcyjnymi<sup>225</sup>.

Ulga na robotyzację uregulowana została na gruncie u.p.d.o.p. w art. 38eb. Zgodnie z ust. 1 podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację, przy czym kwota odliczenia nie może przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Ustawodawca wprowadza ograniczenia czasowe: odliczenie znajduje zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r. Podatnik w terminie złożenia zeznania, w którym dokonuje tego odliczenia, składa informację, według ustalonego wzoru, zawierającą wykaz poniesionych kosztów podlegających odliczeniu.

Z treści ust. 1 wynika, iż jedynym faktycznym ograniczeniem podmiotowym, dla możliwości skorzystania z ulgi, jest wykluczenie z grona uprawnionych do zastosowania tej preferencji tych podatników, którzy osiągają przychody wyłącznie z zysków kapitałowych. W literaturze podnosi się, iż wyłączenie tej grupy ma na celu zapewnienie wykorzystania przedmiotowej ulgi do działań produkcyjno-przemysłowych, skutkujących poprawą innowacyjności oraz produktywności. Powyższe ujęcie hipotezy normy ma także przeciwdziałać możliwym oszustwom, związanym z kreowaniem sztucznych kosztów podatkowych (niezwiązanych z rzeczywistą chęcią zwiększania nowoczesności produkcji) w celu jej wykorzystania<sup>226</sup>.

Z perspektywy podatnika istotnym jest zamknięty katalog kosztów, które uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację. Należą do nich:

1. koszty nabycia fabrycznie nowych:
  - a. robotów przemysłowych,

<sup>225</sup> J. Kalus, P. Szymczyk, *Preferencje podatkowe dla strategicznych inwestorów przewidziane w Polskim Ładzie. Analiza prawno-porównawcza wybranych rozwiązań*, Przegląd Podatkowy, 2021, nr 11, s. 25-35.

<sup>226</sup> Tamże.

- b. maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych,
  - c. maszyn, urządzeń oraz innych rzeczy, funkcjonalnie związanych z robotami przemysłowymi, służących zapewnieniu ergonomii oraz bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do stanowisk pracy, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym, w szczególności czujników, sterowników, przekaźników, zamków bezpieczeństwa, barier fizycznych (ogrodzenia, osłony) czy optoelektronicznych urządzeń ochronnych (kurtyny świetlne, skanery obszarowe),
  - d. maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, w szczególności czujników i kamer,
  - e. urządzeń do interakcji pomiędzy człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych;
2. koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do używania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1;
  3. koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w pkt 1 i 2;
  4. opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1<sup>227</sup>, ustalone w umowie leasingu, o którym mowa w art. 17f (tj. leasingu finansowego), dotyczącej robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych.

Każde z wyżej wymienionych maszyn i urządzeń posiadają, określone w art. 38eb, autonomiczną definicję, na potrzeby zastosowania ulgi na robotyzację (odpowiednio w ust. 3 – dla robota przemysłowego oraz w ust. 4 – dla maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych). W przypadku robota przemysłowego należy obligatoryjnie spełnić cztery przesłanki, które umożliwiają kwalifikację danej maszyny do tej kategorii. Na gruncie przedmiotowych wymagań szczególnie istotnym jest przemysłowy charakter urządzenia, innowacyjność oprogramowania i rozwiązań oraz spójność i integralność z innymi maszynami produkcyjnymi podatnika. Jeśli maszyna nie ma możliwości automatycznej pracy, opartej na zdalnym sterowaniu, koszty jej zakupu nie zostaną odliczone na podstawie ulgi. Z drugiej strony w przypadku urządzeń i maszyn

<sup>227</sup> Są to opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów korzystającego z zastrzeżeniami wymienionymi u dalszych ustępach art. 17b u.p.d.o.p.

peryferyjnych ustawodawca zrezygnował ze ścisłej definicji, wskazując w jej miejsce otwarty katalog przykładowych urządzeń o wspomnianym charakterze. Przykładowo wymienić można: jednostki liniowe zwiększające swobodę ruchu, pozycjonery jedno- i wieloosiowe, tory jezdne, słupowysięgniki, obrotniki, nastawniki. Z listy umieszczonej w ww. regulacji dotyczącej przedmiotowego katalogu, wywnioskować można, iż co do zasady do ulgi kwalifikować się będą urządzenia służące do prawidłowego i efektywnego funkcjonowania robotów przemysłowych..

Jednakże, występują pewne sytuacje, w których podatnik zobowiązany jest do zwiększenia zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę odliczeń uprzednio dokonanych w ramach ulgi. Nastąpi to w momencie, kiedy, podatnik zbył środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne wymienione przed końcem okresu ich amortyzacji, a w przypadku umowy leasingu - przed końcem podstawowego okresu umowy leasingu, jest obowiązany w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym nastąpiło to zbycie.

W zakresie nieuregulowanym wymienionymi przepisami, do odliczenia kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację stosuje się odpowiednio część regulacji dotyczących ulgi na działalność badawczo rozwojową (tj. art. 18d u.p.d.o.p., odpowiednio do ustępów 3k, 5, 5a, 6 oraz ust. 8 zdanie pierwsze i drugie, dotyczących szczególnych przypadków rozliczania kosztów i uznawania za koszty uzyskania przychodu niektórych zdarzeń).

Ulga na robotyzację ma w swoich założeniach wspierać redukcję należności publiczno-prawnych dla podatników dążących do rozwoju zautomatyzowanej produkcji. Ukształtowana została na podobieństwo ulgi na działalność B+R, której regulacje znajdują, w określonych przypadkach, zastosowanie w ramach ulgi na robotyzację. W ramach wsparcia dla przedsiębiorców w zakupie innowacyjnych maszyn, w regulacji tej przewidziano prawo do ponownego odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów, które już wcześniej zaliczono do kosztów uzyskania przychodu, do wysokości 50% kosztów.

Promocja rozwoju robotyzacji w Polsce ma swoje obiektywne uzasadnienie. Nisko poziom robotyzacji, automatyzacji i przemysłu stanowi znaczącą przeszkodę na drodze do rozwoju gospodarczego i zwiększenia konkurencyjności krajowego rynku. Warto również zauważyć, iż zakup i obsługa robotów przemysłowych, sterowanych zdalnie, wymaga pewnego poziomu wiedzy z zakresu informatyki. W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej ulgę<sup>228</sup>, projektodawca powołuje się na dane statystyczne dotyczące cyfryzacji przedsiębiorstw (tj. m.in. posiadania komputera, dostępu do Internetu oraz obecności w mediach społecznościowych, oceniając je jako stanowiące potencjał ku dalszemu rozwojowi technologicznemu, w tym – zakupu robotów. Powołując się na wyżej wymienione dane nie można stwierdzić, czy polscy przedsiębiorcy są gotowi do zakupu i użytkowa-

<sup>228</sup> Uzasadnienie..., s. 97 i następne.

nia robotów, pomimo ulgi. Dlatego też dążeniu do stymulacji zastosowań Przemysłu 4.0 w Polsce powinny towarzyszyć inicjatywy związane z opłacalnością zatrudniania wysoce wykwalifikowanych specjalistów, co w pewnym stopniu ułatwia ulga na innowacyjnych pracowników.

