

Opinia nr 4/2015

Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z 28 lutego 2015 r. w sprawie Rekomendacji Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady w sprawie zmian w zakresie ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego akceptuje Rekomendacje Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady w sprawie zmian w zakresie ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, stanowiące załącznik nr 1 do niniejszej uchwały.

Przewodniczący Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

(-) prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Załącznik nr 1: Rekomendacje Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady w sprawie zmian w zakresie ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych

Rekomendacje Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

w sprawie zmian w zakresie ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych

Zespół ds. podatków Bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego stoi na stanowisku, że ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych (dalej ustawy podatkowe) wymagają głębokich zmian systemowych polegających na nadaniu im nowej struktury i treści. Wypracowanie założeń nowej koncepcji wymaga jednak czasu i przeprowadzenia wielu spotkań dyskusyjnych w ramach Zespołu, które pozwolą na przedstawienie wspólnego stanowiska w tym zakresie.

Mając na uwadze powyższe Zespół proponuje przedstawić Ministrowi Finansów rekomendacje dotyczące :

- 1) zmian przepisów ustaw podatkowych, które ze względu na ich podstawowe znaczenie dla praktyki powinny być rozważone w pierwszej kolejności;
- 2) wykładni przepisów ustaw podatkowych w formie interpretacji ogólnej w obszarach, które ze względu na potrzeby praktyki wymagają pilnego rozstrzygnięcia;
- 3) pozostałych zmian doprecyzowujących przepisy ustaw podatkowych;
- 4) zasygnalizowania zmian o charakterze systemowym, wymagające dalszych prac i dyskusji w ramach Zespołu.

Ad.1.

Zmiany w zakresie przychodów i kosztów podatkowych.

1. Korekta przychodów i kosztów.

Przepisy ustaw podatkowych nie zawierają jednoznacznych uregulowań dotyczących momentu, w którym powinny być skorygowane przychody i koszty uprzednio zarachowane, jeżeli z późniejszych zdarzeń wynika konieczność ich zmniejszenia lub zwiększenia. Takie przepisy zawiera ustawa o podatku od towarów i usług, stąd uzasadnione są oczekiwania podatników, że kwestie te powinny być także jednoznacznie uregulowane na gruncie podatków dochodowych.

W zakresie korekty przychodów wykształciła się linia orzecznicza, zgodnie z którą w przypadku zmian wysokości przychodu należy każdorazowo cofać się do momentu zarachowania przychodu (np. Wyrok NSA z 29 maja 2012 r. II FSK 1809/11 : „Każdorazowo korekta przychodu wynikająca ze zbiorczej faktury korygującej powinna być odnoszona do uprzednio wykazanego przychodu należnego. Późniejsze wystawienie faktury korygującej nie powoduje zmiany daty powstania tego przychodu ani daty powstania obowiązku podatkowego”). Powoduje to dla podatnika niedogodności formalne i dodatkowe koszty.

Zasadnym byłoby wprowadzenie regulacji, która pozwalałaby uwzględniać **korektę przychodów *in minus* na bieżąco**, bez względu na przyczynę obniżenia. W przypadku **podwyższenia przychodu moment korekty mógłby być uzależniony od okoliczności, które powodują korektę** – czy wystąpiły one po wystawieniu pierwszej faktury, czy były znane podatnikowi na chwilę wystawienia faktury np. stwierdzenie pomyłki.

Zasadne jest także wprowadzenie rozwiązań określających jednoznacznie moment korekty uprzednio zarachowanych kosztów. Ze względów praktycznych uzasadnione byłoby dokonywanie takiej korekty na bieżąco.

2. Moment poniesienia kosztu.

2.1. Na gruncie obecnego brzmienia **art.15 ust. 4e CIT/art.22 ust. 5d PIT** pojawiły się wątpliwości jak należy rozumieć określenie „*ująć w księgach rachunkowych*” lub inaczej „*zaksięgować*”. Na tle tego sformułowania ukształtowały się dwie linie orzecznicze. Zgodnie z pierwszą z nich „zaksięgować” koszt to znaczy ująć go jako koszt w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Zgodnie z tym poglądem ustawodawca całkowicie podporządkował moment poniesienia kosztu podatkowego zasadom obowiązującym w rachunkowości (np. wyrok NSA z 20 lipca 2012 r. II FSK 2406/11). Zgodnie z drugą linią orzecniczą „zaksięgować” to znaczy ująć koszt w księgach rachunkowych w jakikolwiek sposób (z wyjątkiem ujęcia jako rezerwa lub bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów), np. wpisać fakturę pod określoną datą jako zdarzenie w porządku chronologicznym (np. wyrok NSA z 12 września 2012 r. II FSK 253/11). Moment poniesienia kosztu podatkowego nie musi wówczas pokrywać się z momentem uznania go jako kosztu w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

W świetle tych wątpliwości zasadne jest opowiedzenie się za drugą z wymienionych linii orzeczniczych, czego konsekwencją powinna być zmiana przepisu art. 15 ust. 4e CIT/ art. 22 ust. 5d PIT polegająca na przyjęciu, że dniem poniesienia kosztu podatkowego jest **dzień wprowadzenia faktury do ksiąg podatkowych (z wyłączeniem rezerw i RMB), który nie musi pokrywać się z momentem poniesienia kosztu w rozumieniu przepisów o rachunkowości**. Nie byłoby właściwe, aby podatnicy w zależności od tego, czy stosują ustawę, MSR i jaką przyjęli politykę rachunkowości ten sam koszt podatkowo rozliczali w czasie lub jednorazowo.

