
Warszawa, dnia 30 sierpnia 2021 r.

Szanowny Pan

Tadeusz Kościński

Minister Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

Działając w imieniu Polskiej Izby Nieruchomości Komercyjnych (dalej „**PINK**”), chcielibyśmy odnieść się do propozycji przedstawionych przez Ministerstwo Finansów (dalej: „**MF**”) w projekcie ustawy z dnia 26 lipca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (dalej: „**Projekt**”).

Wprowadzenie

PINK reprezentuje kilkadziesiąt podmiotów (deweloperów i właścicieli nieruchomości komercyjnych, usługodawców) działających w sektorze nieruchomości komercyjnych na wynajem (biura, powierzchnie handlowe, magazynowe, hotele) w środowisku gospodarczym, politycznym i społecznym.

Celem niniejszego dokumentu jest ocena wybranych zmian w dotyczących amortyzacji środków trwałych należących do grupy 1 Klasyfikacji Środków Trwałych oraz innych zmian istotnych z perspektywy sektora nieruchomości.

I. Artykuł 2 punkt 27 litera i) Projektu

W tym przepisie Projekt wprowadza zmianę w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych („**Ustawa o CIT**”), zgodnie z którą odpisy amortyzacyjne dla celów podatkowych dokonywane przez spółki nieruchomościowe, nie będą mogły być wyższe niż odpisy amortyzacyjne dokonywane w tych spółkach zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Przepis ten jest niezrozumiały i niepotrzebny, w związku z czym powinien zostać usunięty z projektowanych zmian w podatkach. **Proponowane zmiany są niezgodne z (1) rzeczywistością gospodarczą, (2) zasadą ogólną ustawy CIT i związku kosztów z przychodami oraz (3) zasadą odrębności rozliczeń podatkowych od rachunkowych. Dodatkowo proponowana zmiana wprowadza nierówne traktowanie podmiotów w zakresie prawa do rozpoznawania kosztów w zależności od wartości ich majątku i/lub sposobu prowadzenia działalności gospodarczej.** Poniżej przedstawiamy przemawiające za tym argumenty:

1. Niezgodność z rzeczywistością gospodarczą:

- W uzasadnieniu do Projektu wskazane zostało, iż zmiana będzie wpływać pozytywnie na faktyczny stan ekonomiczny spółek nieruchomościowych, w których (jak założył ustawodawca) wartość inwestycji stale rośnie, a odpisy amortyzacyjne odzwierciedlają nierzeczywisty spadek ich wartości. Założenie to jest podwójnie błędne. W pierwszej kolejności amortyzacja nie powinna być od strony gospodarczej traktowana jako odzwierciedlenie spadku wartości danego środka trwałego, lecz jedynie szczególnym przypadkiem rozpoznawania związku danego wydatku z prowadzoną działalnością (jako odzwierciedlenie proporcjonalnego w czasie rozliczenia danego kosztu w trakcie czasu, kiedy służy on do uzyskiwania przychodów) – wydatku, który został faktycznie poniesiony przez podmiot w konkretnej wysokości, co powinno umożliwiać jego rozpoznanie również pod względem podatkowym.
- Kolejnym błędnym założeniem w zaprezentowanej części uzasadnienia jest twierdzenie, że nieruchomości co do zasady zwiększają swoją wartość. Na wartość nieruchomości wpływ ma wiele czynników niezależnych od jej posiadacza i regulowanych przez rynek, w związku z czym niezasadne wydaje się zakładanie, że każdy właściciel nieruchomości będzie czerpał korzyści ze wzrostu jej wartości. W największym uproszczeniu można powiedzieć, że na wartość nieruchomości wpływają zarówno czynniki zewnętrzne (takie jak np. popyt, podaż, wahania kosztów materiałów i robocizny, wahania kursów walut) oraz wewnętrzne – np. sposób zarządzania nieruchomością. Nie są rzadkie przypadki, w których całe portfele nieruchomościowe znacznie tracą na wartości. Podobnie można wskazać znaczne obszary miejskie, w których budynki komercyjne traciły na wartości w ostatnich latach. W takiej sytuacji brak możliwości rozpoznawania odpisów amortyzacyjnych (mimo uzyskiwania przychodów z wykorzystywania nieruchomości) tylko pogłębiałby rozdźwięk między ujęciem podatkowym a rzeczywistością gospodarczą.
- W szczególności, w odniesieniu do nieruchomości komercyjnych analiza danych otrzymanych od członków PINK wskazuje, że w portfelach nieruchomościowych odnotowano w ostatnich latach zarówno wzrosty wartości, jak i spadki. Także analiza danych transakcyjnych wskazuje, że coraz częściej zdarzają się transakcje, w których zbywca uzgadnia (z podmiotem niepowiązanym) cenę rynkową, która jest niższą niż ta, za którą nabył nieruchomość. Dodać należy, że takie sytuacje miały miejsce nie tylko w odniesieniu do obiektów handlowych czy hotelowych (w oczywisty sposób tracących na wartości w związku ze skutkami pandemii Covid-19 i negatywnymi działaniami ustawodawcy), ale również obiektów magazynowych czy mieszkaniowych. Warto podkreślić, że takie zjawiska miały miejsce jeszcze przed pandemią. W rezultacie, konsekwentnie przyjęte w projekcie założenie, że wartość nieruchomości rośnie nie jest zawsze założeniem prawdziwym. Niezależnie tak jak wskazano powyżej wartość

rynkowa nieruchomości nie powinna mieć wpływu na ujęcie podatkowe, gdyż z tej perspektywy istotny jest faktyczny wydatek poniesiony na daną nieruchomość przez podatnika a nie abstrakcyjne odniesienie do potencjalnej wartości rynkowej środka trwałego.

- Dodatkowo, w praktyce utrzymanie wartości nieruchomości często wymaga istotnych nakładów już po kilku latach jej funkcjonowania. W przypadku nieruchomości komercyjnych może to wynikać np. z konieczności dostosowywania powierzchni do potrzeb najemców (prace fit-out/wykończeniowe) i/lub dostosowania całego budynku do postępu technicznego i rosnących potrzeb/oczekiwań klientów. Tym samym, wymagane są kolejne wydatki, aby utrzymać wartość – bez nich wartość nieruchomości zacznie spadać.

2. Niezgodność z zasadą ogólną ustawy CIT i związku kosztów z przychodami:

- Nieruchomości traktowane od strony rachunkowej jako inwestycje to najczęściej nieruchomości komercyjne, które podlegają wynajmowi generując przychody dla wynajmującego. W szczególności, ten sposób działania jest charakterystyczny dla spółek nieruchomościowych w rozumieniu Ustawy o CIT – definicja takiej spółki wprost odnosi się do uzyskiwania przychodów z najmu. Oznacza to, że sam ustawodawca dostrzega oczywisty związek wydatku na nabycie nieruchomości, która następnie wykorzystywana jest do uzyskiwania systematycznych przychodów z jej wykorzystywania. Wydatek na nabycie nieruchomości (podstawa amortyzacji) ma bezpośredni związek z uzyskiwaniem przychodów z najmu i jedynie potencjalny związek z przychodami ze zbycia w przyszłości. Wprowadzenie proponowanej zmiany może w praktyce oznaczać, że ponoszone wydatki nie mogą być połączone z uzyskiwanymi przez podatnika dzięki tym wydatkom przychodami. Sytuacja taka jest jednoznacznie niezgodna z podstawową zasadą wyrażoną z w art. 15 ust. 1 Ustawy o CIT: „*Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów*”; w konsekwencji powinna istnieć możliwość rozpoznania odpowiadających tym przychodom kosztów podatkowych w formie amortyzacji, niezależnie od sposobu rachunkowego ich ujęcia – ponownie podkreślając, że amortyzacja od strony podatkowej stanowi rozpisanie faktycznie poniesionego wydatku na koszty podatkowe rozpoznawane w danym czasie. Co więcej, gdy koszty adaptacji powierzchni (fit-out) rozpoznawane są rachunkowo jako rozliczenia międzyokresowe kosztów i rozliczane w czasie, to zgodnie z praktyką prezentowaną przez organy podatkowe, najczęściej nakazywane jest ich rozliczenie w czasie poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane od zwiększonej wartości budynku (w oderwaniu od rachunkowego podejścia). W takich przypadkach, możliwość rozliczenia kosztów fit-out może zostać całkowicie wyłączona, powodując, że nie tylko koszt samego budynku będzie mógł zostać rozpoznany w całości dopiero przy zbyciu, ale także wszelkich jego modernizacji.
- Proponowana zmiana zrównuje tych podatników, którzy kupują nieruchomość w celu jej wykorzystywania (do najmu), a tym samym generowania przychodów, dochodów opodatkowanych, wpływających na wzrost gospodarczy (czyli generalnie działań pozytywnych dla gospodarki i dochodów budżetowych), z takimi podmiotami, które nieruchomość zakupią wyłącznie spekulacyjnie i/lub w celu lokaty kapitału, ale nie będą jej wykorzystywać. Po wprowadzeniu zmiany i jedni i drudzy będą mogli rozpoznać wydatki wyłącznie przy zbyciu nieruchomości, choć prowadzone działalności są radykalnie inne.
- W obrocie gospodarczym występują ponadto inne sytuacje w których posiadane aktywa zwiększać mogą swoją wartość, przykładowo zakupione materiały, które podmiot rozpoznaje jako zapasy (np. stal), niemniej w momencie ich wykorzystania do osiągnięcia przychodu podatnik wciąż jest uprawniony do rozpoznania kosztu uzyskania przychodu w wartości historycznego kosztu zakupu – bez względu na to czy ich wartość wzrosła czy też nie. Analogiczne powinny być reguły rozpoznawania kosztu przy wykorzystaniu nieruchomości w działalności gospodarczej – możliwość rozpoznania kosztu poniesionego na nabycie w horyzoncie czasowym poprzez odpisy amortyzacyjne.

