



Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych

OCENA PROJEKTU ZMIAN USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

WARSZAWA, Październik 2017 R.

SPIS TREŚCI

Wprowadzenie	3
CZĘŚĆ I OCENA PROPOZYCYJI WPROWADZENIA PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI KOMERCYJNYCH .	5
Podsumowanie	5
I. Niedozwolona pomoc publiczna	6
II. Naruszenie unijnej zasady swobody przedsiębiorczości	7
III. Niezgodność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polski	8
IV. Podwójne opodatkowanie wybranych nieruchomości	11
VI. Dodatkowe obciążenie podmiotów znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej	12
VI. Zbędność proponowanej regulacji wobec całokształtu nowelizacji ustawy o CIT	16
CZĘŚĆ II OCENA ZMIAN DOTYCZĄCYCH ZALICZALNOŚCI DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU WYDAKTÓW NA USŁUGI NIEMATERIALNE	19
ZAŁĄCZNIK NR 1 – WYKAZ SKRÓTÓW I STOSOWANYCH POJĘĆ	21
ZAŁĄCZNIK NR 2 –	22

Wprowadzenie

Celem niniejszego raportu jest ocena wybranych zmian w systemie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jakie przewiduje projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Raport koncentruje się na dwóch rozwiązaniach przewidzianych w Projekcie ustawy, które będą mieć kluczowe znaczenie z perspektywy podatników podatku dochodowego od osób prawnych działających w branży nieruchomości, tj.:

1. wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych dla wybranej kategorii podatników (projektowany art. 24b ustawy o CIT);
2. ograniczenie możliwości zaliczania określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów (projektowany art. 15e ustawy o CIT).

Pierwszym z proponowanych rozwiązań (art. 2 pkt 27 Projektu ustawy) jest wprowadzenie podatku dochodowego od przychodów z tytułu własności wybranych środków trwałych położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej o wartości początkowej przekraczającej 10 mln zł (dalej: **podatek od nieruchomości komercyjnych**). Opodatkowaniem objęte mają być jedynie określone kategorie nieruchomości takie jak centra handlowe, domy towarowe, sklepy, butiki, pozostałe budynki handlowo-usługowe oraz budynki biurowe. Z opodatkowania wyłączone – w świetle bieżącej wersji projektu – mają być środki trwałe wykorzystywane wyłącznie lub w głównym stopniu na własne potrzeby oraz środki trwałe, od których zaprzestano dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

W ocenie Stowarzyszenia **proponowane zmiany będą w negatywny sposób oddziaływać na branżę nieruchomości komercyjnych oraz prowadzić do nieuzasadnionego różnicowania działających na tym rynku podmiotów, co z kolei skutkować może zachwianiem reguł konkurencji**. Wynika to z opisanej poniżej specyfiki działania rynku nieruchomości komercyjnych, która jest taka sama dla dużych i małych podmiotów.

Podstawową cechą analizowanego rynku jest prowadzenie działalności w oparciu o model, w którym nieruchomości komercyjne są własnością spółek celowych, których głównym majątkiem jest nieruchomość, a podstawową lub jedyną działalnością jest wynajem tej nieruchomości. Inną charakterystyczną cechą rynku jest realizowanie inwestycji celowych spółek nieruchomościowych przy wsparciu zewnętrznego finansowania, które udzielone jest zazwyczaj przez banki lub inne spółki z grupy.

Taki model działania daje podmiotom z branży nieruchomościowej wiele korzyści, takich, jak przejrzystość sytuacji finansowej oraz eliminacja ryzyk wynikających z innej działalności niż wynajem nieruchomości komercyjnych oraz możliwość pozyskania kredytowania na korzystnych warunkach. Dla banków są to inwestycje względnie bezpieczne, bowiem bank zabezpiecza się na każdym elemencie finansowanej inwestycji (tj. poprzez hipotekę na nieruchomości, prawa do czynszów na wypadek niewypłacalności spółki, zastaw na udziałach spółki).

Co istotne, **zaprezentowany sposób funkcjonowania jest charakterystyczny dla wszystkich podmiotów działających w branży nieruchomości komercyjnych, niezależnie od skali ich działalności i wielkości realizowanych projektów inwestycyjnych**. Oznacza to, że warunki prowadzenia działalności podmiotu posiadającego nieruchomość komercyjną na wynajem o wartości kilku milionów złotych nie różnią się zasadniczo od modelu działalności i warunków prowadzenia działalności podmiotu posiadającego nieruchomość o wartości kilkudziesięciu czy kilkuset milionów złotych.

Zarówno małe, jak i duże podmioty działają w tym samym otoczeniu prawnym, w szczególności obowiązuje ich stosowanie **tych samych przepisów podatkowych**. W rezultacie, takie same źródła wpływów są zaliczane do przychodów podatkowych, a określone kategorie wydatków zaliczane do kosztów podatkowych.

Zarówno mali, jak i wielcy uczestnicy rynku ponoszą analogiczne **ryzyka prowadzonej działalności**. Wysokość przychodów wszystkich podmiotów posiadających nieruchomości na wynajem jest uzależniona od stawek czynszu oraz popytu na powierzchnię, które to parametry mogą podlegać znacznym wahaniom. Znaczny spadek wysokości czynszu lub zmniejszenie popytu na oferowaną na wynajem powierzchnię rodzi więc podobne ryzyka dla wszystkich przedsiębiorców.

Wszystkich podmiotów z branży dotyczy również konieczność stosowania zachęt dla kontrahentów, w postaci m.in. okresów beczynszowych, podczas których budynek nie generuje przychodów, a tym bardziej dochodu. Gorsze wyniki mogą również być rezultatem rozwiązania umowy z jedynym (kluczowym) najemcą, którego zastąpienie po upływie okresu najmu może zająć wiele miesięcy lub np. poszukiwania najemców po wybudowaniu budynku, co w sytuacji indywidualnych budynków może dotyczyć i kilkudziesięciu procent powierzchni.

Projekt ustawy zdaje się nie uwzględniać, że małe i duże podmioty działają na podobnych warunkach i w nieuzasadniony sposób różnicuje ich sytuację podatkową. Takie działanie może stanowić niedozwoloną pomoc publiczną, prowadzić do naruszenia zasady równego traktowania oraz wielu innych negatywnych konsekwencji, przedstawionych w dalszej części raportu.

Analizowane przepisy będą mieć zatem silnie negatywny wpływ na zachowanie reguł konkurencji. Z uwagi na konstrukcję proponowanego podatku, w sytuacji złej koniunktury gospodarczej, duże podmioty (posiadające nieruchomości, których wartość przekracza 10 000 000 zł) będą zobowiązane do zapłaty podatku pomimo ponoszenia ekonomicznej straty (co może dodatkowo pogorszyć ich sytuację), podczas gdy pozostałe podmioty będą z tego podatku zwolnione.

Drugim z rozwiązań przewidzianych w Projekcie ustawy, które zostało skomentowane w niniejszym raporcie jest wprowadzenie ograniczenia zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na określone usługi niematerialne, z opłat z tytułu korzystania z wartości niematerialnych i prawnych, a także z tytułu przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika wiarygodności z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Jak wynika z Projektu ustawy, wskazane ograniczenie ma dotyczyć usług doradczych, badania rynku, reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. Ograniczenie ma zastosowanie jeżeli dostawcami usług są podmioty powiązane z podatnikiem (w rozumieniu przepisów podatkowych).

Wskazane kategorie opłat mają podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości nieprzekraczającej łącznie w roku podatkowym 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł pomniejszonej o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych i odsetek.

Wprowadzenie powyższych rozwiązań do polskiego systemu podatkowego budzi wiele wątpliwości, zarówno natury prawnej, jak i podatkowej, które zostaną zaprezentowane w dalszej części niniejszego opracowania.