2.2. Zgodnie z **art. 15 ust.4c CIT/art. 22 ust. 5a PIT** koszty bezpośrednie poniesione po dniu złożenia zeznania albo sporządzenia sprawozdania finansowego za rok N zawsze rozlicza się w roku N+1, nawet jeśli poniesione zostały w latach następnych. Powoduje to konieczność uciążliwego dla podatników korygowania zeznania za rok N+1. Rozwiązaniem tego problemu byłaby zmiana art.15 ust.4c polegająca na przyjęciu, **że koszt taki ujmuje się w bieżącym zeznaniu** (nie niosłoby to ze sobą żadnych negatywnych skutków finansowych dla budżetu państwa, a brak korekt zeznań odciążyłby zarówno podatników, jak i urzędy skarbowe).

3. Przychód z tytułu wniesienia aportu do spółki.

Na tle art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy PIT/art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy CIT pojawiły się wątpliwości, czy przychód z tytułu wniesienia aportu do spółki stanowi nominalna wartość objętych udziałów (akcji) czy też na skutek odwołania do art.19 PIT i art.14 CIT- wartość rynkowa.

Wartość nominalna udziałów (akcji) jest wielkością stałą i wynika ona wprost z umowy lub statutu danej spółki. Zmiana wysokości nominalnej udziałów (akcji) może nastąpić wyłącznie w trybie przewidzianym w przepisach k.s.h. **Organ podatkowy nie może dokonywać zmiany wartości nominalnej udziałów (akcji) objętych za wkład niepieniężny**. Należy też zauważyć, że wartość nominalna udziałów (akcji) nie podlega mechanizmom rynkowym.

Niezależnie od tego, jakim spółka dysponuje majątkiem, jaką zajmuje pozycję na rynku, czy wykazuje zyski, czy straty – wartość nominalna jej udziałów (akcji) nie ulega zmianie. Dlatego też badanie, jaką wartość rynkową ma wartość nominalna udziałów (akcji) jest niemożliwe.

Pogląd, zgodnie z którym „odpowiednie” zastosowanie art. 19 ustawy PIT lub art. 14 ust. 1-3 ustawy CIT nie oznacza możliwości ingerowania przez organ podatkowy w wartość nominalną obejmowanych przez wspólnika udziałów podzielany jest w orzecznictwie sądowym (por. np. wyrok NSA z dnia 16 września 2014 r., sygn. II FSK 1438/13, wyrok NSA z dnia 22 maja 2014 r., sygn. II FSK 1442/12, wyrok NSA z dnia 21 lutego 2014 r., sygn. II FSK 480/12, wyrok NSA z dnia z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. I FSK 3032/11), choć poglądy wyrażane przez sądy administracyjne nie są jednolite, o czym świadczy zadanie pytania prawnego w tej sprawie poszerzonemu składowi NSA.

4. Art. 15c CIT/art. 24d PIT.

Przepisy art. 24d ustawy PIT oraz art. 15b ustawy CIT, wprowadzone ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, miały przyczynić się do likwidacji tzw. zatorów płatniczych. Niestety zamiast do redukcji obciążeń administracyjnych przepisy te przyczyniły się do znacznego wzrostu tego rodzaju obciążeń po stronie podatników ponoszących wydatki na nabycie towarów i usług. W związku z tym, należy dokonać zmiany przepisów, aby – bez istotnego pogorszenia sytuacji podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług - ograniczyć obciążenia administracyjne, które pojawiły się u podatników dokonujących zakupu towarów i usług.

Do likwidacji tzw. zatorów płatniczych wystarczające byłoby pozostawienie obowiązku korygowania kosztów uzyskania przychodów w razie nieuregulowania zobowiązania w ustalonym w przepisach okresie, liczonym od daty upływu terminu płatności (art. 24d ust. 1 ustawy PIT i art. 15b ust. 1 ustawy CIT). Postulujemy przy tym wydłużenie obecnie wprowadzonego terminu „30 dni od daty upływu terminu płatności”, gdyż powoduje on konieczność stałego monitorowania płatności i dokonywania ich comiesięcznych analiz, a w efekcie zwiększa koszty i istotnie utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej.

Uważamy, że **podatnicy nie powinni być zobowiązani do korygowania kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy uzgodnili z kontrahentem (za jego zgodą) termin płatności dłuższy niż 60 dni.** Wprowadzenie obowiązku korygowania kosztów w takim przypadku prowadzi do wypaczenia zasady swobody umów. Nie można zapominać o tym, że przepisy art. 24d ustawy PIT i art. 15b ustawy CIT miały na celu motywowanie podatników do terminowego regulowania należności. Jeśli jednak obie strony transakcji chcą, aby płatność nastąpiła po upływie 60 dni ustawodawca nie powinien w takie ustalenia ingerować i „motywować” do ustalania krótszych terminów płatności. Wprowadzenie obowiązku korygowania kosztów w przypadku ustalenia terminu płatności dłuższego niż 60 dni jest nieuzasadnione zwłaszcza w przypadku, gdy wydłużony termin płatności wynika ze specyfiki danej umowy (np. przy zawarciu umowy sprzedaży na raty, umowy sprzedaży z odroczonym terminem płatności, umowy leasingu finansowego, itp.). Zasadne byłoby rozważenie przyjęcia większej elastyczności, jeśli chodzi o stosowanie dłuższych terminów płatności, analogicznie jak czyni to ustawa z 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych.