-
- Z perspektywy rachunkowej wartości intelektualne (w tym znaki towarowe) są często wykazywane w wartościach godziwych i poddawane periodycznemu testowi na utratę wartości, tym samym ich wartość, przy odpowiednim zarządzaniu, może znacznie wzrosnąć. Jednakże ustawodawca słusznie nie wyłącza w takim przypadku możliwości rozpoznania odpisów amortyzacyjnych od tych znaków towarowych w wysokości historycznego kosztu ich nabycia – mimo wzrostu ich wartości. Jeżeli proponowane przepisy wejdą w życie to wytworzy się nieracjonalny dualizm, w którym nieruchomości ujmowana po wycenie rynkowej w księgach rachunkowych nie będą mogły być amortyzowane (nawet w sytuacji znacznego spadku ich wartości), podczas gdy w identycznej sytuacji np. nabyte znaki towarowe będą mogły być dodatkowo amortyzowane (nawet w sytuacji znacznego wzrostu ich wartości).
 - Zaproponowane zmiany doprowadzić mogą do sytuacji, w której podatnik będzie miał możliwość rozpoznania całego kosztu dopiero po zbyciu nieruchomości. Zaznaczyć należy, że Ustawa o CIT przewiduje przypadki, w których koszt uzyskania przychodu rozpoznawany jest dopiero na zbyciu danego majątku, jednakże są to przypadki głównie dotyczące instrumentów finansowych, które nie przynoszą bieżących przychodów podatkowych (w trakcie ich używania), lecz dopiero na zbyciu realizują potencjalny przychód (np. udziały, czy akcje). Nie mogą one być od strony gospodarczej czy dochodowej zrównane z wynajmem nieruchomości komercyjnych.
 - Na koniec należy zauważyć, że wszelkie wzrosty/spadki wartości nieruchomości będą mieć wpływ na wynik (dochód) na zbyciu nieruchomości, a tym samym nie zostaną nie uwzględnione w wyniku podatkowym. Jest to adekwatne rozwiązanie do sytuacji, w której podatnik nabywa nieruchomości przede wszystkim w celu uzyskiwania bieżących przychodów z najmu (co wynika z definicji spółki nieruchomościowej), a ewentualne zdarzenia po nabyciu powodujące wzrost lub spadek wartości mają wpływ na wynik podatkowy na zbyciu.

3. Niezgodność z zasadą odrębności rozliczeń podatkowych od rachunkowych

- Aktualnie, jak i w przyszłości występować będą liczne różnice w podejściu rachunkowym i podatkowym – wynika to wprost z konstrukcji ustawy o CIT, która wprowadza szereg korekt do wyniku rachunkowego. Niezrozumiałym jest więc, dlaczego aspekt amortyzacji budynków komercyjnych przez spółki nieruchomościowe zasługuje na szczególne traktowanie i zrównanie podejścia podatkowego do stosowanej w rachunkowości metody (wysokości) amortyzacji – jak wskazano w uzasadnieniu do Projektu niwelacja tych różnic jest jedną z głównych przyczyn wprowadzenia zmian przepisów.
- Z licznych obszarów traktowanych odrębnie (i powodujące różnice między wynikiem księgowym i podatkowym) wymienić można choćby różnice kursowe (przy istotnych zobowiązaniach wyrażonych w walutach ich wycena może mieć istotny wpływ na wynik księgowy pozostając bez wpływu na wynik podatkowy), wycena udziałów, należności.

4. Dyskryminacja określonego kręgu podatników / rodzajów działalności

- Proponowany projekt zmian jest dyskryminujący w stosunku do spółek nieruchomościowych, które, w naszej ocenie, będą stanowiły najszerszą grupę podmiotów dotkniętych tą zmianą. Wynika to m.in. z faktu, iż Projekt ukierunkowany jest specyficznie na ograniczenie możliwości amortyzacji:
 - nieruchomości o znacznej wartości, tj. o wartości powyżej 10 mln PLN,
 - spółkom uzyskującym przychody z najmu.
- Niezrozumiałe jest dlaczego w ocenie ustawodawcy, jedynie nieruchomości o większej wartości, które są wykorzystywane do wynajmu są jedynymi, przy których do rozpoznania kosztu podatkowej amortyzacji wprowadza się dodatkowe wymogi. Zgodnie z założeniami budynki wykorzystywane na własne potrzeby np. budynki fabryczne (które z reguły stanowią

rachunkowe środki trwałe), budynki handlowe i biurowe wykorzystywane wyłącznie na potrzeby podatnika nie muszą być objęte dodatkowymi wymogami. Tym bardziej jest to nielogiczne biorąc pod uwagę fakt, iż to właśnie budynki będące w posiadaniu spółek nieruchomościowych są **bezpośrednio** wykorzystywane do uzyskiwania przez nie przychodów podatkowych (czynszów najmu), w przeciwieństwie do przywołanych powyżej budynków wykorzystywanych na potrzeby własne. Proponowana zmiana wprowadza większe wymogi dla rozpoznania kosztu związanego bezpośrednio z przychodami (trudno o bardziej oczywisty związek z przychodem z najmu niż koszt nabycia wynajmowanego budynku) niż dla kosztów pośrednich (tj. amortyzacji budynków wykorzystywanych dla celów wewnętrznych).

- W podobny sposób preferencyjnie traktowane są podmioty posiadające nieruchomości o niższej wartości, mimo prowadzenia przez nie takiego samego rodzaju działalności. Taka forma konstrukcji przepisów zdaje się przeczyć intencjom wskazanym w uzasadnieniu.
- Projekt nie przewiduje również żadnych przepisów przejściowych, co godzi w zasadę ochrony będących w toku interesów podatników, którzy podejmowali swoje decyzje gospodarcze w oparciu o określony zestaw przepisów. W takim przypadku zmiana zasad odnośnie środków trwałych, które już są poddawane amortyzacji podatkowej godzi w zasadę równego traktowania podmiotów.