Ku zobrazowaniu skali problemu, jakim jest niski poziom robotyzacji w kraju warto powołać się na dane statystyczne. Pomimo pewnej tendencji wzrostowej, Polska nadal prezentuje się bardzo źle w porównaniu z innymi państwami, nie tylko gospodarkami państw zachodu, ale także w porównaniu z krajami Europy Środkowo-Wschodniej<sup>229</sup>. Największa intensyfikacja wykorzystania tych maszyn, zgodnie z danymi za rok 2019, odbywa się w ramach przemysłu motoryzacyjnego (37%), następnie chemicznego i produkcji tworzyw sztucznych (14,6%) oraz w przemyśle metalowym i maszynowym (9,5%).

Ponadto nasz kraj charakteryzuje się bardzo niską gęstością robotyzacji w perspektywie globalnej wśród krajów rozwiniętych (poniżej średniej światowej). Zjawisko to wpływa znacząco na konkurencyjność krajowego rynku, w związku z brakiem możliwości zwiększenia efektywności produkcji, poprzez minimalizację kosztów i przyspieszenie procesów wytwórczych, a także poprzez umożliwienie zaradzenia zbliżającemu się kryzysowi demograficznemu, który wpływa na zmniejszającą się podaż pracy przy niesłabnącym popycie<sup>230</sup>.

Kolejną zaletą wynikającą z wdrożenia robotyzacji jest możliwość zwiększenia różnorodności produkcji i większej elastyczności w odpowiadaniu na preferencje konsumentów<sup>231</sup>. Rozwój tych urządzeń skutkuje także zwiększeniem zapotrzebowania na specjalistów i inżynierów w tych dziedzinach, co wpływa pozytywnie na rozwój nauki dotyczącej robotów<sup>232</sup>. Warto zaznaczyć, iż prawidłowo przeprowadzony proces realizacji, praktycznie zawsze skutkuje ogólną poprawą kondycji przedsiębiorstwa<sup>233</sup>.

Z perspektywy założeń i identyfikacji obszarów, które wymagają rozwoju, chęć wspierania robotyzacji uznać należy za obiektywnie pozytywny cel rozwoju krajowych przedsiębiorstw. Warto zaznaczyć, że samo wprowadzenie ulgi i informowanie o niej może skłonić większą liczbę podatników do zapoznania się z ideą robotyzacji, nawet jeśli uprzednio nie byli nią zainteresowani.

Polska nie jest pierwszym krajem, w którym wykorzystano mechanizmy fiskalne, w celu wspierania robotyzacji. Podobne rozwiązania wprowadzono także w Korei Południowej, Tajwanie i Japonii. W Unii Europejskiej wiele państw wprowadza strategie rozwoju przemysłu 4.0., którego element stanowią roboty przemysłowe. Takie kraje to m.in. Niemcy, Włochy oraz Francja<sup>234</sup>.

<sup>229</sup> Zob. *World...*, dostęp online.

<sup>230</sup> Zob. *Wpływ robotyzacji na konkurencyjność polskich przedsiębiorstw*. III Edycja, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, 2019, s. 4.

<sup>231</sup> Zob. *Uzasadnienie ...*, s. 96.

<sup>232</sup> Tamże, s. 96.

<sup>233</sup> Tamże, s. 106-107.

<sup>234</sup> Zob. K. De Backer, T. DeStefano, C. Menon, J. Ran Suh, *Industrial robotics and the global organization of production*, Technology and Industry Working Papers 2018/03, OECD Science, 2018, s. 31, <https://dx.doi.org/10.1787/dd98ff58-en>.

Na przeszkodzie ku pełnemu korzystaniu z ulgi w naszym kraju stanąć mogą jednak przepisy, a w szczególności, niedoprecyzowana definicja robota przemysłowego. Jak wspomniano, ustawodawca wymaga, aby robot stanowił maszynę dla zastosowań przemysłowych. W u.p.d.o.p. nie zdefiniowano jednak, co należy rozumieć poprzez zastosowanie przemysłowe. W tej sytuacji wydaje się, iż, można by interpretować powyższe zastosowanie zgodnie z kodami PKD – tj. kodem C - Przetwórstwo Przemysłowe. W związku z takim określeniem definicji robota niejasną pozostaje jednak sytuacja tych podatników, którzy teoretycznie będą wpisywać się w ulgę, ale nie określili żadnej z prowadzonej przez nich działalności kodem C.

#### **4. Konkluzje**

Ideę stojącą za wprowadzeniem obu ulg należy uznać za dobry kierunek strategii rozwoju produkcji krajowej. Szczególnie istotną rolę w efektywności zastosowanych rozwiązań może odegrać fakt wzajemnej komplementarności wszystkich ulg wspierających innowacje (tj. ulgi B+R, IP BOX, na innowacyjnych pracowników oraz omawianych – ulgi na prototyp oraz na robotyzację). Zarówno tworzenie prototypów, opracowywanie nowych rozwiązań, jak i informatyczna obsługa robotów przemysłowych wymaga bowiem specjalizacji nie tylko zastosowanych urządzeń, ale także kapitału ludzkiego – osób, które powyższe idee będą chcieli i potrafili wprowadzać w życie. Dlatego też pozytywnie można ocenić uwzględnienie w katalogu preferencji podatkowych również ulgi na innowacyjnych pracowników wspierających swoją wiedzą procesy produkcyjne.

Jednakże, aby implementacja nawet najbardziej odkrywczych i nacechowanych dużym potencjałem rozwiązań mogła się odbywać w sposób efektywny, aby cel wprowadzenia preferencji został faktycznie zrealizowany, podatnicy muszą mieć pewność co do zasad stosowania obowiązujących norm prawa podatkowego. Każda inwestycja obarczona jest z natury pewnym ryzykiem związanym z niepewnością co do pomyślnego przyjęcia nowego towaru na rynku. Kreowanie nowych źródeł niepewności, w postaci niejasnych regulacji prawa podatkowego, w przepisach mających na celu wsparcie działalności gospodarczej, wydaje się mijać z celem założeń ustawodawcy i może skutkować niską efektywnością zaplanowanych środków. Braki i niedociągnięcia definicyjne, zarówno co do norm określających ulgę na prototyp, jak i ulgę na robotyzację zostały podniesione w niniejszym referacie. Wydaje się, że ich korekta i doszczegółowienie powinno pozytywnie wpłynąć na popularność korzystania z tych rozwiązań przez krajowych przedsiębiorców.

**Bibliografia:**

Acemoglu, D., Restrepo, P., *The race between man and machine: Implications of technology for growth, factor shares, and employment*, [w:] *American Economic Review*, Nr 108(6), 2018.

Altkorn, J., *Podstawy Marketingu*, Instytut marketingu, Kraków 2004.

De Backer, K., DeStefano, T., Menon, C., Ran Suh, J., *Industrial robotics and the global organization of production*, Technology and Industry Working Papers 2018/03, OECD Science, 2018, s. 31, <https://dx.doi.org/10.1787/dd98ff58-enaround-the-globe> [dostęp: 16.04.2022].

G. Ran Finnveden, M. Z. Hauschild, T. Ekvall, i in., *Recent developments in Life Cycle Assessment*, [w:] *Journal of Environmental Management*, 2009, nr. 91, <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2009.06.018>.

Garbarski, L., Rutkowski, I., Wrzosek, W., *Marketing*, Wydawnictwo PWE, Warszawa 1994.

Kalus, J., Szymczyk, P., *Preferencje podatkowe dla strategicznych inwestorów przewidziane w Polskim Ładzie. Analiza prawno-porównawcza wybranych rozwiązań*, Przegląd Podatkowy, 2021, nr 11.

Kowalski, R., *Polski Ład: Nowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorców*, [w:] LEX/el, 2021.

Mazurkiewicz-Pizło, A., Pizło, W., *Marketing. Wiedza ekonomiczna i aktywność na rynku*. Wydawnictwo PWN, Warszawa 2017.