5. VAT należny jako przychód przy wnoszeniu wkładu niepieniężnego do spółki.

Począwszy od 1 stycznia 2009 r. wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub osobowej stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu VAT (jest traktowane jako dostawa towarów lub świadczenie usług). W konsekwencji wspólnik będący podatnikiem VAT, co do

zasady, dokumentuje wniesienie aportu do spółki fakturą VAT i nalicza z tego tytułu VAT należny. W interpretacjach indywidualnych organy podatkowe wyrażają pogląd, że VAT naliczony przez wspólnika w związku z wniesieniem aportu do spółki prowadzi do powstania u niego przychodu podlegającego opodatkowaniu i to niezależnie od tego, czy wartość wnoszonego aportu została ustalona z uwzględnieniem VAT, czy też wartość tę określono w kwocie netto jednocześnie zobowiązując spółkę do zapłaty VAT na rzecz wspólnika (por. np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 listopada 2013 r., znak ILPB3/423-379/13-2/JG, Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 listopada 2013 r., znak IPPB3/423-673/13-2/MS, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 stycznia 2014 r., ILPB4/423-413/13-2/DS., Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 11 czerwca 2014 r., ILPB4/423-144/14-4/MC, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 lipca 2014 r., znak ILPB3/423-191/14-2/EK). Taki sposób interpretowania przepisów prowadzi do naruszenia zasady neutralności podatku VAT na gruncie przepisów ustawy PIT i ustawy CIT (VAT co do zasady nie jest przychodem ani kosztem uzyskania przychodów).

W związku z powyższym należy dokonać zmiany przepisów ustawy PIT i ustawy CIT w taki sposób, aby wyeliminowane zostały pojawiające się obecnie wątpliwości interpretacyjne. Zasada wyrażona w art. 14 ust. 1 *in fine* ustawy PIT i art. 12 ust. 4 pkt. 9 ustawy CIT powinna mieć zastosowanie również w przypadku wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółek osobowych lub kapitałowych. W związku z tym, **VAT należny wykazywany przez wspólnika w związku z wniesieniem aportu nie powinien prowadzić do powstania u niego przychodu podlegającego opodatkowaniu.**

6. Ryczałt za korzystanie z samochodu służbowego dla celów prywatnych.

Z dniem 1 stycznia 2015 r. uregulowano zasady ustalania nieodpłatnego przychodu z tytułu *udostępniania samochodów służbowych do celów prywatnych pracowników*. Z uwagi na to, że przepisy regulujące sposób ustalania nieodpłatnego przychodu wprowadzono do art. 12 Ustawy PIT (jako ust. 2a-2c) wysokość nieodpłatnego przychodu z tego tytułu może być ustalana w wysokości ryczału wyłącznie w przypadku udostępnienia samochodu służbowego pracownikowi. Postulujemy przeniesienie zasad wprowadzonych w art. 12 ust. 2a-2c do art. 11 ustawy PIT. Pozwoli to na ustalanie nieodpłatnego przychodu z tytułu udostępniania samochodu służbowego do celów prywatnych w wysokości ryczałtowej nie tylko w wypadku oddania samochodu do używania pracownikowi, ale również członkom zarządu spółki, podmiotom współpracującym na podstawie umowy zlecenia, itp.

Ustawodawca powinien również doprecyzować, czy wskazana w przepisach wysokość ryczału pozwala na ustalenie nieodpłatnego świadczenia polegającego wyłącznie na udostępnieniu samochodu służbowego do celów prywatnych, czy też obejmuje koszty eksploatacji samochodu służbowego na potrzeby prywatne. Warto przy tym podkreślić, że jeśli ustalony ryczałt nie będzie obejmować kosztów eksploatacji wprowadzone z dniem 1 stycznia 2015 r. nowe zasady ustalania nieodpłatnego przychodu z tytułu udostępniania samochodów służbowych do celów prywatnych nie spełnią pokładanych w nich nadziei (uproszczenie rozliczeń podatkowych). W ustawie PIT brak jest bowiem regulacji umożliwiających nieskomplikowane obliczenie nieodpłatnego przychodu z tytułu pokrywania przez podmiot gospodarczy kosztów eksploatacji samochodu służbowego wykorzystywanego częściowo dojazd prywatnych pracownika lub innej osoby upoważnionej.

Zmiany w zakresie cen transferowych.

- 1. Podwyższenie wysokości udziału w kapitale innego podmiotu decydującego o uznaniu podmiotów za powiązane (art. 11 ust. 5a CIT/art. 25 ust. 1 PIT).**

Obecnie obowiązujące przepisy art. 11 CIT/art. 25 PIT wymagają, aby warunki ustalane przez podatnika z podmiotami powiązanymi lub narzucone podatnikowi przez podmioty powiązane nie różniły się od warunków, jakie zostałyby ustalone przez podmioty niezależne.