Powyższe uwagi mają zasadnicze znaczenie z tego powodu, że zmiana raz już przyjętej i stosowanej wyceny w wartości godziwej nieruchomości na podstawie przepisów rachunkowych może być znaczne utrudniona dla spółek nieruchomościowych (i mieć negatywne skutki w zakresie zdolności finansowania swojej działalności). Wycena w wartości godziwej jest wprawdzie opcją na gruncie polskich standardów rachunkowych (PSR) – a zatem w teorii można rozważać amortyzację rachunkową – jednak podejście wg wartości godziwej jest zwykle wymuszone przez wymogi banków finansujących, które wymagają odzwierciedlenia w księgach rynkowej wartości aktywa nieruchomościowego (gdyż stanowi ono zabezpieczenie finansowania i banki potrzebują bieżących i pewnych informacji co do wartości tego zabezpieczenia). Niezależnie od utrudnienia relacji z podmiotami finansującymi ewentualne przejście na wycenę uwzględniającą amortyzację bilansową pogorszy wynik finansowy, powodując spadek rentowności przedsiębiorstwa i tym samym utrudnienie dostępu do finansowania. Proponowane zmiany będą skutkować ograniczeniem rachunkowego rozpoznania nieruchomości w wartości godziwej, co spowoduje znaczne obniżenie wykazywanych zysków rachunkowych. W konsekwencji, ustawodawca ogranicza jedyną oczywistą / naturalną z perspektywy CIT formę dystrybucji gotówki do udziałowców – dywidendę (oczywistym jest iż na etapie budowy spółki nieruchomościowe kumulują znaczące straty rachunkowe, których skompensowanie z przychodami z najmu w późniejszym okresie zajmuje wiele lat). Spowoduje to znaczące finansowanie spółek z wykorzystaniem długu, podwyższanie kosztów odsetkowych, a także podejmowania dodatkowych działań w celu dokonywania dystrybucji, takich jak np. umorzenia udziałów itp. wyłącznie w celu dystrybucji gotówki do udziałowców – co jak zakładamy jest sprzeczne z celami jakie chce osiągnąć MF. Tym samym dostosowane przez spółki nieruchomościowe do (nieuzasadnionego) wymogu ustawodawcy może być trudne i w efekcie spółki te nie będą miały prawa do rozpoznawania odpisów amortyzacyjnych w kosztach uzyskania przychodu. Jednocześnie, jak wskazano wyżej, taka sytuacja nie znajduje uzasadnienia gospodarczego i systemowego.

Proponowana zmiana stanowiąca kolejne utrudnienie prowadzenia działalności jest dodatkowo mniej zrozumiała w kontekście trwającej pandemii. Sektor nieruchomości komercyjnych, zwłaszcza biur, galerii handlowych i hoteli mocno ucierpiał na skutek wciąż trwającej pandemii COVID-19. W miejsce zachęt pozwalających na częściowe odrobienie strat galerii i biur (częściowo wynikających z działań samego ustawodawcy), rozważane są dodatkowe wymogi (potencjalnie niemożliwe do spełnienia) dotyczące prawa do amortyzacji podatkowej nakazując stosować jedną preferowaną przez siebie metodę traktowania inwestycji dla celów rachunkowych.

Ze wszystkich powyższych powodów postulujemy usunięcie proponowanych przepisów.

II. Artykuł 2 punkt 13 Projektu

Przepis ten wprowadza regulacje, zgodnie z którymi amortyzacji nie będą w ogóle podlegać budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.

Wbrew intencjom MF zakładane zmiany wyłączające możliwość amortyzacji nieruchomości mieszkalnych negatywnie wpłyną na rynek mieszkaniowy. Przesłanki stojące za wprowadzeniem tego przepisu są w ocenie autorów niezrozumiałe, a sam przepis w efekcie niepotrzebny, w związku z czym powinien zostać usunięty z projektowanych zmian w podatkach. Poniżej przedstawiamy przemawiające za tym argumenty:

Negatywny wpływ na rynek najmu mieszkań

- Głównym efektem jaki osiągnięty zostanie poprzez wprowadzenie tych regulacji będzie ograniczenie potencjału inwestycyjnego w mieszkania. MF wydaje się uważać, że mieszkania nie powinny stanowić towarów, w które inwestowane są wolne środki kapitałowe, gdyż powoduje to wzrost cen mieszkań, których liczba na polskim rynku mieszkaniowym jest wciąż deficytowa. Jednakże w konsekwencji wprowadzenia przepisów osiągnięty zostanie efekt odwrotny powodując wycofanie się z dopiero co powstającego w Polsce rynku mieszkań na wynajem nie tylko inwestorów indywidualnych, ale i instytucjonalnych, którzy mogli zapewnić dostęp do dużej liczby mieszkań w przyszłości. Proponowane zmiany stanowią więc bezpośrednio uderzenie w możliwe rozwiązanie narastającego problemu niedoboru mieszkań w Polsce. Ponadto, rynek mieszkań na wynajem odpowiada na potrzeby młodych, dynamicznych osób potrzebujących dobrze zlokalizowanych i dostępnych mieszkań, niekoniecznie chcących wiązać się z daną lokalizacją na stałe. Co więcej rynek ten mógł również zapewnić mieszkania osobom, które nie miały możliwości zakupu własnego mieszkania, a mogły zaspokoić swoje potrzeby mieszkaniowe właśnie na rynku mieszkań na wynajem. Prawdopodobnym skutkiem braku możliwości rozliczenia amortyzacji mieszkań będzie presja na wzrost cen najmu (tj. próba przerwania na najemców co najmniej części „kosztów” tej zmiany). Efekt będzie wprost przeciwny do zamierzonego tj. skutkuje to zmniejszoną dostępnością mieszkań dla osób o niższych dochodach, które często poza najmem nie mają innej możliwości zaspokojenia swoich potrzeb mieszkaniowych.
- Z perspektywy inwestycyjnej, planowana zmiana uderza w stabilność i możliwość planowania długoterminowych przedsięwzięć inwestycyjnych – zarówno przez inwestorów indywidualnych, jak i instytucjonalnych, którzy już zdecydowali się inwestować swoje środki materialne w rozwój rynku mieszkań na wynajem. Podstawą takiej decyzji są kalkulacje oczekiwanego zwrotu z inwestycji, która często jest zakładana na co najmniej kilkanaście lat. Amortyzacja mieszkania jest zasadniczym składnikiem kosztowym takiej kalkulacji. Jej wyeliminowanie oznacza bardzo istotną zmianę opłacalności inwestycji a de facto podatek dochodowy staje się podatkiem przychodowym).
- tego rodzaju posunięcia wpływają na pogorszenie stabilności / przewidywalności polskiego systemu podatkowego i zmniejszają zaufanie zarówno polskich, jak i zagranicznych inwestorów do Polski. Tym samym inwestorzy, którzy rozważają inwestycję w rynek najmu w Polsce będą podchodzić z określoną rezerwą o ile w ogóle nie zrezygnują z inwestycji wobec braku możliwości przewidzenia zwrotu z inwestycji.