CZĘŚĆ I OCENA PROPOZYCYJI WPROWADZENIA PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI KOMERCYJNYCH

Podsumowanie

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego podatku dochodowego określonego w art. 24b ustawy o CIT:

1. może być uznane za udzielenie przez Polskę **niedozwolonej pomocy publicznej** w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE¹ przedsiębiorcom, którzy:
 - a. są właścicielami środków trwałych w postaci centrów handlowych, domów towarowych, samodzielnych sklepów i butików, pozostałych budynków handlowo-usługowych oraz budynków biurowych o wartości początkowej poniżej 10 000 000 zł,
 - b. są właścicielami środków trwałych innych niż centra handlowe, domy towarowe, samodzielne sklepy i butiki, pozostałe budynki handlowo-usługowe oraz budynki biurowe o dowolnej wartości początkowej,- poprzez zastosowanie względem nich preferencji w postaci niepodlegania podatkowi od nieruchomości komercyjnych.
2. może **naruszać unijną zasadę swobody przedsiębiorczości**, ze względu na selektywny charakter oraz ukrytą dyskryminację zagranicznych podatników.
3. może być uznane za **niezgodne z Konstytucją** Rzeczypospolitej Polskiej, w szczególności z art. 22 Konstytucji wyrażającym zasadę swobody działalności gospodarczej oraz art. 32 ust. 2 Konstytucji statuującym zasadę równości wobec prawa. Proponowany przepis nakłada większe (nierówne) obciążenie podatkowe na podatników w zależności od rodzaju i wartości posiadanych aktywów.
4. doprowadzi do **podwójnego opodatkowania tych samych nieruchomości** – podatkiem od nieruchomości od powierzchni użytkowej budynków oraz podatkiem od nieruchomości komercyjnych od ich wartości początkowej.
5. nałoży **dotatkowe obciążenie finansowe** na podmioty już znajdujące się w najtrudniejszej sytuacji ekonomicznej, to znaczy te, które nie osiągnęły w danym roku podatkowym dochodu (zysków), a poniesione koszty przewyższyły osiągnięte przychody (strata).
6. stanowi **zaprzeczenie konstrukcji podatku dochodowego**, ponieważ podstawą opodatkowania jest przychód rozumiany jako posiadany majątek, a nie dochód. Tym samym obowiązek zapłaty podatku dochodowego zostaje oderwany od rzeczywistości uzyskiwanych dochodów. Dodatkowo, ten sam majątek jest opodatkowywany wielokrotnie, a nie jeden raz w momencie jego nabycia (wprowadzenia lub ujawnienia w ewidencji środków trwałych).
7. jest **zbędne** mając na uwadze uzasadnienie ich wprowadzenia wskazane przez projektodawcę oraz inne planowane równocześnie zmiany w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Poniżej przedstawiamy szczegółową analizę prawną oraz finansową obrazującą nasze konkluzje.

¹ Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej z 26 października 2012 r., C 326/49 (dalej: **TFUE**)

I. Niedozwolona pomoc publiczna

Projektowany art. 24b ustawy o CIT może być uznany za niedozwoloną pomoc publiczną w rozumieniu TFUE.

Analizowany przepis zakłada dodatkowe obciążenie podatkowe wybranej grupy podmiotów, co skutkuje równoczesnym faworyzowaniem podmiotów:

- działających w tej samej branży, które posiadają środki trwale (nieruchomości) o niższej wartości początkowej niż 10 mln zł oraz
- działających w innych sektorach gospodarki niż branża handlowa i usługowa, przykładowo w branży produkcyjnej, komunikacyjnej itp.

Wprowadzenie kryterium wartości początkowej nieruchomości, od których należy podatek oraz określenie kategorii nieruchomości, których posiadanie prowadzi do obowiązku zapłaty podatku skutkuje znacznym różnicowaniem sytuacji podatników. Arbitralnie wybrana grupa przedsiębiorców zostaje obciążona znacznym ciężarem podatkowym, podczas gdy pozostali podatnicy CIT są z niego efektywnie wyłączeni lub opodatkowani stawką preferencyjną. Takie ukształtowanie preferencji podatkowych może prowadzić do naruszenia przez Polskę zasad udzielania pomocy publicznej.

Definicję pomocy publicznej zawiera art. 107 ust. 1 TFUE, zgodnie z którym przez pomoc publiczną rozumie się wszelkie wsparcie przyznawane w jakiegokolwiek formie przez państwo członkowskie Unii Europejskiej lub przy użyciu zasobów państwowych, które zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji przez **sprzysianie niektórym przedsiębiorcom** lub produkcji niektórych towarów w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi UE.

Definicję „pomocy publicznej” należy interpretować szeroko. Uwzględniając orzecznictwo TSUE² każdorazowo za niedozwoloną pomoc publiczną należy uznać takie zachowanie, które:

1. jest dokonywane przez państwo członkowskie UE przy wykorzystaniu zasobów państwowych,
2. powoduje wystąpienie korzyści ekonomicznej dla selektywnie wybranej grupy podmiotów (występuje, gdy podmiot będący beneficjentem pomocy otrzymuje korzyść gospodarczą, której nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych),
3. jest w stanie wpłynąć na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi,
4. prowadzi do zakłócenia lub groźby zakłócenia konkurencji, co ma miejsce wówczas, gdy pomoc państwowa wzmacnia pozycję beneficjenta w stosunku do innych przedsiębiorców z nim konkurujących w wymianie handlowej na rynku.

Proponowany kształt art. 24b ustawy o CIT spełnia wszystkie wyżej wskazane przesłanki, by uznać, że nieobjęcie niektórych podmiotów podatkiem od nieruchomości komercyjnych stanowi niedozwoloną pomoc publiczną.

Przede wszystkim, państwo może udzielać pomocy publicznej zarówno aktywnie np. poprzez przyznawanie dotacji lub subwencji konkretnym podmiotom, jak i pasywnie poprzez zrzeczenie się części swoich dochodów (przykładowo poprzez zwolnienia podatkowe). Pomocą publiczną będzie więc nie tylko fizyczne przekazanie zasobów państwowych na rzecz danych podmiotów, lecz również takie działanie Państwa, dzięki któremu zmniejszeniu ulegają koszty obciążające budżet danego podmiotu.

² Por. wyrok TSUE w sprawie C-143/99 *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, czy wyrok TSUE w sprawie C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze i inni.*, EU:C:2006:8, pkt 131

Analizowana regulacja zakłada opodatkowanie stawką 0,035% miesięcznie przychodów tych podatników, którzy są właścicielami określonych nieruchomości. *A contrario*, regulacja nie obejmuje wszystkich tych podatników, którzy:

- posiadają inne nieruchomości niż wskazane w art. 24b ust. 1 ustawy o CIT,
- posiadają nieruchomości wskazane w projektowanym art. 24b ust. 1 ustawy o CIT, ale o wartości początkowej nieprzekraczającej 10 mln zł.

Tym samym wszyscy ci przedsiębiorcy, którzy nie zostaną objęci dyspozycją przepisu art. 24b ust. 1 ustawy o CIT odniosą korzyść ekonomiczną, jaką niewątpliwie jest mniejsze obciążenie budżetu przedsiębiorstwa należnościami publicznoprawnymi. Tym samym, ich pozycja ekonomiczna będzie silniejsza w stosunku do podmiotów działających na rynku, które takiego wsparcia nie otrzymają (będą obciążone podatkiem od nieruchomości komercyjnych).

Pogląd, iż wprowadzenie podatku od nieruchomości komercyjnych stanowić będzie niedozwoloną pomoc publiczną został wyrażony również przez Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów w piśmie z dnia 27 lipca 2017 r. opiniującym Projekt ustawy. Słuszna jest również analogia pomiędzy projektowanym przepisem art. 24b ustawy o CIT a konstrukcją podatku od handlu³, która została zakwestionowana przez Komisję Europejską⁴ jako progresywny podatek przychodowy stanowiący niedozwoloną pomoc publiczną dla przedsiębiorstw o niższych przychodach.

Możliwość wpłynięcia dyskryminującego charakteru projektowanego podatku na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi opisano poniżej, w punkcie dotyczącym naruszenia swobody przedsiębiorczości.

II. Naruszenie unijnej zasady swobody przedsiębiorczości

Proponowany podatek od nieruchomości komercyjnych, z uwagi na ustalone kryteria podmiotowe, może prowadzić do naruszenia unijnej zasady swobody przedsiębiorczości, ponieważ w praktyce dotknie on głównie podmioty o kapitale zagranicznym.