*Polski Ład z pakietem ulg na innowacje*, Portal Podatkowy, Ministerstwo Finansów, 2021, <https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/polski-lad-z-pakiem-ulg-na-innowacje/> [dostęp: 16.04.2022].

*Survey of Global Investment and Innovation Incentives. France*, Deloitte global, 2020, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-france-2020.pdf> [dostęp: 16.04.2022].

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2021 r. poz. 1973 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2105, 2349, 2427 i 2469).



Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Druk numer 1532).

*World Robotics Report 2019*, Międzynarodowa Federacja Robotyki, 2019, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/record-2.7-million-robots-work-in-factories-around-the-globe> [dostęp: 16.04.2022].

*Wpływ robotyzacji na konkurencyjność polskich przedsiębiorstw*. III Edycja, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, 2019.

## **Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów**

### **Abstract**

The subject of the paper is the newly introduced to the Polish legal and tax system mechanism of the so-called minimum tax in the scope of CIT. The paper discusses the most important aspects of such a solution, first of all, by making a detailed analysis of the way of calculating the tax base as well as of other features that constitute each tax, such as exclusions, exemptions or payment mechanisms. The paper also contains an analysis of relations between the classical CIT and its minimal version. It also evaluates the introduced changes in the context of the raised argument of tax justice and quantitative analysis of entities subject to the new form of taxation.

### **Słowa klucze:**

CIT, minimalny CIT, podstawa opodatkowania, zwolnienia, sprawiedliwość podatkowa, luka CIT

### **Key words:**

CIT, minimum CIT, tax base, exemptions, tax fairness, CIT gap

Zgodnie z długoletnią już tradycją polski ustawodawca wprowadza z początkiem nowego roku kalendarzowego przepisy modyfikujące dotychczasowe rozwiązania prawno-podatkowe. Nie obyło się bez tego także i w roku 2022, który rozpoczął się wejściem w życie szeregu ustaw tzw. Polskiego Ładu, czyli sztandarowego programu obecnego rządu. Wśród nich znalazła się określana przez wielu komentatorów *rewolucyjną* ustawa podatkowa wdrażająca Polski Ład. Precyzując, chodzi o ustawę z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>235</sup>. Ten liczący 140 stron akt normatywny wprowadza do krajowego systemu podatkowego szereg zmian w zakresie najistotniejszych danin publicznoprawnych oraz regulacji dotyczących naliczania narzutu podatkowo-składkowego na wynagrodzenia, a w konsekwencji kształtowania się klina podatkowego.

<sup>235</sup> Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021 poz. 2105 ze zm.)

Poprawki nie ominęły regulacji w zakresie podatku CIT. Jedną z kluczowych zmian, której poświęcona zostanie ta praca, polega na wprowadzeniu tzw. minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych. Jest to koncepcja dotychczas nie znana polskiemu systemowi podatkowemu w ramach CIT, niemniej jednak często podnoszona i żywo debatowana w niektórych kręgach społecznych. Wedle pomysłodawców i inicjatorów przedłożonych polskiemu parlamentowi propozycji rozwiązań, nowa forma opodatkowania ma stanowić jeden z fundamentów „przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego” oraz „ograniczyć stosowanie przez podatników mechanizmów optymalizacji mogących skutkować zmniejszaniem zobowiązań podatkowych poprzez zaniżanie dochodu podatkowego”<sup>236</sup>. Jednocześnie, co jest konieczne do podkreślenia, podatek minimalny w ramach CIT ma *de facto* formułę *quasi*-podatku przychodowego, a nie dochodowego, co wzbudza wiele wątpliwości wśród przeciwników takiego rodzaju opodatkowania. Nie brakuje jednak zwolenników, którzy argumentują jego wprowadzenie kwestiami sprawiedliwościowymi oraz celem zwiększenia efektywności fiskalnej budżetu państwa. Przypisuje się do tego również polski ustawodawca, wskazując na konieczność „szukania nowych rozwiązań wspierających wzrost oraz stabilizację nadwyżonych wpływów budżetowych”<sup>237</sup> na skutek kryzysu post-pandemicznego.

W rozumieniu ustawy o CIT podstawą opodatkowania jest **dochód** po dokonaniu zezwolonych przepisami odliczeń<sup>238</sup>. Ta koncepcja wiąże się z formułą tzw. klasycznego podatku CIT. Ustawodawca, rzecz jasna, nie zrezygnował z niej od 1 stycznia 2022 r., jednakże wprowadził równoległe obowiązujący podatek minimalny, w którym zmienia się w stosunku do klasycznego CIT podstawa opodatkowania. Jest to bowiem już nie dochód, a przychód oraz część ponoszonych przez jednostkę kosztów. Można zatem stwierdzić, iż podatek ten ma charakter, co do zasady, **przychodowo-kosztowy**. Taka jego forma powoduje w związku z tym faktyczne opodatkowanie jakichkolwiek wpływów pieniężnych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (z wyłączeniem zysków kapitałowych), w wyjątkowym przypadku nawet w braku takich wpływów, a w konsekwencji jest **podatkiem od strat i niskich dochodów**. Rozważanie to potwierdza nowowprowadzony art. 24ca ustawy o CIT, który w ust. 1 wskazuje, że podatnikami tego podatku są spółki będące rezydentami w Polsce, podatkowe grupy kapitałowe oraz nierezydenci prowadzący działalność poprzez położony w Polsce zagraniczny zakład, które w danym roku podatkowym poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo osiągnęły rentowność mierzoną jako udział dochodów w przychodach mniejszą lub równą 1%. W związku z powyższym każdy wynik finansowy podmiotu, od maksymalnej straty aż do 1% rentowności, stanowić będzie przesłankę do opodatkowania nową daniną.

<sup>236</sup> Uzasadnienie do ww. ustawy, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805475/dokument519898.pdf>, s. 333

<sup>237</sup> Ibid. s. 261

<sup>238</sup> art. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2021.1800 ze zm.)

W ustawie nowelizującej ustawę o CIT zastrzeżono, że w procesie obliczania straty oraz udziału dochodów w przychodach nie uwzględnia się dwóch pozycji. Jedną z nich są koszty, które wynikają z nabycia, wytworzenia we własnym zakresie lub ulepszenia środków trwałych, zaliczone do podatkowych kosztów uzyskania przychodu. Chodzi tutaj w szczególności o odpisy amortyzacyjne. Taka konstrukcja jest korzystna dla podatnika. Ponieważ dokonywanie odpisów umorzeniowych posiadanych składników majątku trwałego obniża wysokość podstawy opodatkowania, zaliczenie do niej kosztów amortyzacyjnych powodowałoby zwiększenie prawdopodobieństwa wpadnięcia w reżim podatku minimalnego CIT (poprzez zbliżenie się do rentowności 1% i niżej). W związku z tym wyjęcie tych KUP<sup>239</sup> z kalkulowania podstawy działa w ten sposób, że nie przyczynia się do karania podatnika za przeprowadzane w jednostce procesy inwestycyjne. Po drugie, nie uwzględnia się przychodów oraz pośrednich lub bezpośrednich kosztów ich uzyskania, jeżeli są one przypisane do transakcji, w ramach których cenę lub sposób jej określania ustala ustawa (ceny urzędowe). Podobnie w przypadku, gdy spółka poniosła stratę z takiej transakcji albo gdy jej rentowność liczona oddzielnie dla każdej transakcji tego samego rodzaju – nie przekroczyła 1%.