Niezgodność z zasadami ustawy o CIT

- W uzasadnieniu do Projektu wskazane zostało ponadto, iż zastosowanie takiego podejścia będzie miało miejsce w stosunku do składników majątku, których wartość wzrasta. Należy przede wszystkim zaznaczyć, że amortyzacja nie jest odzwierciedleniem spadku wartości danego środka trwałego, lecz jedynie szczególnym przypadkiem rozpoznawania danego wydatku w kosztach uzyskania przychodu (jako odzwierciedlenie jego zużycia w trakcie korzystania z niego) – wydatku, który został faktycznie poniesiony przez podmiot w takiej wysokości i powinno być możliwe rozpoznanie go również pod względem podatkowym;
wydatki na nabycie nieruchomości mieszkaniowej są zaś związane z nabyciem aktywa, którego wykorzystanie wprost generować będzie przychody podatkowe właściciela – zgodnie z definicją z art. 15 ust. 1 Ustawy o CIT (art. 22 ust. 1 Ustawy o PIT): „*Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów*”. W konsekwencji powinna istnieć możliwość rozpoznania odpowiadających tym przychodom kosztów podatkowych w formie amortyzacji, ponownie podkreślając, że amortyzacja od strony podatkowej stanowi rozpisanie faktycznie poniesionego wydatku na koszty podatkowe rozpoznawane w danym czasie.
- niespójność w rozumowaniu, zaprezentowana w Projekcie wynika z założenia, że nieruchomości co do zasady zwiększają swoją wartość, a więc amortyzacja nie powinna być rozpoznawana w rachunku podatkowym. Tymczasem, po pierwsze, nie jest bezwzględną regułą, że wartość nieruchomości rośnie, a po drugie, w analogicznych przypadkach, gdzie wzrost wartości jest możliwy (choć nie w pełni pewny), ustawa o CIT takich restrykcji nie zawiera.
- co do wzrostu wartości, to na wartość nieruchomości wpływ ma wiele czynników niezależnych od jej posiadacza i regulowanych przez rynek, w związku z czym tak samo prawdopodobny jest spadek wartości danej nieruchomości, jak i jej wzrost. Nie są rzadkie przypadki, w których całe portfele nieruchomościowe znacznie tracą na wartości – w takiej sytuacji brak możliwości rozpoznawania odpisów amortyzacyjnych tylko pogłębiałby rozdźwięk między ujęciem podatkowym i rachunkowym;
- ponadto, w obrocie gospodarczym występują inne sytuacje, w których posiadane aktywa zwiększać mogą swoją wartość, a zmiana ta nie wpływa na zmianę wysokości i możliwości rozpoznawania KUP. Przykładowo zakupione materiały, które podmiot rozpoznaje jako zapasy (np. stal), niemniej w momencie ich wykorzystania podatnik wciąż jest uprawniony do rozpoznania kosztu uzyskania przychodu w wartości historycznego kosztu zakupu – bez względu na to czy ich wartość wzrosła czy też nie. Analogiczne powinny być reguły rozpoznawania kosztu przy wykorzystaniu nieruchomości w działalności gospodarczej – możliwość rozpoznania jej zużycia poprzez odpisy amortyzacyjne;
- analogiczne rozumowanie znajduje zastosowanie w przypadku nabytych znaków towarowych, których wartość, przy odpowiednim zarządzaniu nimi, może znacznie wzrosnąć. Jednakże ustawodawca również nie wyłącza w takim przypadku możliwości rozpoznania odpisów amortyzacyjnych od tych znaków towarowych w wysokości historycznego kosztu ich nabycia – mimo wzrostu ich wartości;
- mając powyższe na względzie, nielogiczne jest, iż to właśnie budynki/ lokale mieszkalne wykorzystywane w najmie, tj. które są **bezpośrednio** wykorzystywane do uzyskiwania przychodów podatkowych (czynszów najmu) pozbawione są możliwości amortyzacji.;
- w zakresie amortyzacji podatkowej nieruchomości mieszkalnych należy zauważyć, że lokale na wynajem zużywają się szybciej z uwagi na częstsze zmiany lokatora, niż w przypadku lokali zamieszkałych przez ich właścicieli. Nieruchomości mieszkalne na wynajem wymagają wyższych kosztów odtworzeniowych. Odebranie prawa do amortyzacji podatkowej dla takich nieruchomości mieszkalnych jest czynnikiem poważnie hamującym rozwój dostępności

mieszkań i skutkującym obniżenie ich standardu (poprzez brak możliwości amortyzacji wydatków na poprawę standardu lokali zniechęcą się podmioty do podejmowania działań na taką rzecz);

- w uzasadnieniu do Projektu, jako czynnik przemawiający za wprowadzeniem omawianych zmian MF wskazuje fakt, iż na gruncie Ustawy o PIT aktualnie możliwa jest amortyzacja podatkowa budynków i lokali mieszkalnych, a ponadto sprzedaż takich środków trwałych może nie podlegać opodatkowaniu po spełnieniu określonych warunków. Argument ten nie ma zastosowania w przypadku podatników CIT, którzy nie mogą korzystać z powołanych przez MF preferencji na zbyciu nieruchomości (i tym samym nie osiągają podwójnych preferencji), jednakże również objęci zostali zmianą przepisów powodującą brak możliwości amortyzacji budynków i lokali mieszkalnych co jest zupełnie niezrozumiałe.

III. Opodatkowanie spółek holdingowych (rozdział 5b, art. 24m-24p ustawy o CIT)

- W ocenie PINK nieuzasadnione jest wyłączenie z zakresu zwolnienia z podatku dochodowego dochodów spółki holdingowej z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki zależnej dochodów osiągniętych ze zbycia udziałów (akcji) spółek zależnych, których co najmniej 50% wartości aktywów stanowią nieruchomości położone na terytorium RP (lub prawa do takich nieruchomości).
- Grupy kapitałowe często posiadają nieruchomości w spółkach celowych i takie wyłączenie utrudniać będzie polskim grupom kapitałowym skorzystanie z tego przepisu. Na marginesie należy zauważyć, że podobne wyłączenia nie są stosowane w tych jurysdykcjach podatkowych, które posiadają efektywne przepisy dotyczące tzw. zwolnienia partycypacyjnego.
- **PINK postuluje usunięcie tego wyłączenia.**

IV. Zmiany przepisów dot. podatku u źródła

1) Artykuł 2 punkt 5) Projektu – zmiana definicji rzeczywistego właściciela

- Zgodnie z obecną definicją rzeczywistego właściciela zawartą w art. 4a pkt 29 ustawy o CIT jest to podmiot, który m.in. *nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi.*
- Projekt przewiduje zmianę definicji rzeczywistego właściciela poprzez usunięcie z przesłanki *braku zobowiązania odbiorcy płatności do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi* słów „prawnie lub faktycznie”.
- Wątpliwości podatników budziło co należy rozumieć przez określenie prawnie lub faktycznie. Niemniej, usunięcie tych słów z definicji nie rozwiązuje tych wątpliwości, a wręcz *de facto* rozszerza definicję rzeczywistego właściciela, gdyż po jej zmianie wystarczy jakiegokolwiek zobowiązanie (a nie tylko prawne lub faktyczne) do przekazania należności, aby odbiorca płatności nie mógł być uznany za jej właściciela. Stąd, postulowane jest usunięcie z definicji jedynie słowa „faktycznie” i pozostawienie wyłącznie „zobowiązania prawnego”, które wydaje się być łatwiejsze do uchwycenia i interpretacji przez podatników. Jednocześnie, okoliczności faktyczne powinny mieć znaczenie dla ustalenia czy podatnik był zobowiązany do przekazania należności, ale przy ocenie istnienia zobowiązania prawnego do przekazania należności, a nie jako odrębna przesłanka.

2) Artykuł 2 pkt 47) lit. a) Projektu – doprecyzowanie kryterium należytej staranności

- Zgodnie z Projektem, przy ocenie dochowania należytej staranności płatnika, poza charakterem oraz skalą działalności prowadzonej przez płatnika uwzględniane mają być dodatkowo powiązania płatnika z podatnikiem (w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT).
- Doprecyzowanie to należy ocenić pozytywnie. Naturalnym jest, że charakter powiązań pomiędzy płatnikiem i podatnikiem powinien uzasadniać stopień wymaganej należytej staranności, jaki stawiany jest przed płatnikiem. W przypadku podmiotów niepowiązanych, płatnik może mieć niejednokrotnie utrudnione możliwości analizy statusu odbiorcy płatności. Z kolei w przypadku płatności do podmiotu powiązanego (w szczególności płatności w ramach grupy), można zasadnie oczekiwać, że płatnik będzie w stanie uzyskać więcej informacji i dokumentów służących weryfikacji statusu odbiorcy jako rzeczywistego właściciela.
- Niezależnie, w ocenie PINK zaproponowana zmiana wydaje się wciąż niewystarczająca, a samo pojęcie należytej staranności powinno zostać doprecyzowane, poprzez wskazanie jakie elementy i okoliczności powinny być weryfikowane przez płatników w ramach dochowania tego kryterium.
- Chociaż pewne światło w tym zakresie rzuca Projekt objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r. dot. zasad poboru podatku u źródła (**Projekt Objasnień**), to nie rozwiewa on wszystkich wątpliwości. Nie jest jasne jakie elementy do zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku u źródła powinny być badane przez płatnika, w szczególności w zakresie przesłanki dot. kryterium rzeczywistego właściciela i/lub gromadzenia oświadczeń wskazanych w art. 26 ust. 1f ustawy o CIT (posiadanie udziałów, opodatkowanie od całości dochodów i niekorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania CIT).
- Przypomnieć tutaj należy, że wymóg badania kryterium rzeczywistego właściciela jest wymagany wyłącznie na gruncie przepisów tzw. Dyrektywy Interest-Royalties i implementujących ją przepisów krajowych oraz na gruncie części umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wymogu tego nie zawierają z kolei przepisy przewidujące preferencje w WHT związane z płatnościami dywidendowymi (implementujące Dyrektywę Parent-Subsidiary).
- Zależnie od źródła zwolnienia / obniżonej stawki (UPO/Dyrektywy UE) różnie są konstruowane również wymogi powiązań kapitałowych pomiędzy płatnikiem a podatnikiem. Idąc dalej, w zakresie płatności za usługi niematerialne, przepisy nie przewidują żadnych dodatkowych wymogów poza posiadaniem przez płatnika certyfikatu rezydencji.
- Stąd, w celu uniknięcia wątpliwości jakie elementy powinny być badane w ramach należytej staranności, przepis powinien wskazywać, że chodzi tu o weryfikację warunków do zastosowania zwolnienia (obniżonej stawki) wynikających ze stosowanej Dyrektywy lub umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednocześnie przepisy powinny wprost wskazywać, że badanie statusu rzeczywistego właściciela nie jest wymagane dla płatności dywidendowych i usług niematerialnych.