Zgodnie z art. 49 TFUE zakazane jest ograniczanie swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Zasada ta oznacza, że niedopuszczalne jest takie działanie państwa członkowskiego, które mogłoby w sposób bezpośredni lub pośredni doprowadzić do różnicowania warunków, w jakich działają krajowe i unijne podmioty gospodarcze (odmienne, bardziej restrykcyjne traktowanie przedsiębiorców unijnych). Zasada ta dotyczy w równym stopniu osób fizycznych, jak i osób prawnych.

W sprzeczności ze swobodą przedsiębiorczości stoją więc takie działania państwa członkowskiego, które mając dyskryminujący charakter ograniczają obywatelom państw członkowskich prowadzenie działalności gospodarczej na terytorium kraju. Takie dyskryminujące działanie państwa członkowskiego może przejawiać się przykładowo **nierównym obciążeniem podatkowym przedsiębiorców unijnych względem przedsiębiorców krajowych, bez względu na to, czy było to działanie celowe czy niezamierzone.**

³ Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1155)

⁴ Decyzja KE z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej; decyzja Komisji w sprawie poprawki w węgierskiej opłacie z tytułu kontroli łańcucha żywnościowego (Dz.U. C 277 z 21.8.2015); decyzja Komisji w sprawie SA.39235 – Węgry – Podatek od reklam (Dz.U. C 136 z 24.4.2015); Decyzja Komisji w sprawie SA.41187 – Węgry – Składka na cele zdrowotne wnoszona przez sektor tytoniowy (Dz.U. C 277 z 21.8.2015).

Przykładowo w orzeczeniu TSUE w sprawie Hervis Sport⁵ dotyczącym podatku od obrotu w handlu detalicznym oraz sektorach telekomunikacyjnym i energetycznym, Trybunał orzekł, że konstrukcja zakładająca progresywną stawkę podatku zależną od zsumowanych obrotów osiągniętych przez grupy kapitałowe (przedsiębiorstwa powiązane), prowadzi do zapłaty przez przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym wyższej stawki niż przedsiębiorstwa krajowe.

Mając na uwadze proponowane kryteria podmiotowe podatku od nieruchomości komercyjnych oraz strukturę rynku nieruchomości komercyjnych w Polsce istnieje przypuszczenie, że podatek obejmie w większości przedsiębiorców zagranicznych, w tym unijnych, a tym samym naruszy wspólnotową zasadę swobody przedsiębiorczości.

Należy bowiem zauważyć, że rynki nieruchomości komercyjnych przeznaczonych na wynajem są zdominowane przez dużych, zagranicznych i wysoko wyspecjalizowanych graczy (banki, fundusze, spółki). Większość środków finansowych oraz deweloperów operujących na tym rynku pochodzi z państw UE.⁶

Podmioty krajowe dysponują obiektami o znacznie mniejszej wartości, co oznacza, że w zdecydowanie mniejszym zakresie obejmą ich skutki planowanych regulacji.

W przypadku podniesienia przez przedsiębiorców unijnych i przedsiębiorców z państw trzecich zarzutów przed KE lub TSUE o niezgodności podatku od nieruchomości komercyjnych z zasadą swobody działalności gospodarczej, pobrany podatek może zostać uznany za niezgodny z prawem UE.

Wówczas jako podatek nienależnie pobrany stanowiłby on nadpłatę, zwracaną podatnikom na ich wniosek wraz z należnymi odsetkami (obecnie 8% w skali roku). Ponadto, w przypadku braku zaprzestania stosowania przez Polskę praktyk dyskryminujących przedsiębiorców z UE, Polska jest narażona na dodatkowe sankcje finansowe, co przyniosłoby efekt odwrotny do zamierzonego, jakim jest zwiększenie wpływów budżetowych.

III. Niezgodność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polski

Wprowadzenie podatku od nieruchomości komercyjnych w proponowanym kształcie może prowadzić do naruszenia wolności i swobód gwarantowanych przez Konstytucję. Naruszenie to może mieć charakter wieloaspektowy i dotyczyć zasady wolności działalności gospodarczej, zasady równości wobec prawa oraz zasady proporcjonalności.

Zasada wolności działalności gospodarczej

Jak stanowi art. 20 Konstytucji, społeczna gospodarka rynkowa oparta między innymi na wolności działalności gospodarczej stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Zasada ta została rozwinięta w art. 22 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

Ograniczenie wolności działalności gospodarczej może przybierać różne formy, w tym nieuzasadnioną segmentację rynku⁷. W naszej ocenie proponowane w Projekcie ustawy rozwiązanie niewątpliwie prowadzi do segmentacji rynku, w zależności od rodzaju posiadanych nieruchomości oraz jej wartości. Proponowany podatek obciąży bowiem działalność gospodarczą podatników posiadających

⁵ Wyrok TSUE z 5 lutego 2014 C-385/12 Hervis Sport

⁶ Por. Raport o sytuacji na rynku nieruchomości mieszkaniowych i komercyjnych w Polsce w 2015 r.; uwagi Narodowego Banku Polskiego zgłaszane w ramach opiniowania projektu ustawy o spółkach rynku wynajmu nieruchomości, znak DP-II-EW-024-590/2016

⁷ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 2 grudnia 2002 r., sygn. SK 20/01

określone w Klasyfikacji rodzaje budynków o wartości przewyższającej 10 000 000 zł, podczas gdy podatnicy posiadający nieruchomości o innej specyfikacji lub niższej wartości nie poniosą ciężaru tego podatku.

Jednocześnie uzasadnienie Projektu ustawy nie wskazuje w wystarczający sposób na interes publiczny, który miałby być chroniony poprzez wprowadzenie tego podatku. Uzasadnienie Projektu ustawy wskazuje wyłącznie na profiskalne motywy działania ustawodawcy. Argumentacja zawarta w uzasadnieniu opiera się na twierdzeniu, że podatnicy prowadzący działalność gospodarczą nie wykazują dochodów, bądź wykazują je w zbyt niskiej wysokości, co w ocenie ustawodawcy może być spowodowane działaniami optymalizacyjnymi. Twierdzenie to nie zostało jednak poparte żadną analizą finansową lub statystyczną.

Zasada równości wobec prawa

Niezależnie od naruszenia zasady wolności gospodarczej, projektowany art. 24b ustawy o CIT ma również charakter dyskryminujący podatników wobec prawa. Jak wyżej wskazano, pomimo braku istotnych różnic w prowadzeniu działalności przez właścicieli nieruchomości komercyjnych, opodatkowaniem zostaną objęci wyłącznie przedsiębiorcy posiadający określone kategorie nieruchomości.

Opisane rozwiązanie narusza art. 32 ust. 2 Konstytucji, ponieważ wybrane podmioty posiadające określone aktywa zostają obciążone dodatkowymi należnościami publicznoprawnymi. Pomimo, iż nie każde odstępstwo od równego traktowania ma charakter niekonstytucyjny, to jednak odstępstwo od zasady równości wobec prawa powinno mieć zawsze charakter wyjątkowy i być uzasadnione ważnymi względami⁸.

Tymczasem, Projekt ustawy nie zawiera rzetelnego uzasadnienia dla różnicowania sytuacji prawnej przedsiębiorców. Należy wskazać, że prowadzenie takiej samej działalności gospodarczej (np. sprzedaży detalicznej) z wykorzystaniem budynków o wartości 9 900 000 zł oraz 10 100 000 zł zasadniczo nie różni się od siebie. Dlatego też, dodatkowe opodatkowanie działalności związanej z wykorzystywaniem tylko budynku o wartości 10 100 000 zł nie ma racjonalnego uzasadnienia.

Równocześnie Projekt ustawy wprowadza korzystniejsze opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych tych właścicieli budynków wymienionych w art. 24b ust. 1 ustawy o CIT, którzy posiadają więcej niż jeden budynek, ale każdorazowo o wartości początkowej nie przekraczającej 10 000 000 zł niż te podmioty, które posiadają jeden budynek, ale o wartości choćby nieznacznie przewyższającej próg ustawowy. Konsekwencji ekonomiczne tego nierównego traktowania obrazuje poniższy przykład.