W uzasadnieniu do ustawy podatkowej Polskiego Ładu rząd konstatuje, iż „szereg korporacji, wykorzystując sprzyjające inwestorom zagranicznym otoczenie prawno-biznesowe w Polsce, unika płacenia CIT lub odprowadza go w zakresie niewspółmiernym do rzeczywistości uzyskiwanych przychodów”<sup>240</sup>. Podnosząc zatem postulat sprawiedliwości podatkowej oraz ograniczenia agresywnej optymalizacji, ustawodawca wprowadza podatek minimalny, którego celem ma być ograniczenie luki w podatku CIT. Zgodnie bowiem z danymi przytoczonymi przez Polski Instytut Ekonomiczny<sup>241</sup> luka w ramach tej daniny, rozumiana jako różnica pomiędzy teoretycznymi a faktycznymi dochodami, wynosiła w 2018 r. 22,2 mld zł. Wynik ten jednak, co warto podkreślić, zmalał znacząco od 2014 r., kiedy luka wynosiła 34,1 mld zł. Oznacza to spadek wielkości luki CIT o niemalże 35% w tym okresie, pomimo braku donioślejszych rozwiązań uszczelniających system w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Co więcej, luka CIT w stosunku do PKB w roku 2014 wynosiła ok. 2%, podczas gdy cztery lata później spadła aż dwukrotnie. Oznacza to, iż w dużej mierze przyczyniły się do tego efektu pozytywne impulsy makroekonomiczne i okres względnej *prosperity* na świecie w tych latach.

Pomimo tego, jak sygnalizuje w raporcie „Francuskie firmy w Polsce”<sup>242</sup> Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, istnieje spora dysproporcja w zakresie realnie płaconych podatków przez wzięte w publikacji na tapet spółki. Tytułem przykładu w latach 2015-2019

<sup>239</sup> KUP – koszty uzyskania przychodu

<sup>240</sup> Uzasadnienie do ww. ustawy, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/l/2/12349409/12805475/dokument519898.pdf>, s. 332

<sup>241</sup> *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018, raport Polskiego Instytutu Ekonomicznego, lipiec 2020 r.*

<sup>242</sup> *Francuskie firmy w Polsce, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, sierpień 2021 r.*

stosunek zapłaconego podatku CIT do osiągniętego przychodu wynosił dla poszczególnych spółek odpowiednio: Decathlon Sp. z o.o. – 0,86%, Veolia Energia Warszawa S.A. – 0,73%, Michelin Polska Sp. z o.o. – 0,72%, Renault Polska Sp. z o.o. – 0,4%, Carrefour Polska Sp. z o.o. – 0,16%, Orange Polska S.A. – 0,12%. Absolutnym rekordzistą pozostaje w tym okresie Auchan Polska Sp. z o.o., którego stosunek zapłaconego podatku CIT do przychodu wyniósł 0,004%. Jak stwierdzają autorzy raportu, „podatek CIT jest w rzeczywistości podatkiem dobrowolnym”<sup>243</sup> i jest płacony przez te przedsiębiorstwa, które chcą go płacić. Dochodząc do takiego wniosku, należałoby stwierdzić, że w rzeczywistości CIT podatkiem nie jest, bowiem nie spełnia jednej z podstawowych ukształtowanych w doktrynie prawa podatkowego cech konstytuujących podatek, a mianowicie – przymusowości. Byłoby to jednak stwierdzenie bardzo kłopotliwe. Zasadniczym problemem generowanym przez taki stan rzeczy jest względne przrzucanie obciążeń podatkowych z dużych zagranicznych korporacji na rodzimych podatników prowadzących działalności gospodarcze. Przejawia się to nie tylko w niekiedy nadto jaskrawym kontraście obciążeń podatkowych pomiędzy niektórymi krajowymi a zagranicznymi podmiotami, ale także – jak podkreśla ZPP<sup>244</sup> – w nieuzasadnionym faworyzowaniu przez państwo części podatników o niepolskiej proveniencji. Objawia się ona w oferowaniu tym podmiotom pomocy publicznej w rozumieniu przepisów unijnych, która niejednokrotnie znacząco przewyższa płacone przez nich podatki. Takie ujemne kontrybuowanie do budżetu sprowadza się do osiągania przez część podmiotów korporacyjnych korzyści kosztem polskiego podatnika. Dla przykładu, spółka Orange Polska S.A., podmiot zależny od francuskiego udziałowca większościowego, uzyskał w latach 2015 - 2019 pomoc publiczną niemal dziesięciokrotnie przewyższającą uiszczone wpłaty do budżetu. Oznacza to, że z perspektywy funkcji fiskalnej budżetu państwa, podatnikowi temu dopłacano za to, by prowadził działalność w Polsce. Nie jest to jednak przykład odosobniony, a ich wielość powoduje, że dystans pomiędzy polskimi przedsiębiorcami a częścią zagranicznych staje się coraz większy.

Wyżej wspomniane powody skłoniły ustawodawcę do wprowadzenia trudniejszego do unikania podatku. Przy konstruowaniu przepisów wychodzono z założenia, że spółka czy grupa kapitałowa powinna zapłacić minimalną stawkę podatku CIT bez względu na osiągnięty wynik finansowy, o ile jest podmiotem ze względnie ustabilizowaną pozycją na rynku oraz jej działalność nie wydaje się „podejrzana” z uwagi np. na wykazywaną rokrocznie stratę. W tym duchu wybrzmiewa przepis, w którym wyłącza się część podatników z obowiązku opodatkowania minimalnym CIT. Nie stosuje się go bowiem do kilku grup podmiotów<sup>245</sup>. Po pierwsze, do takich które dopiero rozpoczęły działalność oraz w kolejnych dwóch latach przypadających po roku jej rozpoczęcia. Można by określić tę regulację

<sup>243</sup> Ibid, s. 14

<sup>244</sup> ZPP – Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

<sup>245</sup> art. 24ca ust. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2021.1800 ze zm.)

mianem „ulgi na start up-y”, co jest umotywowane tym, iż w pierwszych latach prowadzenia działalności gospodarczej zwykle przedsiębiorstwa odnotowują straty, ze względu na niski staż na rynku oraz konieczność finansowania infrastruktury w firmie, jak również ponoszenia wysokich kosztów obsługi zadłużenia. Nie dziwi więc taka forma wyłączenia, której brak spowodować mógłby karanie przez państwo nowych przedsiębiorców zmuszanych do płacenia podatku od strat. Problemem pozostaje jednak arbitralne określenie trzyletniego okresu wolnego od opodatkowania podatkiem minimalnym, gdyż okres początkowych strat może różnić się w zależności od typu prowadzonej działalności. Ponadto przepisy stanowią, iż wyłączenie tego rodzaju nie dotyczy podatników utworzonych w wyniku określonych form przekształceń. Mowa tutaj o operacjach restrukturyzacyjnych, skutkiem których doszło do zmiany struktury, dokonania podziału czy wniesienia wkładu. Jak czytamy w uzasadnieniu do ustawy podatkowej Polskiego Ładu, celem regulacji było zapobieżenie zmianom formuły prowadzonej działalności oraz jej sztucznego dostosowywania do optymalizacji podatkowej.

Po drugie, podatek ominie banki, instytucje kredytowe oraz SKOK-i. Ustawodawca stwierdził, że w związku z już funkcjonującym od 2016 r. podatkiem od niektórych instytucji finansowych<sup>246</sup>, który ma charakter opodatkowania aktywów, nie byłoby wskazanym ponowne obciążanie tych podmiotów. Skoro bowiem wszelkie podatki, co do zasady, ostatecznie płacone są ze źródła przychodów (dochodów<sup>247</sup>), ww. podatek można by w dużym uproszczeniu uznać za podatek *quasi*-przychodowy. Obejmowanie więc instytucji finansowych podatkiem minimalnym CIT doprowadziłoby do faktycznego podwójnego opodatkowania.