3) Artykuł 2 pkt 47) Projektu – ograniczenie zastosowania mechanizmu „pay and refund”

- Projekt zakłada zmianę art. 26 ust. 1, ust. 1c oraz ust. 2e ustawy o CIT poprzez ograniczenie zakresu stosowania mechanizmu obligatoryjnego poboru u źródła od płatności przekraczających 2m PLN w skali roku na rzecz jednego podatnika (tzw. mechanizm „pay and refund”) w obszarze:
 - a) podmiotowym – mechanizm będzie stosowany wyłącznie do płatności na rzecz podmiotów powiązanych oraz
 - b) przedmiotowym – mechanizm będzie stosowany wyłącznie do płatności o charakterze pasywnym (tj. odsetek, należności licencyjnych, dywidend), z wyłączeniem i) płatności za

usług niematerialne oraz ii) płatności o dywidendowych wypłaconych na rzecz spółek mających nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce.

- Ograniczenie zakresu podmiotowego stosowania tego mechanizmu zasługuje na aprobatę. W ocenie PINK wskazany mechanizm nie powinien być stosowany do płatności pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi, gdzie ryzyko nadużyć w stosowaniu preferencji jest niższe. Dodatkowo, stosowanie tego mechanizmu pomiędzy niezależnymi kontrahentami mogłoby powodować trudności w zakresie wystąpienia z wnioskiem o zwrot zapłaconego podatku, w sytuacji gdy z wnioskiem o zwrot występowałby płatnik (klauzula gross-up), któremu trudniej mogłoby być uzyskać od podmiotu niepowiązanego wymaganą dokumentację / informacje do wniosku o zwrot. Wydaje się, że mniej takich problemów powinno wystąpić w sytuacji płatności do podmiotów powiązanych, gdzie w przypadku poboru podatku, późniejsze sporządzenie wniosku o zwrot może być łatwiejsze. Dodatkowo, w relacjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi częściej będzie występować sytuacja, w której płatnik będzie skłonny skorzystać z narzędzi wyłączających konieczność stosowania mechanizmu „pay and refund” (tj. wniosku o opinię stosowania preferencji WHT lub oświadczenia zarządu – por. niżej).
- W zakresie ograniczenia przedmiotowego w ocenie PINK zasadnym jest bezwzględne wyłączenie spod mechanizmu „pay and refund” płatności za usługi niematerialne. Z kolei w przypadku płatności dywidendowych, wyłączenie znajduje zastosowanie jedynie w stosunku do płatności pomiędzy polskimi podatnikami (tj. w relacji polska spółka – inna polska spółka). Ograniczenie stosowania tego mechanizmu w relacjach czysto krajowych z jego utrzymaniem dla płatności z elementem transgranicznym może zostać uznane za dyskryminujące w stosunku do zagranicznych podatników i może stanowić naruszenie unijnej swobody przepływu kapitału. Aby uniknąć ewentualnych sporów w tym zakresie, postulujemy wyłączenie stosowania mechanizmu „pay and refund” również dla płatności dywidendowych wypłaconych na rzecz zagranicznych podatników.
- Niezależnie, przepisy Projektu nie przewidują podobnych wyłączeń dla spółek notowanych na giełdzie choć spółki giełdowe nie znają swoich wszystkich akcjonariuszy, którzy potencjalnie mogą być podmiotami powiązаныmi dla celów poboru podatku od dywidendy. Poza tym podatki u źródła dla spółek giełdowych rozlicza dom maklerski który również nie ma możliwości sprawdzenia tych danych. Stosowanie mechanizmu „pay and refund” do tego typu spółek powoduje że ryzyko podatkowe zostanie przerzucone na spółkę lub odbędzie się ze stratą dla wszystkich akcjonariuszy u których będzie przekroczony próg wypłaty.

4) Artykuł 2 pkt 47) lit. h) Projektu – wprowadzenie przepisu art. 26 ust. 2ec ustawy o CIT

- Projekt zakłada dodanie do ustawy o CIT przepisu art. 26 ust. 2ec, zgodnie z którym mechanizm „pay and refund” miałby być stosowany również do należności, *które bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zostały zakwalifikowane jako należności wymienione w art. 21 ust 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1* (tj. płatności odsetkowe, należności licencyjne lub dywidendy).
- Naszym zdaniem konstrukcja przepisu będzie budzić wątpliwości płatników, według jakich zasad określać kiedy dana należność powinna być zakwalifikowana jako płatność z w/w tytułów. W uwagi na subiektywny charakter, nie jest jasne jakie kryteria będą przesądzać o braku uzasadnienia ekonomicznego dla kwalifikacji płatności, co może narażać podatników na spory w tym zakresie z administracją podatkową.
- Należy zwrócić uwagę, że istniejące przepisy podatkowe dają już organom instrumenty do przekwalifikowania danej płatności albo odmówienia korzyści podatkowych (klauzula GAAR oraz art. 22c ustawy o CIT), stąd zbędne jest tworzenie nowych przepisów o charakterze antyabuzyjnym.

-
- Jeżeli Ustawodawca uważa, że określone typy płatności (niewchodzące obecnie w katalog płatności podlegających WHT) powinny zostać objęte ograniczonym obowiązkiem podatkowym w Polsce, to powinno to zostać dokonane poprzez nowelizację przepisów wskazujących na katalog zdarzeń podlegających WHT i wskazanie wprost w przepisach tych tytułów, a nie na zasadzie niejasnych klauzul i domniemań.
 - Niezależnie, uważamy, że istniejący obecnie katalog płatności i tak obejmuje już wiele zdarzeń i wykracza zakresem poza płatności jakie są objęte ograniczonym obowiązkiem podatkowym na gruncie prawa międzynarodowego (Modelowej Konwencji OECD i zawartych na jej podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) – vide objęcie WHT płatności za tzw. usługi niematerialne.
 - **Z powyższych powodów postulujemy usunięcie proponowanego przepisu.**

5) Artykuł 2 pkt 47) lit. i)-j) oraz pkt 48) Projektu – rozszerzenie zakresu opinii o stosowaniu zwolnienia

- W obecnym stanie prawnym opinia o stosowaniu zwolnienia z WHT mogła zostać wydana wyłącznie dla płatności korzystających ze zwolnienia w oparciu o przepisy implementujące tzw. Dyrektywy Parent-Subsidiary oraz Dyrektywy Interest-Royalty.
- Nowelizacja przewiduje rozszerzenie zakresu zastosowania opinii o stosowaniu zwolnienia z podatku u źródła o płatności dokonywane pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi i stosowanie preferencji wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednocześnie zmianie ma ulec nazwa samej opinii (opinia o stosowaniu preferencji).
- Rozwiązanie to zasługuje w pełni na aprobatę, bowiem brak jest uzasadnienia dla obecnego zawężonego działania opinii.

6) Artykuł 2 pkt 47) lit. q) Projektu – modyfikacja zasad podpisywania oświadczenia zarządu

- Projekt modyfikuje treść art. 26 ust. 7b ustawy o CIT poprzez dopuszczenie możliwości podpisania oświadczenia płatnika o przeprowadzeniu weryfikacji podatnika i posiadania dokumentów pozwalających na zastosowanie preferencji WHT zgodnie z zasadami reprezentacji (obecnie takie oświadczenie muszą podpisać członkowie zarządu). Rozwiązanie to jest zgodne z postulatami zgłaszanymi przez środowiska biznesowe, w tym PINK i zasługuje na aprobatę.