	Przedsiębiorca A		Przedsiębiorca B	Różnica (miesiąc)	Różnica (rok) ⁹
	9 000 000	10 000 000			
WP centrum handlowego	9 000 000	10 000 000	11 000 000	-	-
Przychody podatkowe	15 000 000		15 000 000	0	0
Koszty uzyskania przychodów	20 000 000		20 000 000	0	0
Dochód (strata)	(5 000 000)		(5 000 000)	0	0
CIT z dz. operacyjnej	0	0	0	0	0

⁸ Por. wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01

⁹ W celu uproszczenia obliczeń przyjęto, że w każdym miesiącu roku podatkowego przedsiębiorcy osiągnęli 15 000 000 zł przychodów i ponieśli 20 000 000 zł kosztów.

Podatek CIT od nieruchomości komercyjnych	0	0	350	350	4 200
-------------------------------------------	---	---	-----	-----	-------

Również opodatkowanie wyłącznie wskazanych w ustawie kategorii budynków, a wyłączenie z niego innych budynków (np. hoteli, magazynów, hal targowych, aukcyjnych i wystawowych, targowisk, etc.) nie wydaje się mieć uzasadnionych podstaw.

Podmioty objęte opodatkowaniem muszą uiścić podatek nawet wówczas, gdy brak jest podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (strata podatkowa). Tym samym jest to wprowadzenie minimalnego podatku dla arbitralnie wybranych podmiotów, co potwierdza również samo uzasadnienie do Projektu ustawy¹⁰.

Dyskryminacyjny charakter podatku od nieruchomości komercyjnych będzie również przejawiał się w różnicowaniu warunków finansowania bankowego dla przedsiębiorców.

Jak wskazano na wstępie, podmioty z branży nieruchomości komercyjnych często finansują działalność oraz nabycie nieruchomości kredytem bankowym, co w branży nieruchomości komercyjnych jest zjawiskiem powszechnym. Przy ustalaniu warunków finansowania banki oceniają ryzyko kredytowe oraz zdolność dłużnika do spłaty kredytu. Dla oceny tej zdolności znaczenie mają między innymi zobowiązania podatkowe jaki muszą płacić podatnicy. Ponieważ podmioty posiadające nieruchomości o niskiej wartości nie będą płacić podatku, ryzyko kredytowe w stosunku do nich zostanie ocenione jako niższe, a w rezultacie będą one miały łatwiejszy dostęp do kredytu / tańszego kredytu.

Niezależnie, wprowadzenie omawianego podatku może w rezultacie doprowadzić część podatników do znacznych problemów finansowych oraz braku możliwości regulowania swoich zobowiązań finansowych. Zgodnie bowiem z zapisami typowej umowy kredytu bankowego na budowę / zakup nieruchomości, zaprzestanie płatności rat kredytu zgodnie z harmonogramem lub stan niewypłacalności prowadzi najczęściej do wypowiedzenia umowy kredytowej.

Ustawodawca przewidział możliwość odliczenia podatku od nieruchomości komercyjnych od podatku dochodowego od osób prawnych (od zaliczek lub w rozliczeniu rocznym), tak by podatek ten był obojętny finansowo dla podatników osiągających odpowiedni dochód w ciągu roku podatkowego. Równocześnie, celowo pozbawił tego uprawnienia tych podatników, którzy osiągają stratę podatkową bądź pomimo osiągnięcia dochodu jest on zbyt niski, aby obliczony na jego podstawie podatek dochodowy od osób prawnych skonsumentował podatek od nieruchomości komercyjnych. Tym samym podmioty osiągające dochody pozwalające na pełne rozliczenie podatku z art. 24b ustawy o CIT znajdują się w lepszej sytuacji od pomiotów, które ze względu na trudności gospodarcze, koniunkturę czy wzmożone inwestycje takiego dochodu nie generują, co może prowadzić do dalszego nieuzasadnionego różnicowania.

Ponadto, pomimo, że proponowany podatek jest umiejscowiony w ustawie o CIT, a jego podstawę określa się jako przychód, w rzeczywistości ma on charakter podatku majątkowego. W konsekwencji ta sama nieruchomość – wybranej grupy podatników - zostaje podwójnie opodatkowana – po raz pierwszy podatkiem od nieruchomości, a po raz drugi nowym podatkiem z art. 24b ustawy o CIT (co zostało szczegółowo opisane w punkcie IV raportu).

Zasada proporcjonalności

¹⁰ Str. 64

Zgodnie z zasadą proporcjonalności, państwo powinno nakładać podatki na obywateli w sposób proporcjonalny, to jest taki, który jest właściwy i niezbędny dla osiągnięcia określonych celów. Dla oceny czy dany przepis narusza zasadę proporcjonalności istotne jest ustalenie motywów jego wprowadzenia oraz czy nałożony obowiązek jest adekwatny do oczekiwanych celów.

W przypadku projektowanego art. 24b ustawy o CIT powstaje wątpliwość co do tego czy nie narusza on zasady proporcjonalności. Projekt ustawy zawiera wiele rozwiązań zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego. Jednym z nich jest wprowadzenie ograniczeń dotyczących zaliczalności do kosztów uzyskania przychodów kosztów odsetkowych. Zmiana ta, w połączeniu z innymi przewidzianymi w Projekcie ustawy może doprowadzić do zwiększenia obciążeń podatkowych podatników posiadających nieruchomości komercyjne. W konsekwencji, niecelowe będzie wprowadzenie nowego podatku, a jego obowiązywanie będzie naruszać zasadę proporcjonalności (zagadnienie zostało opisane szerzej w części VI raportu)

IV. Podwójne opodatkowanie wybranych nieruchomości

Opodatkowanie nieruchomości – jako składników majątku – w polskim systemie prawnym zostało uregulowane w UPOŁ. Zgodnie z art. 4 ust. 1 UPOŁ, co do zasady, podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi powierzchnia, dla budynków lub ich części powierzchnia użytkowa, zaś dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – ich wartość. Obecnie, nie ma publicznie dostępnych informacji o planowanych zmianach w tym zakresie.

Niezależnie, po wejściu w życie art. 24b ustawy o CIT wybrane budynki, tj. centrum handlowe, domy towarowe, samodzielne sklepy i butiki, pozostałe budynki handlowo-usługowe oraz budynki biurowe o wartości początkowej wyższej niż 10 000 000 zł będą opodatkowane:

- a) od ich powierzchni użytkowej oraz
- b) od ich wartości początkowej wskazanej w ewidencji.

Projekt ustawy przewiduje co prawda możliwość odliczenia od zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych kwoty uiszczanego podatku od nieruchomości komercyjnych, ale odliczenie to będzie dostępne wyłącznie dla tych podatników, którzy w danym roku podatkowym zyskają dochód odpowiedniej wysokości. W przypadku pozostałych przedsiębiorców odliczenie nie jest możliwe.

Zgodnie z projektowanym art. 24b ustawy o CIT wprowadzana danina ma być podatkiem dochodowym od „przychodów z tytułu własności środka trwałego”. Oznacza, to że opodatkowanie określonych w Projekcie ustawy nieruchomości nie będzie uzależnione od faktycznego prowadzenia działalności gospodarczej związanej z tymi nieruchomościami. Taka konstrukcja proponowanego podatku sprawia, że jest to w istocie **podatek majątkowy**. Jak wskazuje się w doktrynie, przedmiotem podatku dochodowego jest osiąganie dochodu, rozumianego jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Z istoty podatku dochodowego wynika, że jest on ciężarem publicznoprawnym od przyrostu majątkowego (dochodu), a zatem przychodem jest ta wartość, która wchodząc do majątku podatnika może powiększyć jego aktywa¹¹. Do niewątpliwych zalet podatków dochodowych należy to, że charakteryzują się one znaczną elastycznością: osiąganie wysokich dochodów pozwala obiektywnie na płacenie dużych kwot podatku, dochody niewielkie to i niewielki podatek, a brak dochodów opodatkowanie w ogóle eliminuje¹². Tymczasem, podatek od nieruchomości komercyjnych będzie należny nawet w przypadku, gdy dany środek trwały nie generuje dochodu. Tym samym w przypadku podatników nie uzyskujących dochodów, wprowadzenie podatku doprowadzi do efektywnego

¹¹ Małecki P., Mazurkiewicz M., CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, Wolters Kluwers Polska, 2017

¹² Brzeziński B, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001

podwójnego opodatkowania tego samego majątku. Taka sytuacja jest niepożądana z gospodarczego punktu widzenia i zarazem sprzeczna z intencją ustawodawcy, którego celem było opodatkowanie podatników stosujących agresywną optymalizację podatkową.

VI. Dodatkowe obciążenie podmiotów znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej

Jak wynika z uzasadnienia Projektu ustawy, celem wprowadzenia podatku od nieruchomości komercyjnych jest opodatkowanie przedsiębiorców wykorzystujących w działalności gospodarczej określone kategorie nieruchomości, którzy nie wykazują dochodów do opodatkowania lub wykazują dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej działalności. W ocenie ustawodawcy, wskazuje to na kreowanie wyniku podatkowego przy użyciu optymalizacji podatkowych (przy czym uzasadnienie nie zawiera żadnych danych lub analiz w tym zakresie). Założenie takie jest błędne, ponieważ nie uwzględnia specyfiki rynku nieruchomości komercyjnych.

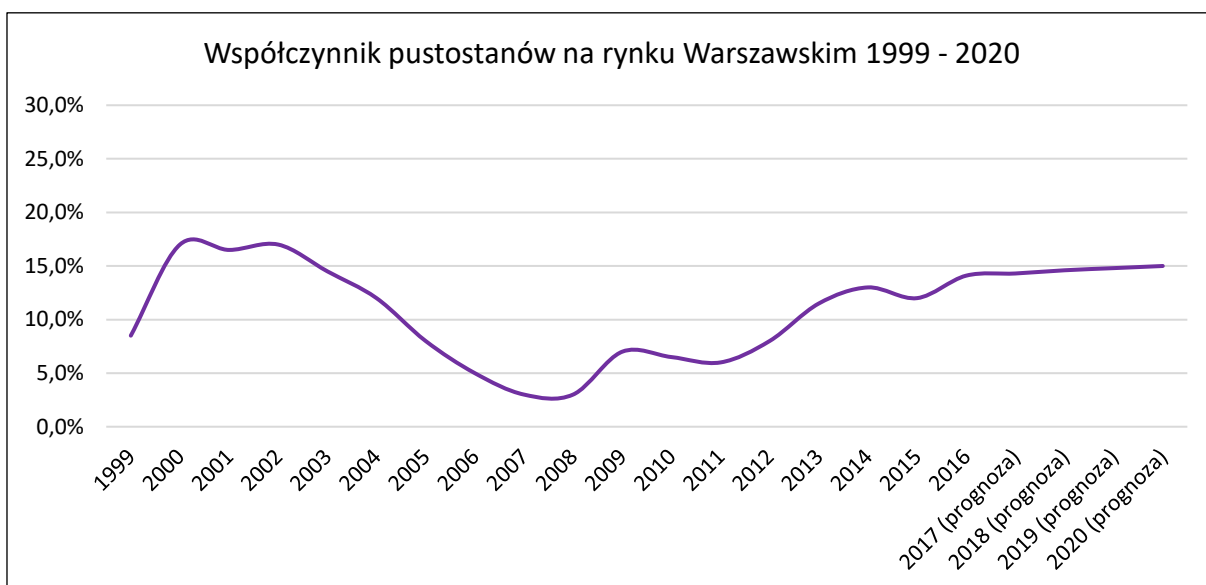
Nie można wykluczyć, że część podatników nie wykazuje dochodu do opodatkowania ze względu na wykorzystywanie działań optymalizacyjnych. Niemniej jednak, zdecydowana większość podatników działających w branży nieruchomości komercyjnych nie generuje dochodu na zakładanym przez ustawodawcę poziomie ze względu na występowanie innych, pozapodatkowych czynników.

Na wyniki podatkowe przedsiębiorców z sektora nieruchomości wpływ mają w szczególności następujące okoliczności, które nie zostały uwzględnione przez projektodawcę:

- w początkowym okresie inwestycji duże nakłady finansowe na jej realizację (budowę lub zakup nieruchomości) przy równoczesnym braku wpływów z najmu (nieruchomość, która dopiero jest budowana / wykańczana lub nie jest gotowa do użytkowania nie jest wynajmowana).
- stosowanie zachęt dla najemców – w celu pozyskania klientów i zawarcia długoterminowej umowy najmu właściciele nieruchomości często stosują różnego typu zachęty dla najemców, np. poprzez czasowe obniżki czynszu (trwające średnio od 3 do 8 miesięcy); w takiej sytuacji właściciel budynku nie uzyskuje żadnego (lub niewielkie) wynagrodzenie mimo świadczenia usługi najmu; może to przyczynić się do czasowego obniżenia lub braku przychodów podatkowych.
- brak najemcy – chociaż z reguły umowy najmu nieruchomości komercyjnych są zawierane na wieloletnie okresy (często minimum 5 lat), nie gwarantują one ciągłości wynajmu. Nie zawsze wynajmowana jest także całkowita powierzchnia budynku (pustostany). Pozyskanie nowego najemcy może okazać się długotrwałym procesem, w trakcie którego nieruchomość nie generuje przychodów. W praktyce pustostany mogą zajmować od kilku do nawet kilkudziesięciu procent powierzchni budynku.



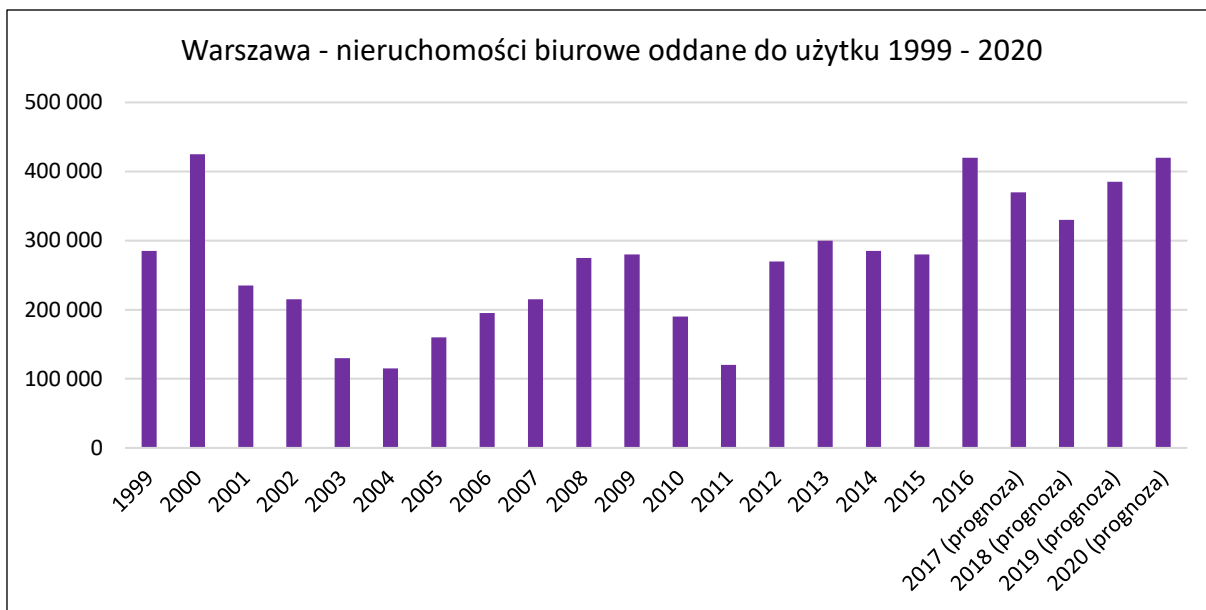
Źródło: Colliers International, Polska Market Insights Raport Roczny 2017



Źródło: CBRE, Real Estate Market Outlook 2017

- konkurencja na rynku nieruchomości komercyjnych – zwiększająca się dynamicznie ilość dostępnej powierzchni użytkowej przy umiarkowanym wzroście popytu powodują, że aby utrzymać konkurencyjność nieruchomości przedsiębiorcy muszą ponosić znaczne wydatki na utrzymanie / podniesienie standardu posiadanych nieruchomości; wydatki te mogą znacznie obniżyć przychody, a nawet prowadzić do powstania straty podatkowej. **Na marginesie warto zauważyć, iż nawet Ministerstwo Finansów zdaje się zauważyć zwiększoną podaż powierzchni biurowej, o czym była mowa m.in. podczas posiedzenia Sejmowej Komisji Finansów Publicznych w dniu 24 października 2017 r.¹³, paradoksalnie jednak nie zauważa wpływu tej zwiększonej podaży na obniżenie dochodu podmiotów nieruchomościowych.**

¹³ Stenogram z posiedzenia Komisji ([link](#))



Źródło: CBRE, Real Estate Market Outlook 2017

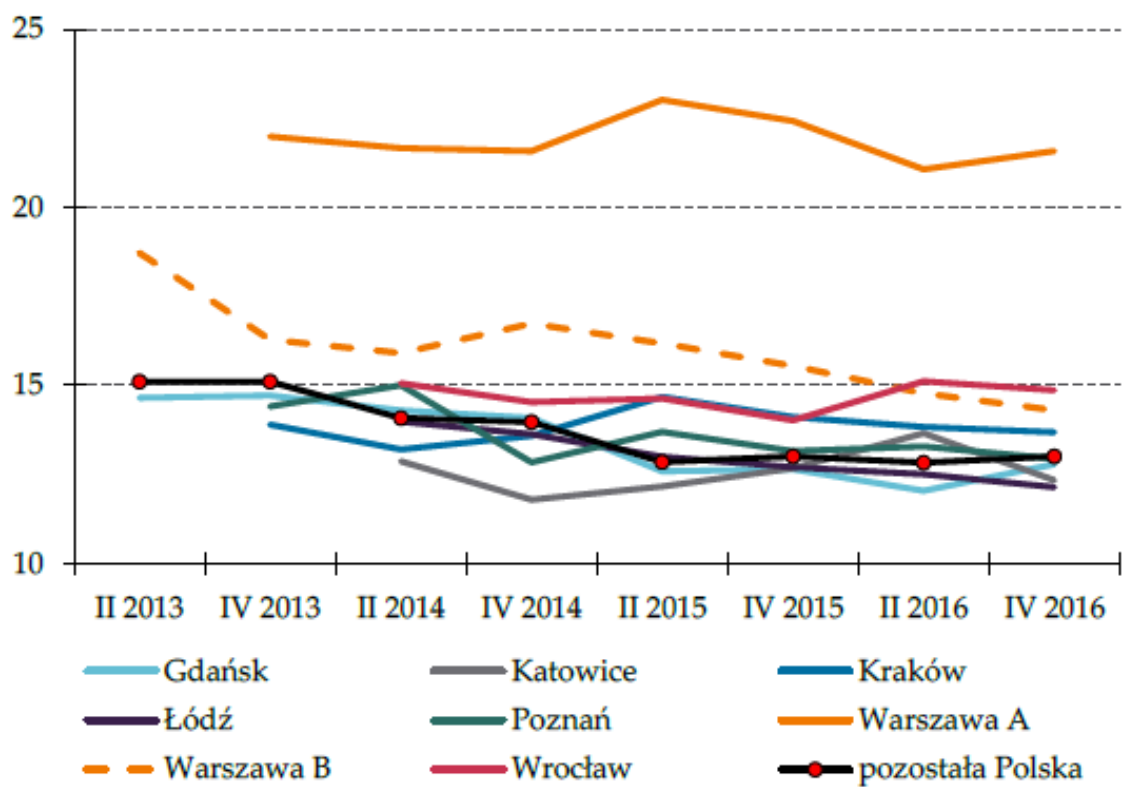
Powyższe okoliczności nie mają charakteru optymalizacji, lecz są naturalnymi działaniami o charakterze rynkowym praktykowanymi przez przedsiębiorców z sektora nieruchomości. Pomimo, że ich stosowanie może spowodować, że w danym okresie czasu nieruchomość nie generuje dochodu lub generuje go w niskiej wysokości, powstałe straty są jednak zazwyczaj rekompensowane dochodami w kolejnych okresach rozliczeniowych.

W obecnym kształcie Projekt ustawy nie wiąże w żaden sposób obowiązku zapłaty podatku z uzyskiwanym dochodem. Oznacza to, że do zapłaty podatku będą zobowiązane podmioty, które ze względu na powyższe okoliczności nie będą generować dochodu, a w rezultacie nie będą posiadały środków na zapłatę podatku.

Uderzy to szczególnie w podatników, którzy dopiero rozpoczynają działalność i nie posiadają jeszcze najemców oraz w podatników, którzy posiadają nieruchomości o niższym standardzie, których stan wynajmu lub niskie stawki czynszów nie pozwalają na osiągnięcie satysfakcjonujących przychodów.

Sytuacja podatników może dodatkowo pogorszyć się w okresie chwilowych wahań koniunktury oraz spadku średniej wysokości czynszu, jaka jest możliwa do wynegocjowania. Wahania koniunktury na rynku nieruchomości komercyjnych prezentują poniższe wykresy:

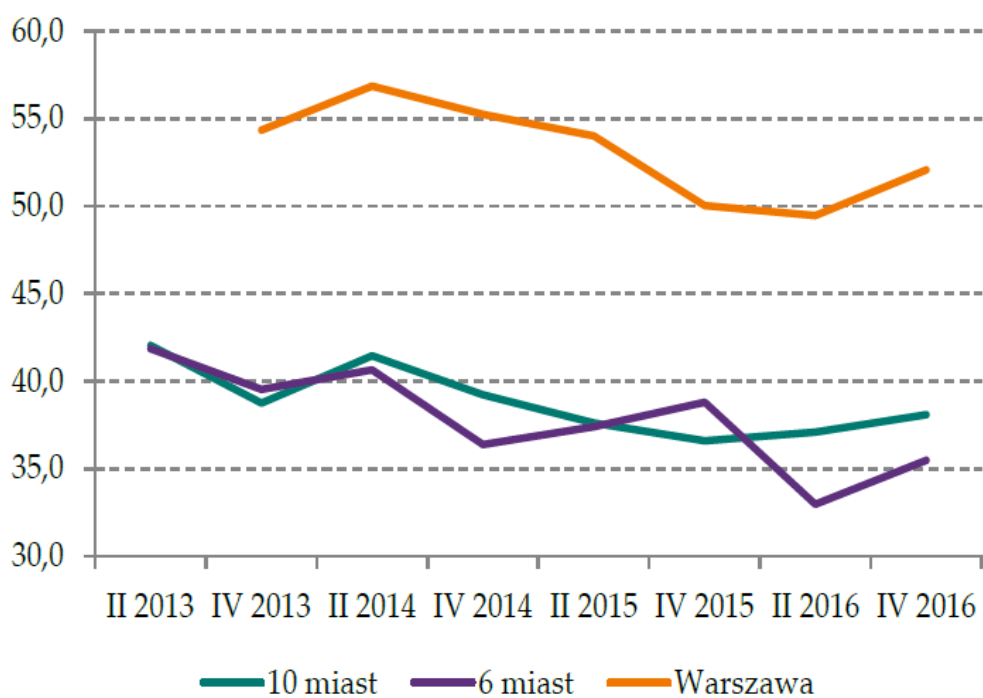
Czynsze transakcyjne dla powierzchni biurowych klasy A (średnie w euro/mkw/m-c)



Uwaga: Warszawa A – biurowce klasy A, Warszawa B – biurowce klasy B

Źródło: NBP, Informacja o cenach mieszkań i sytuacji na rynku nieruchomości mieszkaniowych i komercyjnych w Polsce w I kwartale 2017 r.

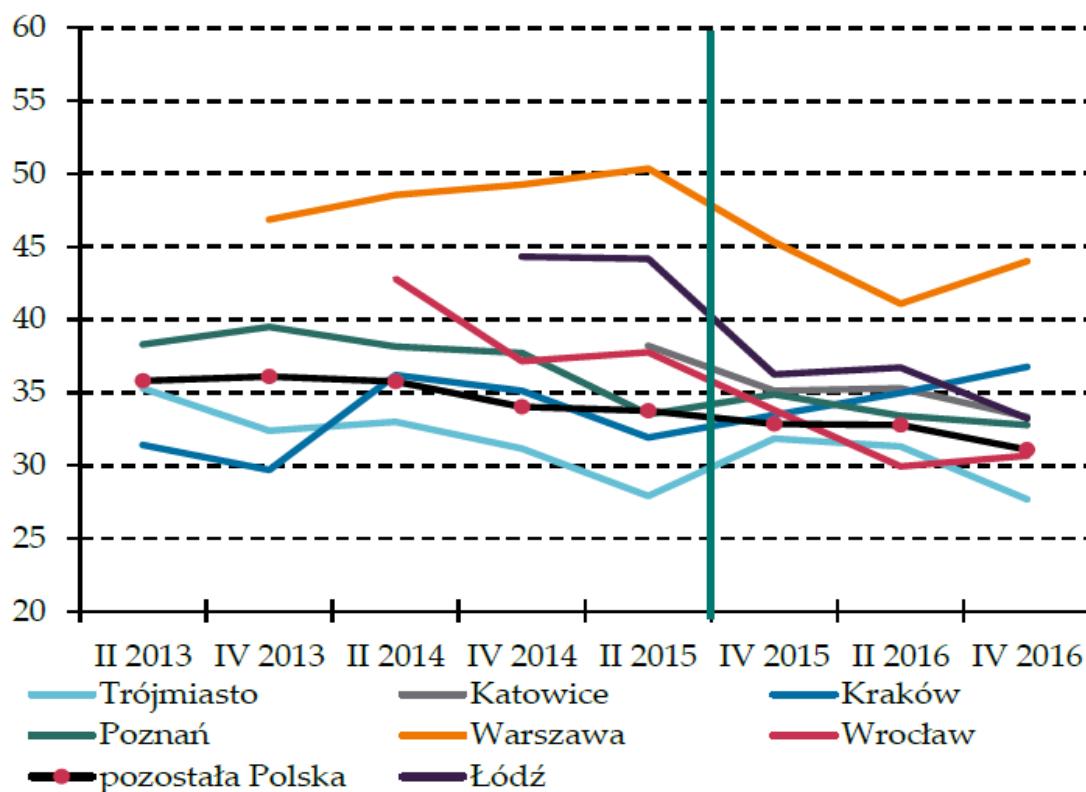
Czynsze transakcyjne dla powierzchni biurowych klasy B (średnie w zł/mkw./m-c)



Uwaga: 6 miast to Gdańsk, Gdynia Katowice, Kraków, Łódź, Poznań, Wrocław

Źródło: NBP, Informacja o cenach mieszkań i sytuacji na rynku nieruchomości mieszkaniowych i komercyjnych w Polsce w I kwartale 2017 r.

Czynsze transakcyjne wynajmu powierzchni w centrach handlowych (galeriach handlowych) o wielkości 100-500 mkw. (euro/mkw./m-c)



Źródło: NBP, Informacja o cenach mieszkań i sytuacji na rynku nieruchomości mieszkaniowych i komercyjnych w Polsce w I kwartale 2017 r.

Zaprezentowane dane wskazują, że podmioty oferujące na wynajem nieruchomości komercyjne ponoszą znaczne ryzyko gospodarcze i są podatne na okresowe zmniejszenia uzyskiwanych przychodów. W sytuacji znacznego spadku realnej wartości możliwych do uzyskania czynszów nie będą one zatem generować dochodów pozwalających na poniesienie ciężaru ekonomicznego proponowanego podatku. Obowiązek zapłaty proponowanego podatku pogorszy dodatkowo sytuację ekonomiczną podatników, w skrajnych sytuacjach może powodować konieczność zaciągnięcia dodatkowego zadłużenia (którego koszt ze względu na inne przewidziane w Projekcie ustawy przepisy nie będzie mógł zostać dodatkowo uwzględniony w kosztach uzyskania przychodów).

VI. Zbędność proponowanej regulacji wobec całokształtu nowelizacji ustawy o CIT

Zasadność wprowadzenia podatku od nieruchomości komercyjnych należy również przeanalizować w świetle pozostałych zmian w ustawie o CIT jakie przewiduje Projekt ustawy oraz celu, w jakim ma zostać wprowadzony ten podatek. Jak wskazano powyżej, motywem wprowadzenia podatku od nieruchomości komercyjnych było ograniczenie sytuacji nie wykazywania dochodów przez podatników stosujących optymalizacje podatkowe. Tymczasem, **mając na uwadze inne zmiany w ustawie o CIT**

przewidywane w analizowanym Projekcie ustawy i ukierunkowane na uszczelnienie systemu podatkowego, nałożenie dodatkowego podatku od nieruchomości komercyjnych jest zbędne.

Jak wskazano we wstępie, ze względu prowadzenie inwestycji w spółkach celowych oraz względnie niskie koszty finansowania bankowego, większość inwestycji nieruchomościowych jest finansowana długiem. W połączeniu z dotychczasowymi regulacjami podatkowymi¹⁴, zgodnie z którymi możliwe było zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów całości odsetek od kredytu bankowego oraz całości odsetek od finansowania wewnątrzgrupowego, o ile było ono na poziomie rynkowym i zadłużenie nie przekraczało kapitałów spółki, spółki nieruchomościowe uzyskiwały niskie dochody lub notowały niewielkie straty.

Proponowane rozwiązania w zakresie ograniczenia zaliczalności do kosztów uzyskania przychodów odsetek (w tym od kredytu bankowego) zmieniają tę sytuację.

W oparciu o nowe brzmienie przepisów (zmiana art. 15c ustawy o CIT), podatnicy będą zobowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów poniesione w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (tzw. podatkowa EBITDA).

Powyższa zmiana dotycząca uwzględniania kosztów odsetkowych w kosztach podatkowych będzie miała istotny wpływ na wynik podatkowy większości spółek posiadających nieruchomości finansowane długiem. Poniższy model przedstawia wpływ planowanych zmian na wyniki podatkowe przykładowych spółek nieruchomościowych:

Miejsce na wyliczenia

Wskazany przykład potwierdza, że skutek przewidzianych w Projekcie ustawy zmian, istotnej poprawie ulegną wyniki podatkowe znacznej części spółek posiadających nieruchomości komercyjne, co oznacza, że objęcie ich nowym podatkiem z art. 24b ustawy o CIT stanie się zbędne i niecelowe.

Ponadto, w kontekście nowych zasad odliczalności odsetek od finansowania, PINK pragnie wyrazić zaniepokojenie dodatkową regulacją, wprowadzoną na etapie prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych w projektowanym art. 15 ca ustawy o CIT. Zgodnie z projektem, niezależnie od ogólnych limitów dotyczących odliczalności kosztów finansowania, w przypadku kosztów finansowania udzielonego przez podmioty powiązane, zastosowanie znajdą regulacje z zakresu cen transferowych pozwalające organom podatkowym na szacowanie dochodu, przy czym, przy ustalaniu rynkowej zdolności kredytowej podatnika nie bierze się pod uwagę zabezpieczeń udzielonych podatnikowi przez podmioty powiązane ani zdolności kredytowej wynikającej z istnienia powiązań.

¹⁴ Por. art. 15 ust 1; art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o CIT

Przede wszystkim, powyższa dyspozycja pozostaje w oczywistej sprzeczności z obowiązującymi zasadami z zakresu cen transferowych, w tym również z Wytycznymi OECD. Zasada ceny rynkowej wymaga – w przypadku finansowania – ustalenia rynkowej zdolności kredytowej podatnika – ale podatnika jako podmiotu osadzonego w jego realnym kontekście, w ramach grupy kapitałowej, która ma możliwość udzielania gwarancji czy poręczeń tożsamych z gwarancjami udzielanymi przez podmioty niezależne.

W branży nieruchomościowej, przyjęcie zasady, zgodnie z którą zdolność kredytową podatnika ocenia bez uwzględnienia niektórych – wybranych arbitralnie przez ustawodawcę – kluczowych okoliczności (jak korzystanie z dodatkowego zabezpieczenia transakcji udzielonego np. przez grupę kapitałową) spowoduje, że w przypadku wielu podmiotów dojdzie do znaczącego zaniżenia "rynkowej" zdolności kredytowej w stosunku do tej, którą te podmioty realnie (i rynkowo) posiadają. Udzielanie zabezpieczenia finansowania przez podmioty z grupy na rzecz celowych spółek nieruchomościowych szczególnie na wczesnym etapie działalności jest powszechną praktyką rynkową, niewynikającą w żaden sposób z chęci uzyskania korzyści podatkowych, lecz z potrzeby uzyskania finansowania inwestycji z jednej strony i żądania zabezpieczenia udzielanego finansowania, które zgłasza np. bank udzielający takie finansowanie. Gwarancje, poręczenia czy inne formy zabezpieczenia finansowania udzielane przez podmioty powiązane są takim samym instrumentem zabezpieczającym jaki może być udzielany przez podmioty niezależne, tym samym oceniając zdolność kredytową określonej spółki należałoby całkowicie wyeliminować możliwość pozyskania przez taką spółkę jakiegokolwiek instrumentu zabezpieczającego (zarówno od podmiotów powiązanych jak i niepowiązanych), co byłoby sprzeczne z zachowaniem rynkowym.

Wprowadzona (w ostatniej chwili) poprawka do nowelizacji może więc doprowadzić do sytuacji, w której wiele podmiotów nieruchomościowych będzie narażonych na ryzyko uznania przez organy podatkowe, iż nie posiadają zdolności kredytowej – co będzie sprzeczne z zasadą ceny rynkowej w jej powszechnym i ugruntowanym rozumieniu.

CZĘŚĆ II OCENA ZMIAN DOTYCZĄCYCH ZALICZALNOŚCI DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU WYDAKTÓW NA USŁUGI NIEMATERIALNE

W ocenie PINK, limitowanie możliwości zaliczania wydatków na usługi niematerialne i opłaty licencyjne ponoszone na rzecz podmiotów powiązanych do KUP jest niezasadne i szkodliwe dla gospodarki, w tym, między innymi dla branży nieruchomościowej.

Szczegółowa analiza ekonomiczna dotycząca zasadności wprowadzenia omawianych zmian znajduje się **w załączniku nr 2** do niniejszego raportu. Poniżej, PINK odnosi się do projektowanej regulacji z perspektywy prawa podatkowego.

Z uzasadnienia projektowanego art. 15e ustawy o CIT wynika, iż jego wprowadzenie jest niezbędne z uwagi na zidentyfikowane przez administrację skarbową nadużycia podatników polegające na sztucznym zawyżaniu kosztów uzyskania przychodów wydatkami na usługi niematerialne (w szczególności zarządcze i doradcze), które nie zostały faktycznie wyświadczone bądź nie mają realnego związku z przychodem podatnika.

PINK pragnie podkreślić, że już obecnie organy podatkowe dysponują instrumentami pozwalającymi na eliminowanie ewentualnych nadużyć podatkowych związanych z nabywaniem usług niematerialnych, m.in.:

- Celowość nabywania określonych usług może być analizowana z perspektywy zasady ogólnej, wyrażonej w art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP, tj. związku ponoszonego wydatku z przychodem. Podatnik musi również należycie udokumentować fakt poniesienia wydatku oraz faktycznego wykonania danej usługi. Już obecnie podczas kontroli organy podatkowe oczekują dużej ilości szczegółowej dokumentacji potwierdzającej korzyści uzyskane przez podatnika w związku z nabywaniem usług, a także szczegółowy zakres rzeczywiście wykonanych przez usługodawcę czynności.
- W przypadku usług świadczonych przez podmioty powiązane obowiązują jeszcze surowsze wymogi. Wysokość wynagrodzenia, które może zostać zaliczone do KUP musi odpowiadać wartości rynkowej nabywanej usługi, w przeciwnym wypadku organy podatkowe uprawnione są do szacowania dochodu. Już obecnie organy przeprowadzające kontrole w tym zakresie występują z oczekiwaniami przewyższającymi ustawowe obowiązki podatników (zdarzają się na przykład prośby o przedstawienie analiz benchmarkingowych nawet w sytuacjach gdy na podstawie przepisów nie są one wymagane).
- Dodatkowo, ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a i kolejne Ordynacji podatkowej) pozwala na udaremnienie podatnikowi odniesienia korzyści podatkowej jeżeli przeprowadził transakcję w sposób sztuczny w celu uzyskania tej korzyści.
- Reasumując, już w obecnym stanie prawnym organy podatkowe:
 - Mają instrumenty do walki z nadużyciami dotyczącymi usług niematerialnych;
 - Konsekwentnie i skutecznie je wykorzystują.

W toku prac parlamenarnych przyjęto poprawkę do projektu ustawy, zgodnie z którą limitu odliczalności wydatków na usługi niematerialne nabywane od podmiotów powiązanych nie stosuje się do usług, opłat i należności, w zakresie, w jakim **decyzja w sprawie uznania prawidłowości wyboru i**

ustalania ceny transakcyjnej (APA) obejmuje te usługi, opłaty i należności w okresie, którego dotyczy APA.

Niezależnie od ogólnej negatywnej oceny projektu wprowadzenia przepisu art. 15e, PINK docenia próbę wyjścia przez Ministerstwo Finansów naprzeciw powszechnie wyrażanym oczekiwaniom złagodzenia niekorzystnych dla gospodarki konsekwencji tej zmiany. Niemniej jednak, PINK wyraża daleko idące obawy o realną możliwość zabezpieczenia podatników przed negatywnym wpływem art. 15e na ich działalność.

Przede wszystkim, procedura uzyskiwania APA jest długotrwała, kosztowna i wiąże się z licznymi obciążeniami administracyjnymi. Mając na uwadze, iż już obecnie czas oczekiwania na wydanie decyzji o APA wynosi kilka lat, należy się spodziewać, iż w przypadku ubiegania się przez zwiększoną ilość podmiotów o taką decyzję, terminy te ulegną dalszemu wydłużeniu. Z tej perspektywy, oczekiwanym rozwiązaniem byłoby jak najszybsze uproszczenie procedury uzyskiwania APA, skrócenie terminów i dostosowanie aparatu skarbowego do nowych regulacji, tak, aby nie pozostawały one wyłącznie iluzoryczną gwarancją.

Dodatkowo, w procesie uzyskiwania APA, podatnik musi ujawnić wiele istotnych okoliczności stanowiących tajemnice przedsiębiorstwa, co w niektórych przypadkach spowoduje, iż podatnicy nie zdecydują się na wystąpienie z wnioskiem o APA w obawie o ich biznesowe bezpieczeństwo.

Na marginesie PINK pragnie zauważyć, iż wprowadzenie omawianej poprawki było konieczne dla zachowania spójności systemowej. W przeciwnym wypadku, decyzje o APA utraciłyby znaczenie w przypadku, gdy limit wydatków, o którym mowa w art. 15e zostałby przekroczony.

Z powyższych względów, w ocenie PINK, regulacje zawarte w art. 15e należy uznać za szkodliwe, niebezpieczne, a przede wszystkim systemowo nieuzasadnione również w ich obecnym brzmieniu.

ZAŁĄCZNIK NR 1 – WYKAZ SKRÓTÓW I STOSOWANYCH POJĘĆ

- ATAD – Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego
- CIT – podatek dochodowy od osób prawnych
- Konstytucja - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r.
- PINK – Stowarzyszenie Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych
- Projekt Ustawy – Projekt z dnia 6 lipca 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne
- TFUE – Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. C 202 (2016)
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- UE – Unia Europejska
- UPOL - ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.)
- Ustawa o CIT – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.)

ZAŁĄCZNIK NR 2 – RAPORT EKONOMICZNY



Polska Izba Nieruchomości Komeracyjnych

Polska Izba Nieruchomości Komeracyjnych

ul. Grzybowska 5a

00-132 Warszawa

tel. +48 22 324 59 95

email: kontakt@stowarzyszeniepink.org.pl

Raport został przygotowany przy współpracy z firmą doradczą Crido Taxand