Po trzecie, nowego podatku unikną podmioty, które z roku na rok – począwszy od czwartego roku funkcjonowania na rynku – odnotują spadek przychodów w wysokości co najmniej 30%. Przepis ten jest poniekąd komplementarny do wyłączenia opisanego dwa punkty wyżej, tj. za pierwsze trzy lata prowadzenia działalności. Jeśli taki podmiot wykaże stratę w kolejnym roku będzie mógł nie zapłacić podatku minimalnego, pod warunkiem że jego przychód zmaleje o minimum 30%. Jest to więc istotne ograniczenie, biorąc pod uwagę iż przychodami trudniej jest manipulować niż kosztami jego uzyskania. Z kolei spadek przychodów niższy niż 30% nie spowoduje braku obowiązku zapłacenia podatku minimalnego CIT, co wiąże się, z pewnością, z ogólnym ustaleniem przez prawodawcę takiej wartości spadków jako najbardziej prawdopodobnego wahania rynkowego uzyskiwanych wpływów z działalności gospodarczej.

Po czwarte, wyłączenie dotyczy podatników pozostających w prostej strukturze organizacyjnoprawnej bez rozbudowanych powiązań. Chodzi tutaj o podmioty, których udziałowcami są wyłącznie osoby fizyczne, a ponadto nie posiadające praw udziałowych (akcji,

<sup>246</sup> Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. 2019 poz. 1836)

<sup>247</sup> *Finanse i prawo finansowe, A. Majchrzycka-Guzowska, Warszawa 2019, s. 126*

udziałów) w kapitale innej spółki. Ustawodawca faworyzuje zatem podmioty, które nie mogą wykorzystywać swoich powiązań z innymi osobami prawnymi w celach agresywnej optymalizacji podatkowej. Ponadto do grupy zwolnionych należą też spółki wchodzące w skład grupy spółek, w której jedna z nich posiada bezpośrednio 75% udziału w kapitale pozostałych spółek. Jednakże stanie się tak jedynie po spełnieniu dwóch kolejnych przesłanek, tj. w przypadku identycznego zdefiniowania roku podatkowego przez wszystkie spółki wchodzące w skład grupy, oraz gdy udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 1%.

Ostatnią zwolnioną z podatku minimalnego CIT grupą są podmioty, których większość przychodów, z pominięciem zysków kapitałowych, zostało osiągniętych w związku z eksploatacją w transporcie międzynarodowym statków morskich lub powietrznych, a także w związku z wydobywaniem kopalin. Jak widać więc, o ile polski podatnik nie spełni przesłanek, dzięki którym zostanie zwolniony z podatku minimalnego CIT, będzie nim opodatkowany. Nie jest to więc narzędzie polityki fiskalnej, które będzie wymierzone li tylko w podmioty zagraniczne. Ucierpią bowiem także polscy podatnicy. Korzystając z danych<sup>248</sup> Ministerstwa Finansów dotyczących największych podatników podatku CIT na 1 grudnia 2021 r., można pokusić się o krótką analizę stanu faktycznego. Na ponad 2600 największych podatników podatku CIT, czyli z wartością przychodu przekraczającą 50 milionów euro – ponad 660 wykazało relację swojego dochodu do przychodu nie większą niż 1%, co stanowi ok. 25% takich podmiotów. Pozostałe zanotowały rentowność przychodu na poziomie ponad 1%. Oznacza to, iż w przypadku utrzymania takich wyników średnio co czwarta największa spółka byłaby zobligowana *ceteris paribus* do zapłacenia minimalnego podatku. Średni stosunek ustalonego wyniku finansowego (dochodu/straty) do przychodu z wyłączeniem zysków kapitałowych wśród największych płatników podatku wyniósł 5,09%. Nie jest to jednakże wartość zbyt wiele mówiąca o fiskalnym obliczu przedsiębiorstw, bowiem różni się one między sobą wielkością oraz wartością generowanego przychodu. Badając więc zbiór z uwzględnieniem wag poszczególnych spółek jako wymiarem przychodu pomniejszonym o zyski kapitałowe, uzyskujemy informację, iż tak skalkulowana średnia wynosi ok. 3,49%. Bliżej tej wartości oscyluje także inny wskaźnik statystyczny – mediana. Wynosi ona tutaj 4,39%. W związku z tym należy stwierdzić, że wykazywany przez połowę podmiotów dochód na cele podatkowe CIT stanowi wartość poniżej 4,39% w stosunku do przychodów, zaś druga połowa podatników uzyskuje dochód stanowiący powyżej 4,39% przychodów. Niemniej ciekawie wyglądają dane w rozkładzie centylowym. Okazuje się bowiem, iż 25% podatników ma rentowność na poziomie niższym od 0,98%, zaś 75% z nich - na poziomie wyższym od tej wartości. Z kolei 10% podmiotów o najwyższej rentowności przekracza ją ponad 16,12%, a 10% podmiotów o najniższej rentowności odnotowuje stra-

<sup>248</sup> <https://www.gov.pl/web/finanse/2020-indywidualne-dane-podatnikow-CIT> (data dostępu: 18.02.2022 r.)

ty. Łącznie liczba największych podatników CIT, którzy są formalnie stratni na prowadzonej działalności wynosi ok. 259, czyli 9,9%.

W tym miejscu warto pochylić się nad poruszonym wcześniej zagadnieniem związanym z pewną niekonsekwencją polskiego ustawodawcy w ramach motywowania wprowadzanych rozwiązań. Podkreślano bowiem chęć urealnienia płaconych podatków i zmniejszenia dystansu pomiędzy wysokością obciążeń ponoszonych przez rodzime podmioty a agresywną optymalizacją podatkową podatników zza granicy. Według zestawień Ministerstwa Finansów oraz założeń podatku minimalnego CIT na szczycie potencjalnych płatników tego podatku byłyby teoretycznie: Pekaó, Bank Handlowy oraz Cinkciarz.pl, ale podmioty finansowe są wyłączone z tej formy opodatkowania (o czym była mowa wyżej). Jak wynika z analizy przeprowadzonej przez Business Insider<sup>249</sup>, pierwszymi zatem trzema największymi firmami zobligowanymi do zapłaty nowego podatku byłyby: producent paliw Grupy Lotos, producent stali ArcelorMittal, LG Energy Solution Wrocław oraz Orlen Paliwa. Wynika z tego, że w pierwszej czwórce obowiązkowi podatkowemu podlegałyby dwie spółki polskie oraz dwie zagraniczne. Co więcej, patrząc z szerszej perspektywy ta tendencja również się utrzymuje. W grupie podmiotów z rentownością poniżej 1% ponad połowę stanowią firmy z polskim kapitałem<sup>250</sup>. Tytułem przykładu wyróżnić można branżę mleczarską, której średnia rentowność oscyluje na granicy 1-2%<sup>251 252 253</sup>. W takiej sytuacji powstawać może swego rodzaju dyskryminacja podatkowa, przez którą takie polskie przedsiębiorstwa jak Mlekoop, Łowicz czy Włoszczowa będą zobowiązane do zapłaty nowego podatku, ale już nie będą miały tego obowiązku wysokomarżowy francuski Danone czy niemiecki Zott. Podatek minimalny CIT, będąc de facto podatkiem przychodowym, nie będzie z pewnością pozytywnie wpływał na kondycję finansową przedsiębiorstw w okresie dekonunktury. Jeśli bowiem pojawiłby się kryzys ekonomiczny, czego symptomem są spadki przychodów firm – niskie dochody (powstawanie strat) w spółkach przełożą się na obowiązek występowania dodatkowego obowiązku podatkowego. Częściowo przed takim negatywnym rozwojem sytuacji chronić będzie jedno z wyłączeń zastosowania podatku minimalnego – odnotowanie co najmniej 30% ubytku przychodów z roku na rok. Jeśli jednak, zakładając hipotetycznie, jednostka przez trzy kolejne lata odnotowywałaby ubytek swoich przychodów w wysokości 29% rocznie, wówczas po tym okresie jej przychody stanowiłyby zaledwie ok. 36% pierwotnych, a mimo to przez każdy rok byłaby zobligowana do zapłaty podatku pomimo strat.