Ustalanie i kontrola warunków transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi zgodnie z art. 11 CIT/art. 25 PIT wymaga przeprowadzenia analizy warunków ustalanych przez podmioty niezależne w transakcjach porównywalnych.

Podmioty są uznawane za niezależne zgodnie z art. 11 ust. 5a CIT/art. 25 ust. 5a PIT, m.in. wówczas, gdy:

- inne podmioty nie posiadają więcej niż 5% udziałów w ich kapitale zakładowym,
- one same nie posiadają więcej niż 5% udziałów w kapitale zakładowym innych podmiotów.

Wymóg, aby podmioty niezależne nie posiadały żadnych związków kapitałowych z innymi podmiotami przekraczających 5% udziału w kapitale wydaje się mało racjonalne. Udział 5% w kapitale zakładowym innego podmiotu nie daje zazwyczaj realnej możliwości wpływania na decyzje biznesowe innego podmiotu (w tym o warunkach transakcji zawieranych z innymi podmiotami). W polskich realiach istniejąca definicja powoduje, że np. inwestorzy giełdowi, posiadający często jedynie kilka procent akcji (np. 6-9%) i nie mający w rzeczywistości wpływu na działania i decyzje spółek notowanych, są traktowani jako podmioty powiązane.

Regulacje innych państw OECD zwykle zawierają mniej restrykcyjne definicje podmiotów powiązanych/niezależnych pod względem wysokości udziału w kapitale innych podmiotów.

W praktyce bardzo trudno jest znaleźć dane o warunkach (cenach, marżach, narzutach na kosztach, itp.) ustalanych przez podmioty, które są niezależne w rozumieniu aktualnie obowiązującego art. 11 CIT/art. 25 PIT. W praktyce znacząco utrudnia to, a w niektórych przypadkach czyni niemożliwym porównanie cen, marż, narzutów na kosztach, itp. ustalanych przez podatnika z podmiotami powiązanymi oraz przez podmioty niezależne. W związku z tym, w wielu przypadkach zastosowanie art. 11 CIT/art. 25 PIT w pełni zgodnie z przepisami Rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. jest niemożliwe.

Proponujemy więc zmianę przepisu art. 11 ust. 5a CIT/art. 25 ust. 5a PIT w zakresie definicji podmiotów powiązanych poprzez podwyższenie progu ustalonego obecnie na poziomie 5 % do poziomu 25 % (wiele państw np. Dania, Finlandia, Irlandia, Wielka Brytania stosują jeszcze wyższy próg - 50 %).

Postulujemy wprowadzenie powyższej zmiany niezależnie od postulatu zmian systemowych w zakresie przepisów prawa holdingowego w Polsce (część 4 Rekomendacji).

2. Określenie terminu przedstawienia dokumentacji transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi.

Przepisy art. 9a ust. 4 CIT/art. 25a ust. 4 PIT wymagają od podatników przedstawienia dokumentacji transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi w terminie 7 dni od doręczenia żądania tej dokumentacji.

Proponujemy wydłużenie terminu zawartego w art. 9a ust. 4 CIT/art. 25a ust. 4 PIT do 14/30 dni, wzorem regulacji obowiązujących w państwach takich jak Niemcy, Holandia,

Belgia, Szwecja, Szwajcaria, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone, Norwegia, Dania, Izrael, Finlandia, Korea Południowa, Nowa Zelandia, Kanada, które przewidują co najmniej 30 dniowy termin na przedstawienie dokumentacji.

Pozostałe zmiany dotyczące konstrukcji podatków dochodowych.

1. Zwolnienie podmiotowe dla instytucji wspólnego inwestowania – art. 6 ust. 1 pkt 10a CIT.

Przesłanki zwolnienia funduszy unijnych są zbyt rygorystyczne, w istocie pozwalają na zwolnienie funduszy niemalże identycznych jak te, które działają w Polsce. Powinny być zwolnione także fundusze działające w UE, które niekoniecznie są zarządzane przez podmioty prowadzące działalność na podstawie zezwolenia organów nadzoru – np. na Cyprze tego rodzaju fundusze mogą być zarządzane przez zarząd składający się z osób fizycznych, nie ma tam wymogu, jak w Polsce, aby te jednostki były zarządzane przez TFI.

Z uwagi na wyrok w sprawie Emerging Markets (C-190/12) należałoby zwolnić *expressis verbis* fundusze inwestycyjne (ale też emerytalne) z siedzibą w państwie trzecim (po spełnieniu przesłanki porównywalności z funduszem unijnym, ewentualnie także pod warunkiem istnienia podstawy wymiany informacji podatkowych, która pozwalałaby na efektywną weryfikację statusu podatnika).

2. Złagodzenie warunków dla utworzenia Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Zasadne jest złagodzenie niektórych wymogów utworzenia podatkowej grupy kapitałowej, co pozwoliłoby skorzystać z tego statusu większej liczbie podatników. W szczególności celowe byłoby zniesienie wymogu braku związków kapitałowych ze spółkami spoza grupy (art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b) oraz złagodzenie wymogu osiągania w każdym roku podatkowym wskaźnika udziału dochodu w przychodach w wysokości 3 % (bardzo trudnego do spełnienia dla wielu podatników). Propozycje te mają charakter doraźny, uzasadniona jest bowiem zasadnicza zmiana polskiego podatkowego prawa holdingowego, co zostało zasygnalizowane w pkt.4.