7) Inne kwestie wymagające regulacji

- Chociaż Projekt modyfikuje w pewnym stopniu przepisy dot. zasad poboru i stosowania zwolnień w podatku u źródła, to istnieje wciąż szeroka grupa istotnych zagadnień budzących praktyczne problemy zgłaszane uprzednio przez PINK i inne środowiska biznesowe, których Projekt nie rozwiązuje.

Usunięcie przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej z definicji rzeczywistego właściciela

- Jednym z elementów definicji rzeczywistego właściciela jest prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą przepis art. 24a ust. 18 ustawy o CIT stosuje się odpowiednio.
- Tak sformułowana definicja rzeczywistego właściciela odbiega od klasycznej definicji, jaka powszechnie obowiązuje na gruncie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD. Wymóg

badania substancji ekonomicznej nie wpisuje się w element definicji rzeczywistego właściciela, a jest to raczej obiektywny test na to, czy poziom faktycznej prezencji w danej jurysdykcji jest adekwatny z punktu widzenia rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej i wystarczający by uzyskać dostęp do preferencji podatkowych przewidzianych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania czy lokalnych regulacjach.

- Ujęcie w definicji rzeczywistego właściciela analizowanej przesłanki w kontekście jej rozwinięcia na gruncie przepisów dot. CFC powoduje u podatników trudności praktyczne w stosowaniu definicji, w zakresie substancji biznesowej, w tym wykorzystywania w prowadzonej działalności własnych zasobów (vide art. 24a ust. 18 ustawy o CIT). W szczególności dotyczy to specyfiki tzw. spółek holdingowych i spółek finansujących (por. niżej).
- Mając na uwadze powyższe, PINK postuluje usunięcie z definicji rzeczywistego właściciela przesłanki (elementu) prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Jak wskazano powyżej, element ten nie jest konieczny w celu zwalczania nadużyć na gruncie podatku u źródła, ponieważ istnieją inne konstrukcje antyabuzywne (klauzula PPT), które powinny być wystarczające do przeciwdziałania nadużyciom dot. podatku u źródła. Również na gruncie ustawy o CIT istnieją klauzule antyabuzywne odnoszące się do podatku u źródła (art. 22c). Usunięcie przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej powinno wyeliminować (a co najmniej ograniczyć) wątpliwości praktyczne wynikające ze stosowania klauzuli rzeczywistego właściciela oraz zbliżyć definicję rzeczywistego właściciela na gruncie ustawy o CIT do jej wykładni na gruncie prawa międzynarodowego.

Regulacja specyfiki spółek holdingowych i spółek finansujących

- Działalność holdingów mimo posiadania ograniczonej ilości aktywów o charakterze materialnym (oraz personelu) jest w znakomitej większości przypadków motywowana względami biznesowymi i adekwatna do poziomu aktywności biznesowej typowej dla spółek holdingowych. Są to zarówno powody związane z zapewnieniem bezpieczeństwa prawnego wynikającego z separacji aktywów, spełnieniem warunków wymaganych przez dostawców długu (np. konieczność zapewnienia tzw. strukturalnej subordynacji długu), tworzenia przedsięwzięć o charakterze „joint venture”, efektywności zarządczej / kosztowej czy też spójnej strategii działania na danym obszarze rynku. Dość częstym zjawiskiem w praktyce gospodarczej jest również wprowadzenie do grupy kapitałowej dedykowanego podmiotu finansującego.
- Z uwagi na specyficzny status podmiotów holdingowych oraz finansujących, ich sytuacja powinna być uregulowana odrębnie poprzez wprowadzenie jasnych, weryfikowalnych przesłanek, pozwalających uznać, że po ich spełnieniu podatek ten ma prawo korzystać z określonych ulg lub zwolnień podatkowych w zakresie podatku u źródła. Niezależnie od formy regulacji, powinna ona uwzględniać odrębności tych podmiotów, w szczególności brak konieczności posiadania rozbudowanej struktury aktywów czy licznego personelu.
- Brak wykazania zorganizowanej struktury działalności, w postaci korzystania przez spółkę holdingową lub finansową z zaplecza majątkowego (istotne środki trwałe) lub personelu nie mogą autonomicznie przesądzać, że spółka nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej. Działalność spółki holdingowej sprowadza się bowiem do nadzoru i kontroli nad działalnością prowadzoną przez spółki zależne, uczestnictwa w zebraniach wspólników oraz uzyskiwania zysków w postaci wypłacanych dywidend (ograniczone funkcje). Natomiast działalność spółki finansującej obejmuje przede wszystkim gromadzenie środków pieniężnych w celu udzielania finansowania, głównie na rzecz podmiotów powiązanych.
- Uwzględniając powyższe okoliczności, w przypadku utrzymania elementu „prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej” postulowane jest wprowadzenie przepisów regulujących specyfikę spółek holdingowych i finansujących.

-
- Istotą zmian powinno być określenie elementów, których wystąpienie pozwoli płatnikom na uznanie, że podmiot otrzymujący wypłatę spełnia warunki do uznania za kwalifikowaną spółkę holdingową lub kwalifikowaną spółkę finansującą. W przypadku wypłaty płatności na rzecz podmiotów spełniających te warunki, należy uznać, że płatnik dochował należytej staranności i powinien być uprawniony do złożenia oświadczenia bez ryzyka ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej.
 - W tym zakresie PINK postuluje uwzględnienie uwag i projektu przepisów przedkładanych Ministerstwu w konsultacji nad projektem zmian przepisów WHT.

Wprowadzenie przepisów regulujących wprost stosowanie koncepcji „look through approach” i „consolidated substance”

- PINK postuluje wprowadzenie przepisów wprost przyznających podatnikom:
 - prawo zastosowania stawki podatku obowiązującej między krajem siedziby płatnika i rzeczywistego właściciela (tzw. look through approach) / badania substancji kolejnych podmiotów w strukturze oraz
 - możliwość badania substancji odbiorcy należności na gruncie skonsolidowanym, tj. z uwzględnieniem działalności prowadzonej przez spółki powiązane zlokalizowane w danej jurysdykcji (koncepcja consolidated substance).
- W tym zakresie aktualne pozostają uwagi PINK przedkładane Ministerstwu w trakcie konsultacji nad projektem nowelizacji przepisów WHT.
- Na marginesie pragniemy podkreślić, że dopuszczalność podejścia *look through approach* została pośrednio potwierdzona na gruncie Projektu Objasnień, ale zasadne wydaje się uregulowanie tej kwestii w sposób jednoznaczny.

V. Zmiany w zasadach dot. skutków podatkowych reorganizacji

1) Uwagi do art. 2 pkt 9 lit. a Projektu (tj. dodanie pkt 1a do art. 7b ust. 1) - nowa kategoria przychodów z zysków kapitałowych

- Trudno znaleźć uzasadnienie dla dodania do art. 7b ust. 1 nowego pkt 1a. Dotychczas opodatkowanie w tzw. źródle zyski kapitałowe dla przekształceń, podziałów i/lub połączeń przewidywał art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m).
- Co więcej – w przypadku braku korekty na etapie projektu – powyższe nie będzie jedynie stanowić superfluum ustawowe ale również powodować wątpliwości czy przychody (dochody) z połączeń, podziałów i przekształceń podlegają czy nie opodatkowaniu tzw. podatkiem u źródła.
- Obecnie, art. 22 ust. 1 referuje do art. 7b ust. 1 pkt 1 (dotychczas przychody/ dochody z czynności reorganizacyjnych podlegały 19% podatkowi u źródła). Natomiast, po ew. wprowadzeniu pkt 1a do art. 7b ust. 1 (bez jednoczesnej zmiany art. 22 ust. 1, której projekt w obecnym kształcie nie przewiduje) pozostanie trudne (niemożliwe) do rozstrzygnięcia czy przychody (dochody) z czynności reorganizacyjnych podlegają czy nie opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce [art. 22 ust. 1 nie będzie referował do nowego pkt 1a w art. 7b ust. 1 ale wciąż będzie się odnosił m.in. do lit. m) z art. 7b ust. 1 pkt 1].
- Powyższe z pewnością będzie generować niepewność po stronie podatników i może wpłynąć na postrzeganie Polski przez inwestorów zagranicznych, którzy częstokroć przeprowadzają reorganizację swoich struktur właścicielskich i z tego tytułu mogą potencjalnie podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce.
- **Z uwagi na powyższe rekomendujemy usunięcie pkt 1a z Projektu albo alternatywnie usunięcie przepisy z lit. m) z art. 7b ust. 1 pkt 1 w obecnym brzmieniu z ustawy o CIT.**

2) Uwagi do art. 2 pkt 26 lit. a i lit. d Projektu (zmiana odpowiednio do art. 12 ust. 1 pkt 8b i art. 12 ust. 4 pkt 3e oraz dodanie pkt 8ba, 8bb, 8bc do art. 12 ust. 1 oraz pkt 3g i 3h do art. 12 ust. 4) – opodatkowanie podziałów oraz niespójne odwołania między przepisami regulującymi wysokość przychodu, a przepisami określających warunki skorzystania z neutralności podatkowej

a)

- Projekt zmienia treść przepisu art. 12 ust. 1 pkt 8b regulującego zasady opodatkowania wspólnika spółki dzielonej oraz dodaje pkt 8ba, który również w swojej dyspozycji wydaje się wskazywać zasady opodatkowania m.in. wspólnika spółki dzielonej (bez zastrzeżenia, że wspólnik pozostaje opodatkowany w ograniczeniu do sytuacji, gdy majątek wydzielany i w przypadku podziału przez wydzielenie pozostający w spółce dzielonej nie stanowi/ą zorganizowanej części przedsiębiorstwa).
- Wydaje się że z jednej strony oba przepisy regulują tożsamą kwestię w zakresie konsekwencji podatkowych dla wspólnika spółki dzielonej. Z drugiej zaś, dodany pkt 8ba wydaje się pomijać znaczenie kwestii czy majątek wydzielany i w przypadku podziału przez wydzielenie pozostający w spółce dzielonej stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa w przypadku podziału przez wydzielenie.
- Co więcej, pkt 8ba in fine wskazuje pojęciowo, że reguluje sytuację wspólnika spółki przejmowanej w następstwie łączenia lub podziału podmiotów. Natomiast trudno twierdzić, że w przypadku podziału podmiotów (w jakimkolwiek wariantcie) można określać jakiegokolwiek uczestnika tej transakcji jako wspólnika „spółki przejmowanej” więc trudno bezpośrednio zastosować projektowany przepis w przypadku transakcji podziału (w szczególności, podziału przez wydzielenie). Odpowiednio ustawodawca nie uwzględnił w Projekcie nowego dodatkowego przepisu, który pozwalałby na odliczenie od przychodu – do rozpoznania na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8ba – kosztów podatkowych. Konsekwentnie, w tym przypadku nie tylko podział byłby podwójnie opodatkowany u wspólnika spółki dzielonej (na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8b oraz osobno na zasadzie art. 12 ust. 1 pkt 8ba) ale również w ostatnim przypadku opodatkowaniu podlegałby przychód bez możliwości potrącenia kosztów jego uzyskania.
- **Rekomendacja: preredagowanie Projektu w powyższym zakresie**

b)

- W art. 12 ust. 1 ustawodawca przewiduje generalne zasady opodatkowania m.in. dla transakcji reorganizacyjnych (podziały/ połączenia). Natomiast, w art. 12 ust. 4 przewidziane są szczególne wyłączenia z opodatkowania m.in. dla transakcji reorganizacyjnych spełniających określone przesłanki ustawowe. Powyższe przepisy są wewnętrznie spójne i choć nieproste w interpretacji (z powodu ogólnej trudności tego typu operacji), to jednak nie prowadzą w tym zakresie do większych kontrowersji, ani luk groźnych dla budżetu.
- W zakresie nowelizowanych przepisów dotyczących zasad (braku) opodatkowania uczestników transakcji reorganizacyjnych generalna zasada opodatkowania CIT „wartości rynkowej przejmowanego majątku” wyrażona w poszczególnych przepisach z art. 12 ust. 1 (pkt 8c, pkt 8d, pkt 8f i pkt 9) wydają się nie pokrywać się z wyłączeniami z opodatkowania dla wybranych czynności reorganizacyjnych przewidzianych w art. 12 ust. 4 (pkt 3e i pkt 3g), który przewiduje, że nie stanowi przychodu „wartość tych składników majątku”, które są wydzielane i/lub przejmowane odpowiednio w wyniku transakcji podziału/ połączenia. Co więcej, art. 12 ust. 4 pkt 3f nie zmieniony Projektem posługuje się jeszcze innym pojęciem „wartości majątku”.
- Powyższe rozróżnienie pojęć którymi posługuje się ustawodawca może mieć praktyczne znaczenie w sytuacji, gdy przejmowany w wyniku podziału lub transakcji połączenia majątek ma łącznie większą wartość rynkową niż suma przejmowanych składników majątku (dodatnia

wartość firmy). W tym bowiem przypadku literalna wykładnia przepisów przewiduje, że w przypadku transakcji spełniającej szczególne przesłanki ustawowe dla wyłączenia z opodatkowania, efektywnie opodatkowana zostanie wartość firmy. Należy założyć, że taka sytuacja nie była intencją ustawodawcy i w tym zakresie Projekt zawiera rozwiązania błędne.

- Kształt powyższych przepisów z Projektu jest z tego względu również niezgodny z regulacjami Dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. L 310 z 25.11.2009, s. 34, z późn. zm.58, dalej: „Dyrektywa”).
- **Rekomendujemy ujednoczenie pojęć w ramach Projektu oraz usunięcie nieściśłości, które mogą generować ryzyko opodatkowania dodatknej wartości firmy w przypadku transakcji reorganizacyjnych**

3) Uwagi do art. 2 pkt 26 lit. d tiret trzecie oraz art. 2 pkt 26 lit. e tiret drugie Projektu (zmiana odpowiednio do art. 12 ust. 4 pkt 12 oraz art. 12 ust. 11 ustawy o CIT) – uzależnienie neutralności wymiany udziałów oraz połączenia / podziału spółek (w odniesieniu do wspólnika spółki przejmowanej) od braku wcześniejszego dokonania innych czynności reorganizacyjnych

- Projekt wprowadza dodatkowy warunek neutralności CIT dla niektórych czynności reorganizacyjnych, a mianowicie:
 - (i) w przypadku łączenia lub podziału spółek – warunkiem neutralności operacji dla wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej jest, aby udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym (których wspólnik się „pozbywa” w zamian za udziały (akcje) w spółce przejmującej / nowo zawiązanej) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów;
 - (ii) w przypadku wymiany udziałów – warunkiem neutralności operacji jest to aby zbywane przez wspólnika udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku innej transakcji wymiany udziałów albo przydzielone wcześniej w wyniku łączenia lub podziału podmiotów.
- W ocenie PINK, postulowana zmiana ma charakter negatywny i nie zasługuje na aprobatę. Warunek, który uzależnia możliwość skorzystania z neutralności podatkowej od tego, czy ww. sytuacjach doszło wcześniej do czynności reorganizacyjnych nie wynika bezpośrednio z prawa unijnego i stoi w sprzeczności do przepisów Dyrektywy. Postulowane zmiany, prowadzą do ograniczenia swobody przedsiębiorczości w ramach transakcji transgranicznych i wpływają negatywnie na swobodę przepływu kapitału, na podstawie arbitralnej decyzji ustawodawcy.
- Ograniczanie neutralności jednych operacji do sytuacji, w których podatnik nie korzystał z innych operacji, także neutralnych nie ma żadnego uzasadnienia celowościowego czy też literalnego.
- Niezależnie wprowadzanie jakiegokolwiek warunku nie ograniczonego w czasie także nie znajduje żadnego uzasadnienia, a dodatkowo jest wyrazem braku jakiegokolwiek dbałości o łatwość prowadzenia biznesu w Polsce – proponowane przepisy zakładają, iż aby skorzystać z neutralności określonych rozwiązań podatnik powinien posiadać wiedzę sięgającą kilkadziesiąt lat wstecz. Trudno inaczej niż negatywnie odbierać takie propozycje ze strony Ministerstwa Finansów, zwłaszcza przedstawiane w ramach Projektu który – jak rozumiemy – ma pomagać przedsiębiorstwom.