Zgodnie z art. 24ca ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, stawka podatku minimalnego CIT wynosi **10% podstawy opodatkowania**. W poniższej części

<sup>249</sup> Nowy pomysł rządu miał być batem na zagraniczne firmy. Uderzy w polskie. Oto fakty, Business Insider, J. Frączyk (data dostępu: 18.02.2022 r.)

<sup>250</sup> Zmiany w CIT w 2022 r., Legalis, M. Pogroszewska (data dostępu: 18.02.2022 r.)

<sup>251</sup> Nowy pomysł rządu miał być batem na zagraniczne firmy. Uderzy w polskie. Oto fakty, Business Insider, J. Frączyk (data dostępu: 18.02.2022 r.)

<sup>252</sup> W 2020 r. wzrosły przychody..., ForumMleczarskie.pl, J. Górski (data dostępu: 18.02.2022 r.)

<sup>253</sup> Czy polska branża mleczarska jest rentowna?, tygodnik-rolniczy.pl, M. Szymańska (data dostępu: 18.02.2022 r.)



pracy omówiona zostanie formuła, według której należy ustalić tę ostatnią wartość. Podstawę opodatkowania podatkiem minimalnym stanowi bowiem suma czterech kategorii kwot<sup>254</sup>. Pierwszym elementem jest kwota odpowiadająca 4% wartości przychodów, z wyłączeniem zysków kapitałowych, które zostały osiągnięte przez podatnika w danym roku podatkowym. Ta składowa podstawy opodatkowania wyraźnie przesądza o przychodowym charakterze omawianej daniny. W związku z tym, iż ustawodawca postanowił opodatkować co dwudziestą piątą złotówkę uzyskaną ze źródła przychodów stawką podatku 10%, oznacza to, że efektywnie podmioty podlegające podatkowi minimalnemu będą zmuszone uiścić podatek w wysokości 0,4% swoich przychodów. Na tym jednak nie koniec. Drugim elementem składowym podstawy opodatkowania są poniesione przez jednostkę na rzecz podmiotów powiązanych koszty finansowania dłużnego w określonej części. Ustawodawca do zdefiniowania tej części posłużył się algorytmem służącym obliczeniu wskaźnika EBITDA<sup>255</sup> o wzorze:

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

gdzie:

P – zsumowana wartość przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu CIT

Po – przychody o charakterze odsetkowym

K – suma kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń

Am – odpisy amortyzacyjne zaliczone do KUP w roku podatkowym

Kfd – koszty finansowania dłużnego zaliczone do KUP w roku podatkowym, nie-uwzględnione jednak w wartości początkowej środków trwałych oraz WNIP<sup>256</sup>

Kwota kosztów finansowania dłużnego będzie zaliczona do podstawy opodatkowania, **o ile przewyższy wartość** obliczoną z ww. wzoru. W takim wypadku wyłącznie nadwyżka tego rodzaju kosztów ponad EBITDA będzie stanowiła część podstawy opodatkowania. W takiej sytuacji ów wskaźnik pełni swego rodzaju kwotę wolną zaliczania kosztów do opodatkowania.

Trzecim elementem składowym podstawy opodatkowania jest wartość odroczonego podatku dochodowego wynikającego z ujawnienia w rozliczeniach podatkowych niepodlegającej dotychczas amortyzacji WNIP w zakresie, w jakim skutkuje ona zwiększeniem zysku brutto albo zmniejszeniem straty brutto. Celem wyjaśnienia warto wspomnieć, że podatek odroczonego jest efektem różnic wynikających z odmiennego sposobu ustalania wyniku fi-

<sup>254</sup> Podatki 2022 – część I, Dziennik Gazeta Prawna, Wydanie I/2022, styczeń 2022 r., s.81

<sup>255</sup> EBITDA (ang. *earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*) - zysk operacyjny przedsiębiorstwa przed potrąceniem odsetek od zaciągniętych zobowiązań oprocentowanych, podatków, amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych oraz amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych.

<sup>256</sup> WNIP – wartości niematerialne i prawne

nansowego brutto dla celów bilansowych oraz podatkowych. Wystąpi on, kiedy przychody i koszty uznane przez prawo bilansowe nie zostaną przejściowo uznane za przychody i koszty w rozumieniu prawa podatkowego<sup>257</sup>. W związku z powstawaniem takich różnic przejściowych o charakterze ujemnym jednostka ustala wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W przyszłości zmniejszą one zobowiązanie podatkowe albo będą podlegać zwrotowi w wyniku powstania faktycznej nadpłaty podatku. Przykładem wystąpienia powyższej sytuacji jest chociażby stosowanie niższej stawki amortyzacji aktywów dla celów podatkowych niż dla celów bilansowych. Biorąc to pod uwagę, ustawodawca włączył do podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym tę część odroczonego podatku dochodowego, która odnosi się do amortyzacji WNIP i nie stanowi dotychczas kosztu podatkowego. Na skutek tego, iż istnienie aktywów z tytułu odroczonego podatku jest dla podmiotu korzystne podatkowo i pozytywnie wpływa na jego wynik finansowy (zmniejszając przyszłą podstawę opodatkowania) – uznano, że należy opodatkować również i ten element. Przepis dotyczył będzie więc przykładowo wartości firmy czy znaku towarowego w zakresie skutkującym zwiększeniem zysku brutto albo zmniejszeniem straty brutto. Takie jego brzmienie, w teorii mając na celowniku ograniczenie optymalizacji podatkowej, może dotyczyć także działań nią nie będących – „*de facto* bowiem każdy przypadek, gdy w rozliczeniach podatnika powstaje aktywo na podatek odroczone - w wyniku ujawnienia wartości niematerialnej i prawnej dla celów podatkowych (również w wyniku szybszej amortyzacji podatkowej niż księgowej, co jest częste np. w przypadku wartości firmy) – może skutkować opodatkowaniem na podstawie analizowanych przepisów”<sup>258</sup>.

Ostatnim z fundamentów tworzących podstawę opodatkowania jest włączenie do niej kosztów, czyli drugiej odnogi konstrukcji przychodowo-kosztowej daniny. Są to jednak specyficznie określone grupy kosztów, do których należą: koszty usług doradczych, badań rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. Ponadto zaliczają się do nich wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości. Ustawodawca wspomina również o konieczności uwzględnienia kosztów przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i SKOK-i. Przesłanką opodatkowania tych kosztów jest poniesienie ich pośrednio lub bezpośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów posiadających siedzibę w raju podatkowym<sup>259</sup>. Podobnie jak jest to z kosztami finansowania dłużnego, te rodzaje kosztów będą powiększały podstawę opodatkowania tylko wówczas, gdy przekroczą wartość daną wzorem:

<sup>257</sup> *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, E. Kalwasińska, D. Maciejowska, Warszawa 2016, s. 314

<sup>258</sup> *Minimalny podatek dochodowy*, KPMG, W. Majkowski (data dostępu: 20.02.2022 r.)