3. Opodatkowanie dochodu z tytułu zbycia jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych oraz wykupu certyfikatów inwestycyjnych na zasadach wskazanych w art. 30b PIT.

Jednostki uczestnictwa w funduszach kapitałowych nie są papierami wartościowymi i nie podlegają zbyciu na rzecz osób trzecich. Jednostki uczestnictwa podlegają odkupieniu wyłącznie przez fundusz, który daną jednostkę umarza.

W przypadku zbycia jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, dochodu z tego tytułu nie pomniejsza się o straty z tytułu udziału w funduszach kapitałowych oraz inne straty z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych, poniesione w roku podatkowym oraz latach poprzednich.

Proponujemy wprowadzenie zmiany zakładającej opodatkowanie powyższego dochodu na zasadach wynikających z art.30b PIT, co zrówna sytuację powyższych osób z osobami dokonującymi odpłatnego zbycia papierów wartościowych. W takiej sytuacji, fundusz zamiast poboru 19% zryczałtowanego podatku wystawiałby tylko informacje PIT-8C, a podatnik samodzielnie rozliczałby wspomniany dochód w zeznaniu rocznym PIT-38.

Powyższa zmiana powinna mieć zastosowanie także do certyfikatów inwestycyjnych emitowanych przez fundusz, w przypadku ich odkupu przez fundusz w celu umorzenia (obecnie dochód z tego tytułu podlega opodatkowaniu na zasadach wynikających z art. 30a PIT bez możliwości pomniejszenia o straty z udziału w funduszach kapitałowych oraz inne

straty z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych poniesione w roku podatkowym oraz latach poprzednich), aby sytuacja podatnika zbywającego certyfikaty na rzecz funduszu była taka sama jak w przypadku ich zbycia na rzecz podmiotu trzeciego (certyfikaty inwestycyjne są papierami wartościowymi i mogą być przedmiotem odpłatnego zbycia na rzecz podmiotów trzecich, do którego to zbycia zastosowanie znajdują przepisy art. 30b PIT).

4. Okres rozliczania strat.

W Polsce okres rozliczania strat - 5 lat jest stosunkowo krótki w porównaniu z rozwiązaniami stosowanymi w innych państwach, gdzie nie stosuje się żadnego limitu czasowego lub jest on znacznie dłuższy (np. 10 lat). Jest to szczególnie niekorzystne w przypadku niektórych branż, gdzie przedsięwzięcia mogą być realizowane w bardzo długim okresie i przychody wynikające z ich wdrożenia mogą pojawić się w okresie przekraczającym 5 lat od momentu ich rozpoczęcia. Oznacza to, że część wydatków, w sytuacji, gdy przez pierwsze lata generowane są wyłącznie straty podatkowe nigdy nie zostanie uwzględniona podatkowo. Nie oznacza to, że przedsięwzięcia te są z natury nastawione na generowanie strat, tak długi jest okres dochodzenia do osiągnięcia przez nie odpowiedniej zyskowności (np. branża wydobywcza). Tego typu przedsięwzięcia nie powinny być dodatkowo penalizowane niemożnością rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów tylko z uwagi na ich specyfikę. Podobnie w sytuacji istotnych wartościowo inwestycji – ograniczenie tego rodzaju nie przyczynia się do tworzenia klimatu sprzyjającego znaczącym, odzyskiwanym w latach nakładom.

Rekomendujemy **rozszerzenie okresu rozliczania strat podatkowych do co najmniej 10 lat podatkowych**. Zmiany odpowiadają standardom istniejącym w innych państwach UE (np. Wielka Brytania, Francja, Włochy, Węgry oraz Niemcy - w Niemczech istnieje także możliwość rozliczenia wstecznie, tj. z dochodem osiągniętym w roku poprzedzającym rok uzyskania straty.)

5. Wprowadzenie możliwości korzystania przez przedsiębiorców z opłacania kwartalnych uproszczonych zaliczek

Propozycja uzasadniona jest względami praktycznymi.

6. Zniesienie wymogu ustalania wysokości odsetek od pożyczek udzielanych przez podmioty powiązane lub podmiotom powiązanym na podstawie wysokości najniższych odsetek

Zgodnie z § 21 ust. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. stosowany jest wymóg ustalania wysokości odsetek od pożyczek udzielanych podatnikowi przez podmioty powiązane lub przez podatnika podmiotom powiązanym na podstawie wysokości najniższych odsetek, jakie dany podmiot musiałby zapłacić podmiotowi niezależnemu za uzyskanie kredytu (pożyczki) na podobny okres w porównywalnych warunkach

Wysokość odsetek od pożyczek ustalanych przez podmioty niezależne, porównywalnych do pożyczki udzielanej podatnikowi przez podmiot powiązany, zwykle kształtuje się w pewnym przedziale. Z perspektywy ekonomicznej nie ma uzasadnienia dla tego, że rynkową wysokość odsetek odzwierciedla jedna konkretna wartość, a tym bardziej że jest to najniższa wartość z pewnego przedziału.

Przepisy art. 11 CIT i Rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. oraz obecna praktyka ich stosowania dopuszczają, aby w innych transakcjach niż pożyczki, ceny, marże, narzuty na kosztach, itp. odpowiadały dowolnej wartości z przedziału tych wartości określonego na podstawie danych o transakcjach porównywalnych zawieranych przez podmioty niezależne.

Regulacje innych państw OECD w większości nie wymagają ustalania odsetek od pożyczek pomiędzy podmiotami powiązanymi na podstawie wysokości najniższych odsetek, jakie dany podmiot musiałby zapłacić podmiotowi niezależnemu za uzyskanie kredytu (pożyczki) na podobny okres w porównywalnych warunkach. Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych również nie zawierają takich wymogów, a nawet stanowią w §3.60, że: „jeżeli warunki transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi (np. ceny lub marże) należą do przedziału tych wartości ustalanych pomiędzy podmiotami niezależnymi, korekty dochodu z tych transakcji nie powinny być dokonywane”.

Zasadne jest dostosowanie przepisu § 21 ust. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z 10 września 2009 r. do ogólnej zasady warunków rynkowych wyrażonej w art. 11 CIT, poprzez zniesienie wymogu ustalania wysokości odsetek na podstawie wysokości najniższych odsetek.

Ad. 2.

1. Przeniesienie służbowe – art. 21 ust. 1 pkt 14 PIT.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 14 PIT zwolnione z opodatkowania są kwoty otrzymane przez pracowników z tytułu zwrotu kosztów przeniesienia służbowego oraz zasiłków na zagospodarowanie i osiedlenie w związku z przeniesieniem służbowym do wysokości 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc, w którym nastąpiło przeniesienie.

W oparciu o brzmienie powyższego przepisu organy podatkowe twierdzą, że przepis ten ma zastosowanie tylko do osób pozostających w stosunku służby. Jest to nieuzasadniona, zawężająca interpretacja powyższego przepisu oparta na założeniu, że przeniesienie służbowe ze swojej definicji dotyczy tylko osób pozostających w stosunku służby. Taka interpretacja wydaje się niezasadna skoro np. termin „podróż służbowa” dotyczy także osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, niepozostających w stosunku służby. Proponujemy wydanie interpretacji ogólnej by wyeliminować wątpliwości interpretacyjne i objąć zakresem powyższej regulacji także pracowników czasowo oddelegowanych (przeniesionych) do pracy w innej lokalizacji w związku z wykonywaniem obowiązków służbowych, w przypadku których nastąpiła czasowa zmiana miejsca wykonywania pracy (tj. nie przebywających w podróży służbowej).

2. Opodatkowanie opcji na akcje i akcji nabywanych przez pracowników za cenę niższą od ceny rynkowej.

Dla celów podatkowych należy wyodrębnić dwie transakcje przeprowadzane w związku z realizacją opcji:

- 1) zakup akcji przez pracownika po cenie określonej w opcji – cena zakupu akcji przez pracownika jest niższa od ceny rynkowej dyktowanej przez giełdę.
- 2) sprzedaż akcji przez pracownika po cenie giełdowej – cena sprzedaży akcji jest ceną giełdową.

Obecnie, zdaniem organów podatkowych, przychód u pracownika powstaje dwukrotnie – w momencie zakupu akcji po obniżonej cenie oraz w chwili ich sprzedaży na giełdzie. W momencie zakupu akcji przychód ten, zdaniem organów podatkowych, należy obliczyć w wysokości różnicy pomiędzy wartością rynkową akcji a ceną, za jaką akcje zostały

zakupione¹. Wcześniej, mimo braku zmian w przepisach, organy podatkowe uważały, że przychód powstaje tylko raz – w momencie sprzedaży akcji przez pracownika².

Przychód u pracownika powinien powstawać tylko raz - w chwili sprzedaży akcji (taki pogląd jest poglądem dominującym w orzecznictwie i wyrażany jest np. w wyroku NSA z dnia 7 lutego 2014 r., sygn. II FSK 347/12 oraz z dnia 27 kwietnia 2011 r. sygn. II FSK 1665/10, WSA w Warszawie z dnia 16 czerwca 2014 r., sygn. III SA/Wa 2453/13, czy też z dnia 15 kwietnia 2010 r. sygn. III SA/Wa 567/09).

Zasadne jest, aby Minister Finansów zaakceptował fakt jednokrotnego powstania przychodu i wydał w tym względzie interpretację ogólną.

3. Zakres transakcji, do których odnosi się art. 9a ust. 2 CIT/art. 25a ust. 2 PIT.

W praktyce często pojawiają się trudności w interpretacji art. 9a ust. 2 CIT / art. 25a ust. 2 PIT co do tego, czy wartości wymienione w tym przepisie należy rozumieć jako:

- wartości wszystkich transakcji zawieranych przez podatnika z jednym podmiotem powiązanym,
- wartości jednej transakcji zawieranej przez podatnika z danym podmiotem powiązanym.

Przez wiele lat przepisy te nie budziły istotnych kontrowersji. Natomiast skrajnie sprzeczne orzeczenia NSA wydawane w 2013 r. i 2014 r. (czyli 13-14 lat po wprowadzeniu obowiązku sporządzania dokumentacji między podmiotami powiązanymi) prowadzą do niepewności i mogą powodować istotne ryzyko dla podatników, którzy niewłaściwie określą progi wartościowe, powodujące konieczność przygotowania dokumentacji. Przykładowo, w wyroku NSA z 15 stycznia 2013 r. (sygn. akt II FSK 1052/11) sąd stwierdził, że dla celów ustalenia łącznej wartości świadczonych usług, sumowaniu powinny podlegać tylko usługi tego samego rodzaju z tytułu transakcji z danym podmiotem powiązanym.

Natomiast, zgodnie z wyrokiem NSA z 17 grudnia 2014 r. (sygn. akt II FSK 2849/12), ustalenie obowiązku przygotowania dokumentacji wymaga sumowania wartości wszystkich transakcji zawartych z danym podmiotem powiązanym zaliczanych do kategorii świadczenia usług, sprzedaży lub udostępniania wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na ich porównywalność.

Proponujemy wydanie ogólnej interpretacji przez Ministra Finansów wyjaśniającej stosowanie art. 9a ust. 2 CIT/art. 25a ust. 2 PIT poprzez jasne wskazanie, jakie transakcje powinny być kwalifikowane do poszczególnych grup. I tak np. czy art. 9a ust 2 pkt 2 CIT/ art. 25a ust. 2 pkt 1 PIT dotyczy:

- wszystkich transakcji (obejmujących usługi, sprzedaż lub udostępnienie wartości niematerialnych) zawieranych przez podatnika z danym podmiotem powiązanym, czy też
- odrębnie poszczególnych rodzajów usług, poszczególnych transakcji sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych zawieranych przez podatnika z danym podmiotem powiązanym i odrębnie poszczególnych rodzajów usług świadczonych na rzecz danego

¹ por. np. interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 maja 2014 r., znak IBPBII/2/415-204/14/NG oraz IBPBII/2/415-205/14/NG, Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 21 maja 2014 r., znak IPTPB2/415-96/14-4/KR, czy też Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 6 marca 2014 r., znak IPPB2/415-858/13-4/MG

² por. np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 sierpnia 2009r., znak ILPB1/415-604/09-2/TW oraz z dnia 4 czerwca 2009r., znak ILPB1/415-344/09-2/AG, czy też Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 czerwca 2009r., znak ILPB1/415-344/09-2/AG.

podmiotu powiązanego, poszczególnych transakcji sprzedaży lub udostępnienia poszczególnych rodzajów wartości niematerialnych zbywanych lub udostępnianych temu podmiotowi powiązanemu.

Naszym zdaniem rekomendowane jest przyjęcie drugiego podejścia.

4. Wykazywanie przychodów i kosztów przez spółki biorące udział w podziale.

Zasadne jest wyraźne określenie, która spółka powinna wykazywać przychody i koszty w okresie od pierwszego dnia roku podatkowego w którym dochodzi do podziału spółki do dnia podziału spółki (problem interpretacji art. 93 c Ordynacji podatkowej).

Spółki planujące podział nie wiedzą, która spółka powinna wykazywać przychody i koszty ich uzyskania za okres od 1 dnia roku podatkowego, w którym dochodzi do podziału do dnia wydzielenia. Wystarczające wydaje się przesądzenie tej kwestii interpretacją ogólną. Co istotne, przesądzenie przez Ministra Finansów, czy podmiotem właściwym do deklarowania przychodów i kosztów za wyżej wskazany okres jest spółka dzielona, czy też spółka przejmująca w żadnym razie nie zmniejszy wpływów budżetowych, a zdecydowanie przyczyni się do ograniczenia wątpliwości, jakie towarzyszą procesom podziału spółek. Brak jednolitości w poglądach organów podatkowych może skutkować otrzymaniem przez każdą ze spółek biorących udział w procesie podziału innej interpretacji podatkowej. W efekcie zastosowanie się przez każdą ze spółek do otrzymanej przez siebie interpretacji indywidualnej może prowadzić do konieczności podwójnego zadeklarowania przychodów i kosztów za ww. okres lub braku obowiązku deklarowania przez którąkolwiek ze spółek przychodów i kosztów za ww. okres.

W interpretacjach podatkowych prezentowane są dwa przeciwstawne poglądy:

- 1) zdaniem niektórych organów podatkowych to spółka dzielona (przy podziale spółki, któremu towarzyszy sukcesja praw i obowiązków podatkowych) ma obowiązek wykazania przychodów i kosztów uzyskania przychodów związanych z wydzielanym majątkiem, a powstałych w okresie od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym nastąpi podział przez wydzielenie aż do dnia wydzielenia³.
- 2) zdaniem innych organów podatkowych to spółka przejmująca (przy podziale spółki, któremu towarzyszy sukcesja praw i obowiązków podatkowych) ma obowiązek wykazania przychodów i kosztów uzyskania przychodów związanych z wydzielanym majątkiem powstałych w okresie od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym nastąpi podział przez wydzielenie aż do dnia wydzielenia⁴.

5. Doprecyzowanie zakresu przedmiotowego art. 9a ust. 1 CIT/art. 25a ust. 1 PIT.

Przepis art. 11 ust. 4 CIT/art. 25 ust. 4 PIT stosuje się odpowiednio do warunków ustalonych pomiędzy podmiotami, pomiędzy którymi zachodzą powiązania określone w 11 ust. 5 CIT/art. 25 ust. 5 PIT, tj. powiązania rodzinne, majątkowe lub wynikające ze stosunku pracy.

Przepis art. 9a ust. 1 CIT/art. 25a ust. 1 PIT nie zawiera jednak odwołania do art. 11 ust. 5 CIT/art. 25 ust. 5 PIT, lecz tylko do art. 11 ust. 1 i art. 11 ust. 4 CIT/art. 25 ust. 1 i art. 25 ust. 4 PIT.

³ Taki pogląd wyrażony został np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, znak IBPBI/2/423-805/14/JD z dnia 6 października 2014r. i z dnia 12 marca 2014r., znak IBPBI/2/423-1676/13/PC, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, znak ILPB3/423-521/13-4/PR z dnia 30 stycznia 2014r., Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 20 lutego 2013 r., sygn. IPPB3/423-953/12-2/MS.

⁴ Taki pogląd wyrażony został np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 grudnia 2014r., znak IBPBI/2/423-1174/14/MS, interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 26 maja 2014r., znak ITPB3/423-95/14/PS oraz z dnia 10 marca 2014r., znak ITPB3/423-606/13/PS.

W związku z tym, nie jest jasne, czy dokumentacja transakcji zawieranych przez podatnika z krajowymi podmiotami powiązanymi przygotowana zgodnie z art. 9a CIT/art. 25a PIT powinna obejmować transakcje zawierane przez podatnika z podmiotami powiązanymi, jeżeli powiązania pomiędzy nimi mają charakter określony w art. 11 ust. 5 CIT/art. 25 ust. 5 PIT, tj. rodzinny, majątkowy lub wynikający ze stosunku pracy.

Proponujemy wydanie interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów w celu wyjaśnienia, czy obowiązek przedstawienia dokumentacji transakcji zawieranych przez podatnika z krajowymi podmiotami powiązanymi, zawarty w art. 9a ust. 1 CIT/art. 25a ust. 1 PIT, dotyczy również transakcji z podmiotami krajowymi powiązanymi osobowo, majątkowo lub przez stosunek pracy.

Ad.3.

1. Nieodpłatne świadczenia.

Zmiana art. 11 ustawy polegająca na uwzględnieniu kryteriów, jakie określił Trybunał Konstytucyjny (K 7/13) w odniesieniu do uznawania nieodpłatnych świadczeń za przychód pracownika.

2. Określenie wartości wierzytelności (brutto czy netto) w przypadku odpłatnego zbycia.

Na gruncie brzmienia przepisu art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy CIT/art. 23 ust. 1 pkt 34 ustawy PIT powstały wątpliwości, czy wartość wierzytelności dla potrzeb określenia straty przy jej zbyciu należy przyjmować w kwocie netto czy brutto. Problem ten rozstrzygnęła uchwała NSA z 11 czerwca 2012 r. (I FPS 3/11), przesądzając, że powinna być to kwota brutto. Zasadna jest zmiana przepisów uwzględniająca takie stanowisko.

3. Zmiana redakcyjna art. 24 ustawy PIT

W aktualnym brzmieniu artykuł ten reguluje tak wiele kwestii, że należałoby je rozbić na kilka innych oddzielnych artykułów (np. w rozbiciu na: działalność gospodarczą, dochód z udziału w zyskach osób prawnych, przekształcenia, likwidacja, udziały w spółkach niebędących osobami prawnymi).

Ad 4.

Zagadnienia wymagające rozwiązań systemowych:

1. Struktura ustaw o podatkach dochodowych i relacje pomiędzy zakresem ustawy CIT i PIT; wyodrębnienie rozdziałów regulujących kompleksowo określone zagadnienia (na wzór obecnego rozdziału dotyczącego opodatkowania stron umowy leasingu).
2. Rozgraniczenie zakresu przedmiotowego podatku dochodowego oraz podatku od spadków i darowizn.
3. Rozgraniczenie źródeł przychodu w ustawie PIT w związku z problemami dotyczącymi zakwalifikowania przychodów do poszczególnych źródeł.
4. Problem minimum podatkowego; waloryzacja progów podatkowych.
5. Opracowanie systemowych rozwiązań w zakresie podatkowego prawa holdingowego (alternatywa dla Podatkowej Grupy Kapitałowej).
6. Kompleksowa regulacja ulgi na badania i rozwój zgodnie z aktualnymi trendami światowymi.
7. Złagodzenie warunków dokumentowania i uprawdopodobniania nieściągalności wierzytelności, w tym nieściągalności należności z zagranicy.

8. Zmiana lub doprecyzowanie przepisów dotyczących restrukturyzacji spółek w celu usunięcia barier podatkowych w ich przeprowadzaniu (np. skutki podatkowe w razie wnoszenia wkładów niepieniężnych skutkujących zwiększeniem wartości nominalnej udziałów (akcji), sposób podwyższenia kapitału zakładowego przy operacji wymiany udziałów).
9. Wprowadzenie rozwiązań systemowych mających na celu ułatwienia w stosowaniu skomplikowanych przepisów dotyczących cen transferowych (np. rozważenie możliwości bezpośredniego stosowania Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych w kwestiach nieuregulowanych prawem krajowym).