-
- Dodatkowo, MF nie sprecyzowało powodów i celu wprowadzenia ww. przepisu do polskiego porządku prawnego. Zakładając, że takim celem miało być uszczelnienie poboru CIT i ochrona przed hipotetycznymi działaniami oszustów podatkowych, PINK wskazuje, że w polskim prawie istnieje cała gama innych instrumentów mających przeciwdziałać takim działaniom (klauzula GAAR, specjalne klauzule przewidziane na gruncie ustawy o CIT w zakresie czynności reorganizacyjnych). Wprowadzane nowego ograniczenia dla transakcji reorganizacyjnych uderzy w podatników prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą, którzy uczestniczą w legalnych działaniach reorganizacyjnych, które powinny korzystać z korzyści płynących z Dyrektywy. Mnożenie zbieżnych regulacji jest również wątpliwe pod kątem techniki legislacyjnej.
 - **Uwzględniając powyższe przepis powinien być usunięty z Projektu.**
- 4) Uwagi do: art. 2 pkt 26 lit. d tiret pierwsze lit. a, tiret drugie, tiret trzecie lit. b oraz art. 2 pkt 26 lit. e tiret drugie pkt 4 Projektu; zmiana odpowiednio do art. 12 ust. 4 pkt 3e, art. 12 ust. 4 pkt 3g (dodany przepis), art. 12 ust. 4 pkt 12, art. 12 ust. 11, oraz art. 12 ust. 12a ustawy o CIT (dodany przepis) – uzależnienie neutralności czynności reorganizacyjnych od kontynuacji podatkowej wyceny majątku**
- Projekt wprowadza dodatkowy warunek neutralności CIT dla czynności reorganizacyjnych polegający na konieczności kontynuowania podatkowej wyceny składników majątkowych otrzymanych w ramach takich czynności przez podmioty nabywające. Propozycja MF nakłada w szczególności:
 - obowiązek kontynuacji podatkowej wyceny składników majątkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego, otrzymanych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w drodze połączenia/ podziału;
 - obowiązek kontynuacji podatkowej wyceny składników majątkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego posiadającego siedzibę/ zarząd na terenie RP, otrzymanych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w drodze transgranicznego połączenia/ podziału;
 - obowiązek przyjęcia dla celów podatkowych przez wspólnika spółki przejmowanej/ dzielonej wartości udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w ramach połączenia lub podziału, w wysokości nie wyższej niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału;
 - obowiązek przyjęcia dla celów podatkowych przez spółkę nabywającą aport w postaci przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części) z ewidencji podmiotu wnoszącego aport;
 - obowiązek przyjęcia dla celów podatkowych wartości udziałów (akcji) nabywanych przez wspólnika w ramach wymiany udziałów, w wysokości nie wyższej niż wartość zbywanych przez tego wspólnika udziałów (akcji), jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów.
 - W ocenie PINK, wprowadzony warunek jest zbędny i stanowi niepotrzebne powtórzenie kwestii, która w prawie polskim jest już uregulowana (superfluum ustawowe). Obowiązek kontynuacji wyceny na cele podatkowe w przypadku połączeń, podziałów oraz wymian udziałów wynika wprost z innych przepisów ustawowych, tj.:
 - (i) ustawy o CIT (przykładowo: art. 16g ustawy o CIT nakłada obowiązek kontynuacji wyceny środków trwałych nabytych w ramach połączenia, aportu przedsiębiorstwa/ jego zorganizowanej części lub podziału, natomiast art. 16 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT określa podatkową wartość udziałów objętych przez wspólnika w ramach wymiany udziałów) lub

-
- (ii) ogólnych przepisów Ordynacji Podatkowej wprowadzających zasadę sukcesji podatkowej.
- Polscy podatnicy już na podstawie ww. przepisów nie mają zatem możliwości przyjęcia innej metody rozpoznawania nabytych składników majątkowych na cele podatkowe niż metoda kontynuacji wyceny.
 - W ocenie PINK wprowadzenie ww. regulacji wpłynie negatywnie na przejrzystość i czytelność tekstu prawnego oraz osłabi jego wewnętrzną spójność narażając na potencjalne problemy interpretacyjne wynikające z nakładających się regulacji. Tworzenie tekstu prawnego w ww. sposób jest sprzeczne z zasadami tworzenia dobrej legislacji.
 - Ponadto, przepisy uzależniają metodykę rozliczenia podatkowego jednej strony transakcji od postępowania drugiej strony, na którą podatek może nie mieć wpływu (możliwość skorzystania z preferencji ustawowych przez spółkę podlegającą podziałowi/ połączeniu lub wnoszącą aport w zależności od wartości wprowadzonych do ewidencji przez spółkę nabywającą/ przejmującą). Trudno wyobrazić sobie jak zarządy poszczególnych podmiotów mają w sposób skuteczny sprawdzać powyższe informacje (a to na zarządzie spoczywa odpowiedzialność za właściwe decyzje w zakresie rozliczania podatków), zwłaszcza w dłuższym przedziale czasowym.
 - Co więcej, zgodnie z dodanym ust. 12a do art. 12 ciężar dowodu w zakresie potwierdzenia przyjęcia zasady kontynuacji wyceny (i poprawności wprowadzenia wartości do ewidencji) będzie spoczywać na polskim podmiocie w przypadku, gdy druga strona transakcji będzie nierezydentem, co efektywnie nakłada nowe obowiązki w celu zachowania neutralności podatkowej transakcji, których nie przewidują przepisy Dyrektywy. Ponadto, wątpliwości interpretacyjne może budzić czy ciężar dowodu będzie ciążył na podatniku w przypadku transgranicznego podziału i/lub połączenia w sytuacji gdy przepis projektowanego art. 12 ust. 12a referuje do art. 12 ust. 4 pkt 3g (przepisu o wyłączeniu z opodatkowania przychodów/ dochodów z transgranicznego podziału/ połączenia) jednak z dalszej jego treści wynika, że będzie miał on zastosowanie w ograniczeniu do aportu przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części): „W przypadkach, o których mowa w ust. 4 pkt 3g oraz w ust. 4 pkt 25, gdy składniki wchodzące w skład wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części zostały przypisane do działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym za pośrednictwem zagranicznego zakładu, ciężar dowodu, że składnik majątku został przyjęty dla celów podatku dochodowego w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego lub wnoszącego wkład niepieniężny, spoczywa na podatniku przejmującym ten składnik majątku lub wnoszącym ten wkład niepieniężny.”.
 - **Z uwagi na to, że proponowane zmiany nie mają wpływu na interesy Skarbu Państwa, rekomendowane byłoby rezygnacja z ich wprowadzenia w projektowanym kształcie.**

5) Uwagi do: art. 2 pkt 26 lit. f Projektu (zmiana do art. 12 ust. 12) – zawężenie neutralności transakcji wymiany udziałów do transakcji nabycia udziałów w okresie 6 m-cy od tego samego wspólnika

- Projekt wprowadza zawężenie neutralności transakcji wymiany udziałów do transakcji nabycia udziałów w okresie 6 m-cy od tego samego wspólnika w sytuacji, gdy obecne brzmienie omawianego przepisu nie rozróżnia czy nabycie ma nastąpić od jednego czy większej liczby podmiotów, z którymi zawarto odrębne transakcje wniesienia aportów, przy zachowaniu sześciomiesięcznego terminu.
- Powyższy kierunek zmian nie tylko pozostaje w sprzeczności z dotychczasowym orzecznictwem sądów administracyjnych ale również interpretacją ogólną MF z 7 maja 2021 r. (DD7.8203.1.2021), w której MF potwierdził, że przy spełnieniu innych warunków ustawowych

nabycie udziałów od większej liczby osób fizycznych/ prawnych, z którymi zawarto odrębne transakcje wniesienia aportów, spełnia przesłanki ustawowe dla neutralności transakcji przy zachowaniu sześciomiesięcznego terminu ustawowego.

- Trudno znaleźć uzasadnienie dla takiego kierunku nowelizacji przepisu, tym bardziej, że wydanie ww. interpretacji ogólnej miało miejsce w krótkim odstępie czasu przed publikacją Projektu, stąd rekomendujemy pozostawienie przepisu w obecnym brzmieniu.

Z poważaniem,

Agnieszka Jachowicz
Dyrektor Operacyjny