<sup>259</sup> Rozporządzenie ministra finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2019 poz. 600)

$$[(P-Po)-(K-Am-O)] \times 5\% + 3\,000\,000$$

gdzie:

P – zsumowana wartość przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu CIT

Po – przychody o charakterze odsetkowym

K – suma kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń

Am – odpisy amortyzacyjne zaliczone do KUP w roku podatkowym

O – odsetki zaliczone do KUP w roku podatkowym bez pomniejszeń

Ustawodawca zdecydował się ponownie na skonstruowanie wskaźnika zbliżonego do wzoru na EBITDA. Tym razem jednak posłużono się formułą, iż koszty zaliczane do podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym CIT muszą przekroczyć o 3 000 000 zł kwotę obliczoną na podstawie EBITDA. Wówczas nadwyżka kosztów ponad te wartości zwiększy podatek minimalny do zapłaty.

Według przepisów<sup>260</sup> tak skalkulowana podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym CIT może ulec obniżeniu za sprawą pomniejszenia jej o dwie kategorie kwot wskazanych w ustawie. Po pierwsze, jest to wartość odliczeń zmniejszających w roku podstawę opodatkowania, do których zaliczamy zgodnie z art. 18 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych między innymi przekazane darowizny (w tym na cele kultu religijnego). Nie dotyczy to jednak pomniejszeń dokonywanych w ramach ulgi na złe długi<sup>261</sup>. Drugą możliwością korzystniejszego ukształtowania dla podmiotu podstawy opodatkowania jest odjęcie od niej wartości dochodów, które ten podatnik uzyskał w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub w ramach Polskiej Strefy Inwestycji<sup>262</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe, ciężko o stwierdzenie że konstrukcyjnie podatek minimalny CIT jest uproszczeniem obecnie funkcjonującego systemu. Wręcz przeciwnie, danina ta cechuje się dużym stopniem skomplikowania oraz wieloetapowością, które to cechy nie tworzą przyjaznego podmiotom gospodarczym prawa podatkowego. Już bowiem dotychczas polskie prawo podatkowe jest uważane za jedno z najgorszych wśród krajów OECD. W rankingu<sup>263</sup> z 2021 r. Polska zajęła przedostatnie, 36. miejsce, a gorzej ocenione były tylko Włochy. W przyszłości takie przepisy mogą również powodować zaistnienie licznych sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami, w szczególności w sytuacjach granicznych – jeśli dana jednostka odnotowała swoją rentowność na poziomie nieco wyższym niż 1%. Motywowane celami fiskalnymi działanie organów doprowadzić może do

<sup>260</sup> art. 24ca ust. 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2021.1800 ze zm.)

<sup>261</sup> *Podatki 2022 – część I, Dziennik Gazeta Prawna, Wydanie I/2022, styczeń 2022 r., s.83*

<sup>262</sup> Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752 ze zm.)

<sup>263</sup> *International Tax Competitiveness Index*, Tax Foundation, D. Bunn, E. Asen, październik 2021 r.

kwestionowania wyliczeń przedstawianych przez spółki.

Reasumując, wysokość należnego podatku minimalnego CIT będzie obliczona według poniższego wzoru:

$$0,4\% \times P + 10\% \times (KFD + OPD + K - POM)$$

gdzie:

P - wartość przychodów, z wyłączeniem zysków kapitałowych, które zostały osiągnięte przez podatnika w danym roku podatkowym

KFD - poniesione przez jednostkę na rzecz podmiotów powiązanych koszty finansowania dłużnego w określonej części

OPD - wartość odroczonego podatku dochodowego wynikającego z ujawnienia w rozliczeniach podatkowych niepodlegającej dotychczas amortyzacji WNIP w zakresie, w jakim skutkuje ona zwiększeniem zysku brutto albo zmniejszeniem straty brutto

K - wymienione w art. 24ca ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT koszty w określonej części poniesione na rzecz podmiotów powiązanych

POM - pomniejszenia podstawy opodatkowania

W związku z jednoczesnym funkcjonowaniem obu rodzajów opodatkowania - CIT „dochodowego” (klasycznego) i „przychodowo-kosztowego”, można wyróżnić **trzy sytuacje**, w jakich znajdzie się podatnik. Mógłby on więc:

- 1) zapłacić CIT klasyczny, ale nie podatek minimalny - jeśli jego rentowność przekracza 1%,
- 2) zapłacić CIT klasyczny i podatek minimalny - jeśli jego rentowność zawiera się w przedziale (0%, 1%>>,
- 3) nie zapłacić CIT klasycznego, ale podatek minimalny - jeśli jego rentowność jest równa lub mniejsza od 0%.

Logicznym pozostaje, że nie występuje sytuacja czwarta, w której podatnik nie byłby zobowiązany do zapłaty któregośkolwiek z tych form opodatkowania, ze względu na samą istotę podatku minimalnego, którego reżim powoduje, iż w każdym przypadku podatnik CIT będzie musiał kontrybuować do budżetu państwa.

Kwotę podatku obliczoną na podstawie analizowanych przepisów **obniża się o należny za ten sam rok obrotowy klasyczny podatek CIT**. Relacja pomiędzy tymi dwoma daninami sprowadza się więc do tego, że wykazanie jednego z nich - wpływa na wartość drugiego. W przeciwnym wypadku bowiem powstałaby sytuacja podwójnego opodatkowania, której ustawodawca chce i powinien unikać. Warto jeszcze pochylić się nad znacze-

niem tego przepisu. Skoro dotyczy on obu ww. danin, znajdzie zastosowanie wyłącznie do sytuacji podmiotów, które zostały wyżej zaklasyfikowane do punktu 2). Tylko one wszakże są zobligowane do zapłaty klasycznego CIT i minimalnego CIT. Innymi słowy, obniżka obejmie podatników o rentowności działalności na poziomie większej od 0%, ale nie większej niż 1%. Im wartość ta będzie bardziej zbliżona do zera, tym realnie zapłacony podatek minimalny będzie większy, a udział podatku CIT klasycznego w całości opodatkowania – mniejszy. Z kolei rentowności bliższe jednemu procentowi poskutkują mniejszym udziałem realnie zapłaconego podatku minimalnego w teoretycznej jego wartości.

Problematyczną będzie sytuacja, w której z roku na rok jednostka niepodlegająca dotychczas reżimowi podatku minimalnego spadnie poniżej 1% rentowności i jednocześnie utraci mniej niż 30% swoich przychodów<sup>264</sup>. Przykładowo, jeśli w hipotetycznym pierwszym roku działalności spółka osiągnęła 300 milionów zł przychodu, a w ramach tego źródła wygenerowała rentowność na poziomie 1,05%, wówczas jej dochód brutto wynosi ok. 3,15 mln zł. Spółka zapłaci od tego prawie 0,6 mln zł klasycznego podatku CIT (19%). Wystarczy jednak, że w drugim roku swej działalności rentowność podmiotu spadnie do 1% - czyli o zaledwie 0,05pp, a spowoduje to drastyczną zmianę na jej niekorzyść. Wtedy bowiem jej dochód nie będzie miał znaczenia przy kalkulowaniu podatku minimalnego, a pod uwagę weźmiemy przychód (dla uproszczenia pomijamy w rozważaniu inne składniki wchodzące w skład podstawy opodatkowania). Jednostka zapłaci zatem 0,4% od 300 milionów zł, czyli 1,2 mln zł. W porównaniu więc z poprzednim rokiem jest to dwukrotny wzrost obciążenia podatkowego – z 0,6 mln zł do 1,2 mln zł. W konsekwencji wizja znacznego „domiaru” podatku może zmotywować podatników do poszukiwania rozwiązań umożliwiających uniknięcie jego zapłaty. Zdaniem ekspertów<sup>265</sup> zwiększenie w tym celu przychodów może okazać się obiektywnie trudne. Prostsze będzie działanie po stronie kosztowej. W skrajnych przypadkach może się okazać, że lepiej zawiązać rentowność poprzez nieponoszenie kosztów i opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń, niż ponosić koszty, obniżyć dochodowość i płacić podatek minimalny.

Zakładając niezmienione w czasie przychody oraz płaconą przez jednostkę 19-procentową stawkę podatku CIT klasycznego, wyprowadzić możemy wzór, który odpowiadał będzie na pytanie: ile razy zwiększy się realne obciążenie podatkowe po wpadnięciu w kolejny okres pod reżim podatku minimalnego.

$$\text{roporcja} = (\text{podatek T2}) / (\text{podatek T1}) = (P \times 0,4\%) / (P \times r \times 19\%) = 0,04 / (r \times 0,19) = (0,02105) / r$$

<sup>264</sup> Wielkość ta wynika z regulacji przepisu omawianego wyżej – art. 24ca ust. 14 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2021.1800 ze zm.)

<sup>265</sup> *Polski Ład. Firmy już myślą, jak uniknąć podatku minimalnego*, Dziennik Gazeta Prawna, Ł. Zalewski (data dostępu: 20.02.2022 r.)

gdzie:

podatek T1 – podatek klasyczny CIT w okresie pierwszym

podatek T2 – podatek minimalny CIT w okresie kolejnym (po spadku rentowności do poziomu 1% i niżej)

$P \times r$  – dochód (iloczyn przychodu i rentowności mierzonej w %)

P – przychód

**r – rentowność w okresie pierwszym (większa lub równa 1%)**

Podstawiając daną z przykładu powyżej (rentowność na poziomie 1,05% w okresie pierwszym) do wyprowadzonego wzoru, uzyskamy wynik: 2,00 (), co jest zgodne z konstatacją o dwukrotnym wzroście wartości podatku należnego.

Podatnicy zobligowani do zapłaty podatku minimalnego są według przepisów ustawy o CIT zobowiązani również do wykazania w zeznaniu podatkowym podstawy opodatkowania, pomniejszeń i kwoty samego podatku. Następnie wpłacają na rachunek urzędu skarbowego należny podatek (pomniejszony o klasyczny CIT) w terminie do końca marca roku następującego po rozliczonym roku podatkowym.

Kwotę w taki sposób zapłaconego podatku minimalnego za dany rok podatkowy odliczyć można od klasycznego podatku CIT w ciągu kolejnych 3 lat następujących bezpośrednio po sobie, licząc od tego za który podatnik uiszczył daninę. Na skutek takiej regulacji często może występować sytuacja, w której podatek CIT klasyczny zostanie „wyzerowany” za dany rok, ze względu na odliczenia z lat poprzednich zapłaconych podatków minimalnych. Nie spowoduje to jednak żadnej ekonomicznej zmiany ciężaru podatkowego nałożonego na podmiot, a będzie wyłącznie operacją czysto techniczną. Skoro bowiem nowa danina jest z definicji – minimalna – wartość realnego opodatkowania nie spadnie poniżej jej wartości. Wpłata w takich okolicznościach nastąpi z tytułu CIT obliczonego na podstawie art. 24ca, a nie art. 19 ustawy o CIT.

Reasumując, należy stwierdzić że próby uczynienia systemu podatkowego bardziej sprawiedliwym zasługują na pochwałę. Wszakże istnienie ewidentnych rozbieżności w sferze płaconych przez poszczególne podmioty podatków budzić może nie tylko obawy o nieuczciwość systemu, ale także zniechęcać podatników bardziej „poszkodowanych” do starannego przestrzegania prawa. W procesie jego zmiany i stanowienia nowych regulacji podatkowych nie można jednak wylać dziecka z kąpielą. Trzeba bowiem odpowiednio wyważyć szereg interesów, w tym: społeczny, fiskalny, interes podatnika. Na samym końcu pozostaje również kwestia stopnia skomplikowania istniejącego prawa podatkowego. Znaczna kazuistyka nierzadko wprowadzać może spore zamieszanie w rozumieniu regulacji ustawowych oraz być zarzewiem wielu konfliktów na linii podatnik – organ podatkowy. Uciążliwość trudnego w zrozumieniu prawa często postrzegana jest za bardziej dokuczliwą

niż samo zwiększanie obciążeń podatkowych. Wydaje się, iż zaprojektowanie minimalnego podatku CIT w takim kształcie, w jakim od 2022 r. obowiązuje, może rodzić wątpliwości co do jego skutecznego oraz sprawiedliwego egzekwowania. Cytowany we wcześniejszej części pracy Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, organizacja która od wielu lat domaga się wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego daniny o charakterze przychodowym od działalności gospodarczej, stanowczo odcina się<sup>266</sup> od realizacji tego pomysłu w formie wprowadzonej od 1 stycznia 2022 r. Póki co, należy bacznie obserwować efekty funkcjonującego minimalnego podatku CIT oraz wyciągać wnioski co do przyszłych ewentualnych poprawek legislacyjnych w tym zakresie.

## BIBLIOGRAFIA:

### I. LITERATURA

#### • Publikacje książkowe

1. Dziennik Gazeta Prawna, *Podatki 2022 – część I*, Wydanie I/2022, styczeń 2022 r.
2. E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Warszawa 2016
3. A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2019

#### • Raporty

1. D. Bunn, E. Asen, *International Tax Competitiveness Index*, Tax Foundation, X 2021 r.
2. Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018*, lipiec 2020 r.
3. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Francuskie firmy w Polsce*, sierpień 2021 r.

### II. ŹRÓDŁA INTERNETOWE

1. J. Frączyk, *Nowy pomysł rządu miał być batem na zagraniczne firmy. Uderzy w polskie. Oto fakty*, Business Insider (data dostępu: 18.02.2022 r.)
2. J. Górski, *W 2020 r. wzrosły przychody...*, ForumMleczarskie.pl (data dostępu: 18.02.2022 r.)
3. W. Majkowski, *Minimalny podatek dochodowy*, KPMG (data dostępu: 20.02.2022 r.)
4. M. Pogroszewska, *Zmiany w CIT w 2022 r.*, Legalis (data dostępu: 18.02.2022 r.)

<sup>266</sup> Pismo do Ministerstwa Finansów w sprawie minimalnego CIT, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, 8 lutego 2022 r.

5. M. Szymańska, *Czy polska branża mleczarska jest rentowna?*, tygodnik-rolniczy.pl (data dostępu: 18.02.2022 r.)
6. Ł. Zalewski, *Polski Ład. Firmy już myślą, jak uniknąć podatku minimalnego*, Dziennik Gazeta Prawna (data dostępu: 20.02.2022 r.)
7. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Pismo do Ministerstwa Finansów w sprawie minimalnego CIT*, 8 lutego 2022 r.

### III. WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH

1. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2021.1800 ze zm.)
2. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021 poz. 2105 ze zm.) wraz z Uzasadnieniem
3. Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. 2019 poz. 1836)
4. Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752 ze zm.)
5. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2019 poz. 600)





**Organizator:**



WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI  
UNIwersytet Warszawski

**KNiP**  
KOŁO NAUKOWE PRAWA PODATKOWEGO

**Patronat  
medialny:**

**DORADZTWO PODATKOWE**  
BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH