



Warszawa, dnia 30 sierpnia 2021 r.

Szanowny Pan Tadeusz Kościński  
Minister finansów, funduszy i polityki  
regionalnej

ASB Tax Sp. z o. o.

ul. Złota 59, 00-120 Warszawa, Poland

phone / +48 22 222 33 55

email / warsaw@asbgroup.eu

[www.asbgroup.eu](http://www.asbgroup.eu)

Ministerstwo Finansów  
Ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

Dotyczy: konsultacji podatkowych w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 lipca 2021 roku.

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do zawiadomienia nr DD3.8200.2.2020 z 26 lipca 2021 r. o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (dalej jako: „Projekt ustawy”) i zawiadomienia nr DD3.8200.2.2020 z 29 lipca 2021 r., o wydłużeniu terminu zgłaszania ewentualnych uwag do Projektu ustawy do dnia 30 sierpnia 2021 r., przedstawiamy listę naszych spostrzeżeń.

Mamy nadzieję, że nasze uwagi okażą się pomocne w trakcie dalszych prac nad ustawą.

\*\*\*

## 1. Zmiany w zakresie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

### I. Przesyłanie ksiąg i ewidencji za pomocą środków komunikacji elektronicznej

Projekt ustawy wprowadza w art. 1 pkt 38 obowiązek prowadzenia ksiąg, ksiąg rachunkowych i ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przy użyciu programów komputerowych oraz przesyłania ich za pomocą środków

**NIP 5252531001 / KRS 0000423733**

Spółka zarejestrowana w Sądzie Rejonowym dla m. st. Warszawy w Warszawie, XII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego, kapitał zakładowy: 5000 PLN. The company is registered in the National Court Register by the District Court of Warsaw, XII Economic Division of the National Court Register, share capital: 5000 PLN.

komunikacji elektronicznej do urzędu skarbowego po zakończeniu danego miesiąca / kwartału oraz roku podatkowego – art. 24a ust. 1e – 1f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako: „Ustawa o PIT”).

Ponadto, zgodnie z proponowanym ustępem 1f niniejszego artykułu, Minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyska możliwość określenia w drodze rozporządzenia zakresu dodatkowych danych, o które należałoby uzupełnić prowadzone księgi i ewidencję podlegające przekazaniu na podstawie ust. 1e.

Księgi i ewidencje według stanu na ostatni dzień miesiąca / kwartału miałyby być przesyłane w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po upływie odpowiednio tego miesiąca albo kwartału.

#### Uwagi:

#### **A. Nadmierna uciążliwość obowiązku / wzrost kosztów obsługi księgowej**

W naszej ocenie, proponowana zmiana wprowadza nadmiernie uciążliwe dla przedsiębiorców i księgowych miesięczne / kwartalne obowiązki sprawozdawcze. W praktyce, dotknie ona w większości przedsiębiorców o najmniejszej skali biznesu, którzy prowadzą podatkową księgę przychodów i rozchodów, często jeszcze w formie papierowej.

W ostatnich latach Ministerstwo Finansów mocno akcentuje działania ustawodawcze mające na celu upraszczanie rozliczeń przedsiębiorców i zdejmowanie z nich biurokratycznych obciążeń. Omawiane przepisy Projektu ustawy naszym zdaniem zmierzają dokładnie w odwrotnym kierunku.

Obowiązek przesyłania co miesiąc elektronicznych ksiąg / ewidencji będzie ponadto powodował wzrost kosztów obsługi księgowej przedsiębiorców.

Warto przy tym zauważyć, że nałożeniu na podatników dodatkowego obowiązku powinno towarzyszyć kompleksowe wyjaśnienie motywów jego wprowadzenia. Uzasadnienie Projektu ustawy w niniejszym zakresie opisuje natomiast jedynie charakter oraz kształt proponowanej zmiany. Ciężko zatem doszukać się tutaj odpowiedzi na pytanie, dlaczego obligatoryjne wysyłanie dodatkowych plików JPK jest niezbędne i w jakim stopniu administracja skarbową będzie w stanie wykorzystać przekazywane jej dane. Wszystkie najważniejsze informacje, jakie miałyby trafiać do urzędów skarbowych w efekcie nałożonych obowiązków są już bowiem przekazywane w ramach VAT-owskiego Jednolitego Pliku Kontrolnego, który do tej pory generuje spore problemy, choćby w związku ze skomplikowanym sposobem oznaczaniem transakcji. Sytuacja może zatem wyglądać podobnie w przypadku nowego obowiązku sprawozdawczego. Uchybienie w tym zakresie będzie wiązało ponadto się z ryzykiem nałożenia na podatnika sankcji przewidzianych w kodeksie karnym skarbowym.

## B. Zakres uprawnienia Ministra właściwego

Nasze wątpliwości budzi również przewidziana w Projekcie ustawy delegacja do wydania przez ministra właściwego rozporządzenia poszerzającego i tak dość szeroki zakres sprawozdawczy o dodatkowe dane, o które należałoby uzupełnić księgi i ewidencje podlegające przekazaniu przez podatnika.

W naszej ocenie, jeżeli proponowane rozwiązanie wejdzie w życie, wówczas szczegółowe rozwiązania w tym zakresie powinny zostać przedstawione z odpowiednim wyprzedzeniem, tak aby podatnicy mogli się do nich prawidłowo przygotować.

### Proponowana zmiana w zakresie art. 24a ust. 1e – 1f Ustawy o PIT:

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy zrezygnować z wprowadzenia projektowanego rozwiązania.

W przypadku, gdyby niniejsze rozwiązanie miało zostać utrzymane, postuluje się usunięcie pkt 1 ustępu 1e, tj. poniższego fragmentu:

*„1) według stanu na ostatni dzień:*

*a) miesiąca – w przypadku gdy stanowią podstawę ustalania zaliczek miesięcznych,*

*b) kwartału – w przypadku gdy stanowią podstawę ustalania zaliczek kwartalnych*

*– w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po upływie odpowiednio tego miesiąca albo kwartału, oraz”.*

Ponadto, pożądanym byłoby również udostępnienie przez Ministerstwo Finansów informatycznego narzędzia, które pozwoliłoby na wprowadzanie i wysyłkę żądanych danych zgodnie z przewidzianymi wymogami prawnymi i technicznymi.

W toku dalszych prac nad omawianymi przepisami spodziewamy się również uszczegółowienia samego uzasadnienia Projektu ustawy w niniejszym zakresie, jak i proponowanych zmian, w tym zwłaszcza jak najszybszej publikacji struktur logicznych na potrzeby przekazywanych ksiąg i ewidencji.

## II. Zwiększenie „kwoty wolnej” od podatku dla ogółu podatników rozliczających się według skali podatkowej

W myśl art. 1 pkt 46 Projektu ustawy, „kwota wolna” miałaby zostać podwyższona do poziomu 30 000 zł, poprzez podwyższenie kwoty zmniejszającej podatek do wysokości 5 100 zł (30 000 zł x 17% - 5 100 zł = 0 zł) – art. 27 ust. 1 Ustawy o PIT.

Uwagi:

Zwiększenie „kwoty wolnej” od podatku należy bez wątpienia ocenić jako zmianę pozytywną, niemniej jednak w naszej ocenie rozwiązanie przewidziane w Projekcie ustawy wymaga modyfikacji, tj. rozszerzenia kręgu podatników, którzy będą mogli z niego skorzystać.

Warto zauważyć, że opodatkowanie 19% podatkiem liniowym PIT nie zakłada korzystania z kwoty wolnej od podatku. Mimo zwiększenia w Projekcie ustawy obciążeń podatkowo-składkowych dla tej grupy przedsiębiorców (m.in. brak możliwości odliczenia 9% składki zdrowotnej oraz kalkulacja składki zdrowotnej od faktycznie uzyskanego dochodu, zamiast ryczałtu), Ci podatnicy nie skorzystają z kwoty wolnej od podatku.

W obecnym kształcie Projektu ustawy duża grupa przedsiębiorców rozliczających się w ww. sposób straci na planowanych zmianach. Także ci, którzy osiągają stosunkowo niewielkie dochody. Choć formalnie ten sposób opodatkowania w PIT nie zniknie, to stanie się on jednak o wiele mniej atrakcyjny.

W naszej ocenie zaproponowana zmiana powiększa dyskryminację opodatkowania tych samych dochodów nierównymi daninami, w zależności od wyboru sposobu opodatkowania.

**Proponowana zmiana w zakresie art. 27 ust. 1 Ustawy o PIT:**

Proponujemy umożliwienie skorzystania z kwoty wolnej do 30 tys. zł również przez przedsiębiorców, którzy rozliczają się podatkiem liniowym.

**III. Likwidacja możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego od osób fizycznych**

Art. 1 pkt 47 Projektu ustawy uchyla art. 27b Ustawy o PIT, tj. możliwość odliczenia (w 86,11%) składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku.

Uwagi:

Naszym zdaniem, uchylenie art. 27b Ustawy o PIT to odebranie przywileju możliwości obniżenia podatku o zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne. Nieść ono będzie ze sobą w praktyce istotne obciążenie fiskalne dla przedsiębiorców – ukryte zwiększenie opodatkowania, tj. jego efektywny wzrost z 19% do 28%.

W efekcie proponowana zmiana doprowadzi do znacznego ograniczenia prowadzenia biznesu w Polsce w formie jednoosobowej działalności gospodarczej.

Należy również podkreślić, że uzasadnienie Projektu ustawy nie zawiera żadnego wyjaśnienia motywów, które kierowały wprowadzeniem tego rozwiązania.

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy zrezygnować z wprowadzenia projektowanego przepisu Projektu ustawy.

## 2. Zmiany w zakresie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

### I. Zmiany w zakresie podatku u źródła (WHT)

#### A. Nowa definicja rzeczywistego właściciela

Zmiany obejmują modyfikację art. 4a pkt 29 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako: „Ustawa o CIT”) poprzez przyjęcie, że za rzeczywistego właściciela może być uznany m.in. podmiot, który „nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym ~~prawnie lub faktycznie~~ do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi”.

Modyfikacja wskazanej przesłanki na gruncie Projektu ustawy poprzez wykreślenie z dotychczasowej treści pojęć „prawnie lub faktycznie” w naszej ocenie znacznie przyczyni się do pogłębienia - daleko już idących - wątpliwości w zakresie stosowania klauzuli rzeczywistego właściciela.

W tym miejscu warto odwołać się do treści Komentarza do Modelowej Konwencji OECD (dalej jako: „Komentarz”) stanowiącego ogólnie akceptowalny przewodnik w zakresie interpretacji i stosowania postanowień dwustronnych konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych między państwami członkowskimi OECD.

Zgodnie z treścią Komentarza, za rzeczywistego właściciela nie można uznać odbiorcy bezpośredniego, którego prawo do korzystania z otrzymanej należności ograniczone jest zobowiązaniem do jej przekazania innemu podmiotowi. W Komentarzu wskazuje się ponadto, że obowiązek przekazania należności innemu podmiotowi może wynikać z „dokumentacji prawnej” oraz z okoliczności faktycznych sprawy (pkt. 12.4 Komentarza do art. 10).

Badając zakres uprawnień odbiorcy należności w świetle Komentarza należy odwołać się, przede wszystkim, do istniejącej dokumentacji prawnej w formie umów, porozumień pomiędzy odbiorcą należności a osobami trzecimi, aneksów, aktów założycielskich spółek, oświadczeń i innych jednostronnych czynności prawnych. Badanie nie wyklucza przy tym wykorzystania innych środków dowodowych, w szczególności takich jak: zeznania

świadców, przesłuchanie stron, opinie biegłych, dopuszczalnych na gruncie polskiego modelu postępowania podatkowego<sup>1</sup>.

Z uwagi na dotychczasowe wątpliwości interpretacyjne, w szczególności w zakresie konstrukcji pojęcia „zobowiązania faktycznego”, postulujemy zmianę treści projektowanego przepisu art. 4a pkt 29 Ustawy o CIT poprzez przyjęcie, że za rzeczywistego właściciela może być uznany m.in. podmiot, który nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi z zastrzeżeniem, że przy ocenie wskazanej przesłanki należy wziąć pod uwagę okoliczności faktyczne sprawy.

## II. Wprowadzenie reżimu holdingowego

Wprowadzenie możliwości zwolnienia z opodatkowania CIT dochodu ze zbycia udziałów oraz dywidend w określonej wysokości dla tzw. polskiej spółki holdingowej (dalej jako: „PSH”) należy ocenić na ogół pozytywnie, niemniej jednak w naszej ocenie rozwiązania przewidziane w Projekcie ustawy w dalszym ciągu wymagają częściowej modyfikacji.

### A. Warunki dla spółki holdingowej

Wątpliwości budzi wprowadzenie do definicji spółki holdingowej warunku dotyczącego braku korzystania przez spółkę holdingową ze zwolnień z art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 Ustawy o CIT. Z treści obowiązującego przepisu, który nie zostanie de facto zmodyfikowany wynika bowiem, że w przypadku spełnienia ustawowych przesłanek zwolnienie ma zastosowanie z mocy samego prawa.

Proponowane regulacje nie określają czy sformułowanie „nie korzysta” oznacza brak spełnienia warunku, czy wystarczające będzie podjęcie decyzji o nieskorzystaniu z przysługującego zwolnienia oraz czy dotyczy jednej, czy wszystkich spółek zależnych. Nie określa ponadto ram czasowych, do których odnosi się omawiany warunek, tj. czy zwolnienie dochodu ze zbycia udziałów ma być warunkowane niekorzystaniem ze zwolnienia w ogóle (od początku istnienia spółki), czy w danym roku podatkowym. Przy niekorzystnej interpretacji projektowanych warunków może się okazać, że zwolnienie z podatku od zbycia udziałów nie znajdzie zastosowania.

Postuluje się zatem doprecyzowanie wskazanych warunków nieskorzystania przez spółkę holdingową ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 Ustawy o CIT, w tym wprowadzenie regulacji określających moment, na jaki należy badać zarówno status spółki holdingowej i spółki zależnej, jak też spełnienie pozostałych warunków.

---

<sup>1</sup> Wilk Michał, „Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) po zmianach w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku z 2014 r.”, Przegląd podatkowy 2015/9/49-55.

## B. Warunki dla spółki zależnej

Projektowana ustawa przewiduje, że krajowymi spółkami zależnym będą mogły być spółki akcyjne lub spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W naszej ocenie takie ograniczenie nie jest uzasadnione zważywszy na fakt, że w polskim systemie podatkowym zarówno spółka komandytowo-akcyjna jak też - w określonych przypadkach - spółka komandytowa oraz spółka jawna, są podatnikami CIT. **W związku z tym postuluje się rozszerzenie definicji określonej w projektowanym art. 24m pkt 3 o wskazane wyżej formy prawne.**

Z kręgu podmiotów kwalifikowanych, jako spółki zależne wyłączone będą spółki posiadające (i) więcej niż 5% udziałów (akcji) w innych spółkach lub (ii) tytuły uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych. Zgodnie z uzasadnieniem do Projektu ustawy, proponowane podejście ma na celu objęcie reżimem tzw. struktur jednopoziomowych i utrudnienie wykorzystywania tego typu powiązań do niedozwolonych optymalizacji.

W naszej ocenie, ograniczenie do tzw. płaskich struktur holdingowych nie uwzględnia realiów gospodarczych. Trudno bowiem oczekiwać, że przedsiębiorcy będą podejmowali decyzje biznesowe w oparciu o schemat ustalony przez ustawodawcę.

Nie istnieje ponadto realne zagrożenie dla erozji podstawy opodatkowania w Polsce w przypadku, gdyby reżim PSH miał zastosowanie do spółek zależnych od spółki holdingowej, które posiadałyby tytuły uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych. Dochód takich spółek zależnych podlegałby opodatkowaniu w Polsce na podstawie ustawy oraz na podstawie przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej - w przypadku spółek zagranicznych.

Ryzyko ewentualnych nadużyć ze strony podatników będzie mogło być zaś skutecznie eliminowane przez istniejące regulacje antyabuzyjne oraz szczególne wyłączenia (w tym dla transakcji z podmiotami powiązаныmi), co podkreślono w uzasadnieniu do Projektu ustawy. **W związku z powyższym postuluje się wykreślenie projektowanego art. 24m pkt 2 lit. b. oraz c.**

## III. Zmiany w zakresie kosztów finansowania dłużnego

### A. Nowa „cienka kapitalizacja”

Projektowana ustawa wprowadza zmiany do art. 15c Ustawy o CIT poprzez wskazanie wprost, że podatnik zaliczyć może do swoich kosztów uzyskania przychodów nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego w limicie wyznaczonym przez wartość 30% uzyskanego



w roku podatkowym EBITDA albo skorzystać może z „bezpiecznej przystani”. Jak wynika z treści uzasadnienia, celem zmian jest usunięcie pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych oraz ich dostosowanie do polskiej rzeczywistości gospodarczej.

Wykładnia literalna dotychczas obowiązującej regulacji, za którą opowiadają się sądy administracyjne jednoznacznie wskazuje, że limit odliczenia kosztów finansowania dłużnego należy rozumieć jako sumę 3.000.000 PLN i 30% podatkowego EBITDA. Proponowane zmiany mają zaś usankcjonować niekorzystną dla podatników interpretację organów podatkowych.

Chociaż omawianą regulację wprowadzono w wyniku nieprawidłowej implementacji dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. (dalej jako: „Dyrektywa ATAD”), zgodnie z którą limit kosztów finansowania dłużnego należy kalkulować jako alternatywę między 30% podatkowej EBTIDA a 3 000 000 EUR, to obniżenie – chociaż dopuszczalne – przez polskiego ustawodawcę wskazanego limitu do kwoty 3 000 000 PLN z pewnością nie przystaje do realiów polskiej gospodarki.

W naszej ocenie, zmiana sposobu dokonywania obliczeń bez zwiększenia kwoty obowiązującego limitu do poziomu obowiązującego na gruncie Dyrektywy ATAD może istotnie wpłynąć na sytuację gospodarczą polskich podmiotów wywołaną pandemią COVID-19 i z pewnością zniechęci przedsiębiorców z innych państw członkowskich do lokowania biznesu w Polsce, co w obliczu trudności związanych ze stanem globalnej gospodarki może okazać się szczególnie niebezpieczne.

#### **B. Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego uzyskanego od podmiotów powiązanych**

Proponowane rozwiązania przewidują wyłączenie z kosztów podatkowych kosztów finansowania dłużnego otrzymanych od podmiotów powiązanych i przeznaczonych, bezpośrednio lub pośrednio, m.in. na nabycie lub objęcie udziałów (akcji), nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, wniesienie dopłat, podwyższenie kapitału zakładowego lub wykup udziałów własnych w celu ich umorzenia.

Z uzasadnienia do Projektu ustawy wynika, że celem regulacji jest przeciwdziałanie erozji podstawy opodatkowania w ramach grupy kapitałowej na poziomie podatnika uzyskującego finansowanie długiem, który dokonuje jego konwersji na kapitał. W naszej ocenie, proponowane rozwiązanie jest nieproporcjonalne do zamierzonego celu.

Treść projektowanego art. 16 ust. 1 pkt 13f wręcz sugeruje, że w ocenie polskiego ustawodawcy wszystkie „transakcje kapitałowe” między podmiotami powiązаныmi mają charakter abuzywny. W polskim systemie podatkowym obowiązują zaś regulacje mające przeciwdziałać nadużyciom ze strony podatników, takie jak wspomniany już art. 15c Ustawy o CIT limitujący możliwość odliczenia kosztów finansowania dłużnego, klauzula GAAR oraz przepisy dotyczące cen transferowych regulujące problematykę rynkowości



transakcji. Postuluje się zatem odstąpienie od wprowadzenia art. 16 ust. 1 pkt 13f do Ustawy o CIT.

### C. Brak przepisów przejściowych

Dodatkową niepewność w odniesieniu do omawianych regulacji wprowadza brak przepisów przejściowych. W obecnym kształcie proponowanych zmian nie został określony moment, od którego nowe zasady miałyby obowiązywać.

W związku z powyższym postuluje się uregulowanie tej kwestii w przypadku, gdyby ustawodawca nie zrezygnował z wprowadzenia proponowanych rozwiązań.

### IV. Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu „ukrytych dywidend”

Wątpliwości budzi ponadto projektowany art. 16 ust. 1 pkt 15b Ustawy o CIT ograniczający możliwość zaliczania do kosztów podatkowych kosztów związanych z transakcją ze wspólnikiem lub podmiotem powiązaniem, będących tzw. ukrytą dywidendą.

Uzasadnienie do Projektu ustawy wymienia jedynie przykładowe świadczenia, które mogą przybrać formę ukrytej dywidendy, zaś sama treść przepisu jest na tyle nieostra, że może do prowadzić do wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów każdego rodzaj kosztów związanych z tego typu transakcjami.

Polski ustawodawca dysponuje już narzędziami prawnymi, które mogą w sposób skuteczny kontrolować transakcje między tymi podmiotami, takimi jak żądanie przedstawienia dowodów potwierdzających wykonanie danej transakcji oraz jej efekty. Proponowane rozwiązanie jest zatem nieproporcjonalne do zamierzonego celu, dlatego też postuluje się odstąpienie od wprowadzenia art. 16 ust. 1 pkt 15b do Ustawy o CIT bądź doprecyzowanie zawartych w jego treści pojęć celem uniknięcia stosowania wykładni rozszerzającej w praktyce interpretacyjnej organów skarbowych.

### 3. Zmiany w zakresie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

#### I. Możliwość wspólnego rozliczania się przez kilku podatników w ramach grupy VAT

##### Uwagi:

W art. 12 Projektu ustawy została zaproponowana do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej jako: „Ustawa o VAT”) nowelizacja przepisów polegająca na stworzeniu nowego rozdziału – „Rozdział 2b Opodatkowanie w grupie VAT”

- , w którym ustawodawca wprowadził nową na gruncie polskiego prawa podatkowego instytucję grupy VAT.

Niektóre z projektowanych przepisów w tym zakresie, z perspektywy techniki legislacyjnej oraz wykładni językowej, budzą nasze istotne wątpliwości.

Na uwagę i ponowną wnikliwą analizę ze strony projektodawców zasługują w naszej ocenie w szczególności warunki jakie należy spełnić celem utworzenia grupy VAT, a dokładniej ich nieostre brzmienie, które może powodować bardzo szerokie i niejednolite pole do interpretacji.

Warunki utworzenia grupy VAT zostały szczegółowo wskazane w nowo dodanym do projektu Ustawy o VAT art. 15a ust. 1 oraz ust. 3-5 Ustawy o VAT.

*Zgodnie z zaproponowanym nowym art. 15a ust. 1 Ustawy o VAT podatnikiem, o którym mowa w art. 15, może być również grupa podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, które zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT.*

Zgodnie z art. 15a. ust. 3-5 Ustawy o VAT:

*Ust. 3. Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów w kapitale zakładowym pozostałych podatników będących członkami tej grupy.*

*Ust. 4. Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli:*

- 1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub*
- 2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub*
- 3) członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT.*

*Ust. 5. Podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, jeżeli:*

- 1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem, lub*
- 2) organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.*

## A. Powiązania finansowe

Zgodnie z powyżej zaprojektowanym przepisem **art. 15a ust. 3 Ustawy o VAT** w zakresie powiązań finansowych należy zauważyć, że warunek ten odnosi się jedynie do sytuacji, gdzie jeden z podatników będących członkiem grupy posiada **bezpośrednio ponad 50% udziałów w kapitale zakładowym** pozostałych podatników będących członkami grupy.

W naszej ocenie:

- warunek posiadania udziałów nie powinien być ograniczony jedynie do **bezpośredniego posiadania udziałów**, ale również powinien obejmować pośrednie posiadanie udziałów, w innym wypadku dojdzie w naszym przekonaniu do zawężania możliwości stosowania instytucji grupy VAT.

- posiadanie bezpośrednio ponad 50% udziałów **w kapitale zakładowym** również jest elementem budzącym wątpliwość bowiem wyklucza możliwość tworzenia grup VAT bądź uczestnictwa w nich podmiotów, które nie posiadają kapitału zakładowego np. spółek osobowych, lub spółek cywilnych które są specyficzną formą prowadzenia działalności gospodarczej, lecz jednocześnie nadal bardzo popularną w Polsce,

- próg posiadania przez jednego z podatników będących członkiem grupy VAT bezpośrednio **ponad 50% udziałów** w kapitale zakładowym pozostałych podatników będących członkami tej grupy naszym zdaniem warto byłoby zmodyfikować z „**ponad 50% udziałów**” na „**co najmniej 50% udziałów (...)**”.

### Proponowana zmiana art. 15a ust. 3 Ustawy o VAT:

*Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% udziałów w kapitale zakładowym pozostałych podatników lub co najmniej 50% prawa głosów wynikających z umowy między podmiotami będących członkami tej grupy.*

## B. Powiązania ekonomiczne

Zgodnie z powyżej zaprojektowanym przepisem **art. 15a ust. 4 pkt 1 Ustawy o VAT** w zakresie powiązań ekonomicznych istnieje kilka warunków, które w naszej ocenie są zaprojektowane w sposób bardzo mało precyzyjny, co powoduje duże ryzyko uznaniowości ze strony organów podatkowych.

*Zgodnie z art. 15a ust. 4 pkt 1 Ustawy o VAT podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter (...)*

W związku z zaproponowanym brzmieniem ww. przepisu, pojawia się wątpliwość jak należy rozumieć zwrot, że *„przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter?”*

Czy to oznacza, że przedmiot głównej działalności musi być określony poprzez np. identyczny dla potencjalnych członków grupy VAT kod Polskiej Klasyfikacji Działalności tzw. PKD?

Jednocześnie na stronie 158 uzasadnienia do Projektu ustawy ustawodawca próbuje uzasadnić brzmienie przepisu art. 15a ust 4 pkt 1 Ustawy o VAT wskazując, że podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter i stwierdzając, iż *„(...) powiązanie ekonomiczne należy uznać za istniejące, jeśli działalność członków grupy VAT jest tego samego rodzaju, nawet jeżeli ich działania są prowadzone w różnych sektorach gospodarki”*.

Zatem pojawia się kolejna wątpliwość, co znaczy, że *„działalność członków grupy VAT jest tego samego rodzaju, nawet jeżeli ich działania są prowadzone w różnych sektorach gospodarki?”*

Tym samym, w naszej ocenie, powyższe brzmienie przepisów w tym ich uzasadnienie jest daleko niezrozumiałe i nieostre.

Rozumiemy, iż celem ustawodawcy jest zaprojektowanie przepisów w zakresie grupy VAT wykluczając możliwość tworzenia sztucznych struktur podmiotów pozbawionych jakiegokolwiek znaczenia gospodarczego, gdzie w normalnych warunkach podmioty takie nie podjęłyby w ogóle ze sobą współpracy. Niemniej warunki te muszą być określone maksymalnie szczegółowo, aby podlegały takiej samej ocenie przez organy podatkowe.

Jakkolwiek zdefiniowane w przepisach podstawowe warunki do utworzenia grupy VAT, tj. warunki finansowe, ekonomiczne, organizacyjne, zostały na pewien sposób określone to w naszym przekonaniu są one opisane w sposób mało precyzyjny i tym samym wymagają poprawy.

#### Proponowana zmiana art. 15a ust. 4 pkt 1 Ustawy o VAT:

Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli:

*1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub kod działalności Polskiej Klasyfikacji Działalności jest identyczny lub kod ten znajduje się w tej samej sekcji Polskiej Klasyfikacji Działalności.*

### C. Przedłużenie okresu funkcjonowania grupy VAT

Zgodnie z brzmieniem zaprojektowanego art. 15a ust. 13 Ustawy o VAT *w celu przedłużenia okresu funkcjonowania grupy VAT przedstawiciel tejże grupy składa do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania istniejącej grupy VAT **nową umowę zawartą pomiędzy członkami istniejącej grupy VAT**, w terminie 30 dni przed wygaśnięciem dotychczasowej umowy. Do nowej umowy przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio.*

Powyższe budzi nasze wątpliwości co do pragmatyki postępowania i faktu, iż w momencie gdy składana jest do organu podatkowego nowa umowa zawarta pomiędzy członkami już istniejącej grupy VAT, **dlaczego nie można tejże istniejącej już grupy VAT w tym momencie zmodyfikować tzn. zmniejszyć liczbę dotychczasowych członków, lub zwiększyć o nowych, jeśli taka potrzeba by zaistniała?**

W naszej ocenie byłaby to jedyna możliwość, po spełnieniu wszystkich obligatoryjnych przesłanek niezbędnych do tworzenia grupy VAT, umożliwiającą zmianę składu grupy VAT, co może być podyktowane zarówno potrzebami biznesowymi jak i potrzebami finansowymi, ekonomicznymi, organizacyjnymi.

#### Proponowana zmiana art. 15a ust. 13 Ustawy o VAT:

*W celu przedłużenia okresu funkcjonowania grupy VAT przedstawiciel grupy VAT składa do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania istniejącej grupy VAT **nową umowę zawartą pomiędzy członkami istniejącej już grupy VAT **lub umowę zawartą w zmienionym składzie co do ilości podmiotów****, w terminie 30 dni przed wygaśnięciem dotychczasowej umowy. Do nowej umowy przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio.*

### D. Rozliczenia podatkowe grupy VAT

Zgodnie z brzmieniem zaprojektowanego art. 8d Ustawy o VAT:

- 1. Grupa VAT w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy uwzględnia kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej przez jej członków jako podatników.*
- 2. Grupa VAT jest obowiązana złożyć deklarację podatkową za okres rozliczeniowy, w którym utraciła status podatnika.*
- 3. Kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikająca z deklaracji, o której mowa w ust. 2, podlega zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT. Przepisy art. 87 stosuje się odpowiednio.*
- 4. Po utracie przez grupę VAT statusu podatnika przedstawiciel grupy VAT może dokonywać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem, na zasadach przewidzianych w przepisach ustawy, Ordynacji podatkowej*

*oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 422, z późn. zm.5).*

*Art. 8e. W okresie posiadania statusu podatnika przez grupę VAT oraz po utracie przez tę grupę tego statusu, członkowie grupy VAT odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku.”;*

Powyższe przepisy w naszej ocenie nie do końca są ze sobą skorelowane.

Grupa VAT w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy uwzględnia kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej przez jej członków jako podatników. Następnie, kiedy grupa VAT traci status grupy (wygasa umowa lub traci status z uwagi na niespełnianie warunków) jest obowiązana złożyć deklarację podatkową za okres rozliczeniowy, w którym utraciła status podatnika. Niemniej jednak kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikająca z deklaracji, podlega zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT (przepisy art. 87 stosuje się w tym zakresie odpowiednio).

Zatem, całą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, jeśli taka byłaby na dzień zakończenia działalności grupy VAT, otrzymywałby przedstawiciel grupy VAT (art. 8d ust. 3 Ustawy o VAT). Z drugiej jednak strony, w okresie posiadania statusu podatnika przez grupę VAT oraz po utracie przez tę grupę tego statusu, członkowie grupy VAT odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku (art. 8e Ustawy o VAT).

W naszym rozumieniu obecne brzmienie zaprojektowanych przepisów jest następujące - w momencie, kiedy grupa VAT przestaje istnieć i została wypracowana nadwyżka podatku naliczonego nad należnym to całość tej nadwyżki przysługuje przedstawicielowi grupy VAT, natomiast w przypadkach innych członkowie grupy VAT odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku.

Zatem w naszej ocenie jest to istotna nieproporcjonalność praw i obowiązków członków grupy VAT po zakończeniu przez nią działalności.

Nasuwa się zatem pytanie czy został przewidziany, celem doprecyzowania zakończenia istnienia grupy VAT, jakikolwiek mechanizm co do ewentualnego podziału wypracowanej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym pomiędzy członków grupy VAT, np. choćby w proporcjach wynikających z prawa do udziału w zysku biorąc pod uwagę także prawo do odliczenia VAT w związku z prowadzeniem działalności opodatkowanej na gruncie Ustawy o VAT przez poszczególne podmioty z grupy VAT?

Przykładem mechanizmu po zakończeniu działalności gospodarczej może być w naszej ocenie mechanizm rozliczeń zastosowany w obecnie obowiązującym art. 14 ust. 9a-10 Ustawy o VAT.

### Proponowana zmiana art. 8d ust 3 Ustawy o VAT:

*Kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikająca z deklaracji, o której mowa w ust. 2, podlega zwrotowi na rzecz członków grupy VAT w proporcjach wynikających z prawa do zwrotu potwierdzonych dokumentacją grupy VAT lub odliczeniu w odpowiedniej kwocie w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy członka grupy VAT. Przepisy art. 86 i 87 stosuje się odpowiednio.*

W związku z powyższym samą zmianę i propozycję wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego instytucji grupy VAT postrzegamy jako dobry kierunek rozwiązań, niemniej zaprojektowane przepisy wymagają doprecyzowania co do warunków jej istnienia, celem uniknięcia ryzyka po stronie przedsiębiorców swobodnej oceny ze strony organów podatkowych oraz równości traktowania poszczególnych członków grupy VAT.

### II. Szybki zwrot VAT dla określonych podmiotów

#### Uwagi:

Zgodnie z zaproponowanym brzmieniem art. 87 ust. 6d Ustawy o VAT *urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku, o której mowa w ust. 2, w terminie 15 dni, licząc od dnia:*

*1) w którym upłynął termin do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1–3, w przypadku złożenia:*

*a) deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku,*

*b) korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji;*

*2) złożenia korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło po upływie terminu do złożenia deklaracji.*

W naszej ocenie obecne brzmienie zaprojektowanego przepisu jest mało korzystne dla podatników.

Pomimo spełnienia szeregu przesłanek, jak rozumiemy, termin 15 dni na dokonanie zwrotu różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 2 Ustawy o VAT jest liczony nie od daty złożenia rozliczenia VAT do organu podatkowego, a od dnia, w którym upłynął termin do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1–3 Ustawy o VAT, w przypadku złożenia deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku lub korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji.

Zatem brzmienie przepisu w obecnym kształcie w naszej ocenie stanowi, iż 15 dni na zwrot różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 2 Ustawy o VAT, będzie liczony de



facto od 25-ego dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który złożono deklarację, lub korektę deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji. W konsekwencji nie ma sensu składać przez podatnika na bazie takiego brzmienia przepisu rozliczenia VAT wcześniej.

### **Przykład**

Podatnik złożył JPK\_V7M z deklaracją do urzędu skarbowego za lipiec 2021 r. dnia 10 sierpnia 2021 r. tj. przed ustawowym terminem, czyli przed 25 sierpnia 2021 r. z wykazaną kwotą do zwrotu różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 2 Ustawy o VAT wskazując 15-dniowy termin zwrotu i spełniając wszelkie ustawowe przesłanki łącznie. W tym momencie termin, wg. naszego rozumienia zaproponowanych przepisów, będzie liczony nie w ciągu 15 dni od dnia złożenia rozliczenia za lipiec 2021 r., a dopiero od 25-ego dnia sierpnia 2021 r.

### **Proponowana zmiana art. 87 ust. 6d pkt 1 i 2 Ustawy o VAT:**

*Urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku, o której mowa w ust. 2, w terminie 15 dni, licząc od dnia złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1–3, w przypadku złożenia:*

- a) deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku,*
- b) korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku.*

Dodatkowo zastanawiający jest fakt, że skoro 15-dniowy szybki zwrot VAT dla tzw. podatników bezgotówkowych ma służyć popularyzacji obrotu bezgotówkowego w Polsce poprzez stworzenie zachęty podatkowej adresowanej do podatnika bezgotówkowego przyjmującego w zdecydowanej większości płatności bezgotówkowe to, zastanawiającym jest **dłaczego ustawodawca wprowadził w nowo projektowanym art. 87 ust. 6e Ustawy o VAT tak dużą ilość kryteriów do łącznego spełnienia, aby zwrot podatku mógł być otrzymany w ciągu 15 dni?**

W naszej ocenie, ilość kryteriów do łącznego spełnienia przez podatnika, aby otrzymać zwrot w terminie 15 dni, liczonych w niekorzystny sposób o czym pisaliśmy powyżej, może wpłynąć negatywnie na popularyzację obrotu bezgotówkowego w Polsce.

Skoro przez płatności bezgotówkowe w rozumieniu projektowanego art. 87 ust. 6e pkt 1 lit. b Ustawy o VAT rozumie się płatności zrealizowane z użyciem instrumentów płatniczych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2020 r., poz. 794, z późn. zm.) takich jak karta, wykonanie płatności mobilnej lub polecenia przelewu i organy podatkowe mogą mieć kontrolę nad przepływami bankowymi, to w jakim celu jest dodatkowo ustalany cały katalog warunków do spełniania łącznie aby otrzymać zwrot w terminie o 10 dni krótszym aniżeli już obowiązujący zwrot w terminie 25 dni?

W związku z powyższym sam pomysł wprowadzenia nowego 15-dniowego terminu na zwrot VAT uważamy za dobry, natomiast propozycję samych przepisów za wymagającą doprecyzowania, a w przypadku kryteriów do spełnienia łącznie z art. 87 ust. 6e Ustawy o VAT do wykreślenia lub gruntownej zmiany poprzez ich znaczne złagodzenie.

#### 4. Zmiany w zakresie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa

##### I. Wyłączenie możliwości złożenia skargi w postępowaniu sądowo-administracyjnym na czynności podejmowane przez organ podatkowy w sprawie porozumienia inwestycyjnego

Proponowany art. 24zzde ma na celu wyłączenie możliwości złożenia skargi do sądu administracyjnego na czynności podejmowane przez organ podatkowy w sprawie porozumienia inwestycyjnego.

Uwagi:

##### A. Brak prawa do skargi

W naszej ocenie przyjęte przez Projektodawcę rozwiązanie wyłączające możliwość zaskarżenia działania Ministerstwa Finansów (dalej jako: „MF”) jest rozwiązaniem kontrowersyjnym. Dowolność działania organów podatkowych umożliwia nadużycia organów państwowych i stawia podatników w niekorzystnej sytuacji. Narusza to również zasady demokratycznego państwa prawa oraz narusza prawo do sądu. Wskazać również należy, że przeciwnie do tego co wskazuje Projektodawca, MF wydając Porozumienie Inwestycyjne działa w formie *imperium* jako podmiot władzy publicznej. Tym samym inwestor oraz MF nie są równymi podmiotami. W związku z tym należy umożliwić inwestorowi dochodzenie swoich praw na drodze sądowo-administracyjnej.

##### Proponowana zmiana w zakresie art. 24zzde

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy zrezygnować z wprowadzenia projektowanego rozwiązania.

##### II. Wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie, w której przeprowadzono kontrolę podatkową w każdym czasie

Proponowana zmiana w zakresie art. 165b § 4 ma na celu wprowadzenie zasady, zgodnie z którą możliwe jest w każdym czasie wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie, w której przeprowadzono kontrolę podatkową, jeżeli istnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, lub z żądaniem jego wszczęcia zwrócił się Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: „Szef KAS”).

Uwagi:

**A. Brak konieczności uzasadnienia żądania przez Szefa KAS**

W naszej ocenie, przepis nadający uprawnienia dla Szefa KAS, do zastosowania odstępstwa od zasady wskazanej w art. 165b § 1 czyli wszczęcia postępowania w 6-miesięcznym terminie po zakończeniu kontroli bez wskazania żadnych okoliczności, które Szef KAS powinien wykazać, aby uzasadnić konieczność zastosowania wyjątku od zasady ogólnej, jest udzieleniem organom podatkowym szerokiej władzy dyskrecjonalnej. Demokratyczne państwo prawa oraz poszanowanie dla praw podatnika wymagają by Szef KAS występując z żądaniem wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie, w której przeprowadzono kontrolę podatkową w każdym czasie był zobowiązany do uzasadnienia konieczności zastosowania odstępstwa od zasady wszczęcia postępowania w 6-miesięcznym terminie po zakończeniu kontroli. Proponujemy doprecyzowanie w tym przepisie, w jakich sytuacjach Szef KAS może wystąpić z żądaniem wszczęcia postępowania podatkowego.

**B. Nieostra fraza „istnieje uzasadnione przypuszczenie”**

Dodatkowo wskazać należy, że użyta fraza „istnieje uzasadnione przypuszczenie” jest pojęciem nieostrym. Brak jest doprecyzowania w przepisach, w jaki sposób organ mógłby stwierdzić, że w danym przypadku istnieje „przypuszczenie” wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a oraz konieczność wszczęcia postępowania podatkowego.

**Proponowana zmiana w zakresie art. 165b § 4**

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy wprowadzić dokładnie określone przesłanki umożliwiające skorzystanie z prawa do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie, w której przeprowadzono kontrolę podatkową po upływie 6 miesięcy.

**5. Zmiany w zakresie ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowych ze środków publicznych**

**I. Składka na ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 9%**

Proponowany art. 79 ust. 1 ma na celu objęcie osób prowadzących jednoosobową działalność pozarolniczą składką zdrowotną w wysokości 9% od uzyskanego dochodu.

Uwagi:

**A. Zmniejszenie wysokości stawki składki zdrowotnej do 3%**

Postulatem podnoszonym przez środowiska przedsiębiorców jest zmniejszenie wysokości składki zdrowotnej. Obciążenia publicznoprawne przedsiębiorców w związku ze zmianami wprowadzonymi w Polskim Ładzie znacznie wzrosną. Proponujemy by obniżyć stawkę składki zdrowotnej z projektowanej 9% na 3%. Wprowadzenie stawki na składkę zdrowotną w wysokości 9% uzyskanego dochodu spowoduje, że rzeczywiste obciążenia publicznoprawne dla przedsiębiorców wyniesie 28%. Tak wysoki poziom obciążeń publicznoprawnych utrudni prowadzenie w Polsce działalności gospodarczej oraz spowoduje rozwój szarej strefy.

Proponowana zmiana w zakresie art. 79 ust. 1

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy zmniejszenie wysokości stawki składki zdrowotnej do 3%.

**II. Ostateczne rozliczenie składki zdrowotnej**

Proponowany art. 81 ust. 2m ustala zasadę, zgodnie z którą dokonane raz rozliczenie rocznej podstawy wymiaru uznaje się za ostateczne.

Uwagi:

**A. Umożliwienie korekty rozliczenia rocznej podstawy wymiaru składki zdrowotnej**

Przedsiębiorca prowadzący jednoosobową pozarolniczą działalność gospodarczą jest uprawniony do korekty swojego rozliczenia podatkowego w ciągu 5 lat. Składając korektę rozliczenia podatkowego przedsiębiorca jest uprawniony do podwyższenia wysokości kosztów uzyskania przychodów, a tym samym obniżenia podstawy opodatkowania. Jako że wysokość KUP wpływa na podstawę obliczania składki zdrowotnej uniemożliwienie dokonywania korekt wysokości składki zdrowotnej spowoduje, że przedsiębiorcy będą płacili zawyżone składki zdrowotne. Przedsiębiorca może zostać zmuszony do dokonania korekty rozliczeń podatkowych bez własnej winy. W tym miejscu wskazać również, że przedsiębiorca może skorygować swoje rozliczenia podatkowe w wyniku czego wzrośnie podstawa opodatkowania – poprzez zmniejszenie kosztów podatkowych lub zwiększenie otrzymanego przychodu, tym samym umożliwienie korekty rozliczenia rocznej podstawy wymiaru składki zdrowotnej przyczyniłoby się do zwiększenia wpływów na ubezpieczenia zdrowotne.

### Proponowana zmiana w zakresie art. 81 ust. 2m

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy umożliwić zmianę podstawy wymiaru składki, a tym samym zmianę wysokości składki w ciągu 5 lat (do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego).

#### III. Brak możliwości odliczenia zapłaconej składki zdrowotnej od podatku / dochodu

Zgodnie z Projektem ustawy art. 27b Ustawy o PIT ma zostać uchylony. Artykuł ten umożliwia odliczenie od podatku zapłaconej (obecnie ryczałtowej) składki zdrowotnej.

#### Uwagi:

##### A. Brak możliwości odliczenia składki zdrowotnej

Zgodnie z istotą konstrukcji podatku dochodowego – podatek od osób fizycznych jest wyliczany od dochodu nie zaś od przychodu. Od uzyskanych dochodów odlicza się koszty podatkowe. Podatek płacony jest więc od kwot faktycznie pozostawionych przedsiębiorcy do dyspozycji. Usunięcie możliwości odliczenia zapłaconej składki zdrowotnej od podatku przy równocześnie wyłączonej możliwości zaliczenia składki zdrowotnej do kosztów uzyskania przychodów powoduje, że przedsiębiorcy będą płacili podatek od składki na ubezpieczenie zdrowotne.

### Proponowana zmiana w zakresie art. 27b Ustawy o PIT:

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy zrezygnować z uchylenia art. 27b Ustawy o PIT, ewentualnie umożliwienie ujęcia zapłaconej składki zdrowotnej do kosztów uzyskania przychodów.

#### 6. Zmiany w zakresie ustawy z dnia 20 listopada 19998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

##### I. Karta podatkowa

Proponowany art. 56 ust. 1 wyłącza prawo do złożenia wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej.

Uwagi:

**A. Wyłączenie możliwości wyboru karty podatkowej**

Karta podatkowa jest najprostszą formą opodatkowania podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Największą zaletą tej formy opodatkowania jest zwolnienie z obowiązku prowadzenia ksiąg, składania zeznań, deklaracji o obrocie i przychodzie oraz wpłacania zaliczek na podatki. Państwo dążące do minimalizacji obciążeń podatkowych oraz upraszczania procedur nie powinno wyłączać możliwości opodatkowania działalności gospodarczej w formie karty podatkowej, z której wciąż korzysta wielu przedsiębiorców o stosunkowo niskich dochodach.

Proponowana zmiana w zakresie art. 56 ust. 1:

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy zrezygnować, z wyłączenia prawa do złożenia wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie kart podatkowej.

**II. Ryczałt dla niektórych przychodów związanych ze świadczeniem usług w obszarze IT**

Proponowany art. 12 ust. 1 punkt 2b obniża stawkę ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych dla niektórych przychodów związanych ze świadczeniem usług w obszarze IT

Uwagi:

**A. Rozszerzenie usług w obszarze IT**

Kierunek zmian zasugerowanych w projekcie ustawy jest słuszny. Dobrym krokiem byłoby rozszerzenie usług na wszystkie usługi w zakresie IT, dla których umożliwione byłoby zastosowanie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w wysokości 12%.

Proponowana zmiana w zakresie art. 12 ust. 1 punkt 2b:

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy rozszerzyć katalog przychodów o wszystkie usługi w zakresie IT, do których można byłoby zastosować 12% ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (zakres PKWiU 58 do 63).

## 7. Zmiany w zakresie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej

### IV. Przekazywanie informacji o ryzyku zawarcia transakcji ze znikającym podatnikiem

Projekt ustawy modyfikuje art. 12c oraz wprowadza nowy art. 15a do ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: „Ustawa o KAS”). Wprowadzona zostać ma nowa kompetencja dla Szefa KAS, dotycząca możliwości przekazywania podatnikom informacji o ryzyku funkcjonowania wśród ich dostawców podmiotu, który może być tzw. znikającym podatnikiem.

Zgodnie z proponowanym art. 15a ust. 2 Ustawy o KAS wprowadzona zostanie definicja znikającego podatnika i pod tym określeniem rozumiany ma być podmiot, który:

1. jest zarejestrowany jako podatnik VAT;
2. działa z potencjalnym zamiarem oszustwa;
3. nabywa lub symuluje nabycie towarów lub usług;
4. zbywa towary lub usługi jako opodatkowane VAT;
5. nie wpłaca należnego VAT do właściwego urzędu skarbowego.

Ujawnienie podatnikowi danych znikającego podatnika lub kontrahenta, który realizuje transakcje ze znikającym podatnikiem, z mocy ustawy nie powodowałoby naruszenia tajemnicy skarbowej.

#### Uwagi:

#### A. Nieprecyzyjna forma przekazywanej informacji

Pierwszą wątpliwością dotyczącą wprowadzanej kompetencji pozostaje forma przekazywanej przez Szefa KAS informacji. Propozycja przepisu nie przewiduje żadnych wymogów, jakie musiałaby spełniać sama przekazywana informacja (co więcej – wprost w proponowanym art. 15a ust. 1 Ustawy o KAS mowa jest tylko o „podejmowaniu działań informujących”, które to pojęcie można interpretować bardzo szeroko).

W ramach uzasadnienia do Projektu ustawy znalazło się stwierdzenie, sugerujące że preferowaną przykładową formą realizacji działań informacyjnych mógłby być list. Należy jednak zauważyć, że faktycznie zostało to pozostawione do dyskrejonalnej decyzji Szefa KAS, a z racji że rozwiązanie pozostaje novum w polskim porządku prawnym, nie istnieje wcześniejsza praktyka, do której można byłoby się odwołać w tym względzie.

Proponowany mechanizm może mieć duży wpływ na stosunki handlowe między podmiotami na wolnym rynku, w związku z czym zasadnym wydaje się postulat o doprecyzowaniu, co może kryć się pod ustawowym ogólnym określeniem „działań



informacyjnych”. Potencjalnie w obecnym brzmieniu proponowanego przepisu możliwe byłoby przekazywanie informacji także w sposób nie pozostawiający śladu przeprowadzonej czynności, np. w ramach rozmowy telefonicznej lub osobistego kontaktu.

#### Proponowana zmiana art. 15a Ustawy o KAS:

Z tego też względu w naszej opinii zasadnym pozostaje uszczegółowienie w treści proponowanego przepisu art. 15a Ustawy o KAS, jakie dokładnie formy komunikacji rozumie się przez „podejmowanie działań informujących”.

#### B. Definicja znikającego podatnika

W przypadku zaproponowanej w Projekcie ustawy definicji znikającego podatnika obiekcie można mieć do użytego sformułowania o „potencjalnym zamiarze oszustwa”. Biorąc pod uwagę jak daleko odformalizowana pozostaje cała procedura, sama tylko potencjalność działania podmiotu na szkodę Skarbu Państwa wydaje się być nadaniem Szefowi KAS zbyt dużych uprawnień w tym zakresie.

Należy pamiętać, że przekazanie informacji o tym, że dany podmiot według organów skarbowych jest lub potencjalnie może być znikającym podatnikiem, z dużą dozą prawdopodobieństwa przełoży się bezpośrednio na zerwanie z nim kontaktów handlowych przez wszystkich kontrahentów, którym taka informacja zostanie przekazana. Podatnicy bowiem są zobowiązani do dochowania należytej staranności w realizowaniu transakcji z innymi podmiotami i przy jej niedochowaniu mogą również odpowiadać za powstałe uszczuplenia w VAT. Niewątpliwie podatek w sytuacji otrzymania wiadomości, że dany kontrahent może być zamieszany w oszustwa VAT, nie będzie mógł w ewentualnym późniejszym postępowaniu zasłonić się dochowaniem należytej staranności.

Mimo nawet najlepszych chęci organów skarbowych nie można wykluczyć sytuacji, że ofiarą tego mechanizmu staną się uczciwi podatnicy, których sposób prowadzenia działalności biznesowej co prawda może wyglądać w pewien sposób niestandardowo, ale którzy nadal realizują ją zgodnie z przepisami i bez zamiaru uszczuplenia Skarbu Państwa. Należy zastanowić się bowiem na ile Szef KAS ma możliwość weryfikacji faktycznej potencjalności zamiarów podatników – szczególnie, że mowa tylko o samej potencjalności i o kwestii tak ocennej jak zamiar. Tworzy to szerokie pole do, nawet zupełnie niezamierzonych, ale jednak ewentualnych nadużyć. Osłabia to pozycję podatników jak i może mieć negatywny wpływ na ich zaufanie do organów podatkowych.

Z uwagi na powyższe, postulujemy zmianę treści przepisu art. 15a ust. 2 poprzez usunięcie problematycznego sformułowania o „potencjalnym zamiarze”.

### Proponowana zmiana art. 15a ust. 2 Ustawy o KAS:

*Przez znikającego podatnika, o którym mowa w ust. 1, rozumie się podmiot zarejestrowany jako podatnik dla celów podatku od towarów i usług, który, w celu oszustwa, nabywa towary lub usługi, bądź symuluje ich nabywanie, i zbywa je jako opodatkowane podatkiem od towarów i usług, nie wpłacając podatku od towarów i usług do właściwego urzędu skarbowego.*

### C. Pozycja podatnika w potencjalnym sporze odszkodowawczym

Wystawianie przedmiotowej informacji przez Szefa KAS, jak zatem można stwierdzić z wcześniejszej argumentacji, będzie rodziło poważne reperkusje gospodarcze dla zainteresowanych podmiotów.

Kolejnym wnioskiem w tym względzie jest stworzenie odpowiedniej przestrzeni dla uczciwych podatników, którzy zostaną pokrzywdzeni w tej procedurze. Powinni oni mieć możliwość pełniejszego dochodzenia swoich praw i uzyskania odszkodowania za straty poniesione w wyniku błędnego zakwalifikowania ich jako znikającego podatnika.

Obecne brzmienie proponowanego przepisu nie zapewnia pokrzywdzonemu podatnikowi odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa prawnego. Decyzja Szefa KAS o uznaniu podmiotu za znikającego podatnika oparta może być na szeregu miękkich założeń, które znacząco mogą utrudnić późniejsze postępowanie odszkodowawcze. W proponowanym art. 15a ust. 1 mowa jest o możliwości podjęcia działań informacyjnych w przypadku zaistnienia ryzyka, że dostawcą podatnika lub dostawcą jego kontrahenta jest podmiot, który może pełnić rolę znikającego podatnika. Mamy więc do czynienia z aż dwoma nieprecyzyjnymi założeniami: wystarczające jest samo zaistnienie ryzyka, że w transakcji może funkcjonować znikający podatnik, a dodatkowo podmiot określany w ten sposób nie musi być zweryfikowanym tak, aby organ miał pewność co do jego faktycznej przestępczej działalności, ale ponownie wystarczającym jest sama możliwość pełnienia przez niego funkcji znikającego podatnika.

Zważając na wagę oskarżenia, z jakim może wyjść Szef KAS i jego konsekwencji (praktycznie pewne wykluczenie gospodarcze), tak sformułowany przepis stanowi oddanie do dyspozycji organu zbyt dużej władzy. W przypadku przekazania podatnikom zbyt pochopnej informacji, że dany podmiot znajduje się w podejrzeniu organów, co do uczciwości prowadzonej przez niego działalności, Szef KAS będzie mógł niewielkim kosztem "zasłonić się", że na moment podjęcia działań informujących ryzyko i potencjalność pełnienia przez podmiot roli znikającego podatnika były wystarczające.

Należy w tym miejscu wskazać także ponownie na istotność przyjętej definicji znikającego podatnika i argumentację jej zmiany, jaka została przedstawiona literze B. powyżej. Pozostaje ona w bezpośrednim związku z pozycją podatnika w potencjalnym sporze jaki może zaistnieć w wyniku podjętych działań informujących przez Szefa KAS.

W naszej opinii nie można zgodzić się z zaprezentowanym w Projekcie ustawy podejściem i wynikającym z niego realnie przerzuceniem całego lub większości ryzyka na podatników. W związku z powyższym postulujemy zmianę treści przepisu art. 15a ust. 1 Ustawy o KAS tak, aby ograniczyć dyskrecjonalność decyzji Szefa KAS oraz polepszyć pozycję potencjalnie pokrzywdzonych podatników w ewentualnym sporze odszkodowawczym z organem.

#### Proponowana zmiana art. 15a ust. 1 Ustawy o KAS:

*W wyniku działalności analitycznej Szef Krajowej Administracji Skarbowej może podejmować działania informujące podatnika o **uzasadnionym** ryzyku występowania w obrocie towarami lub usługami dostarczanymi do podatnika lub kontrahenta tego podatnika co najmniej jednego dostawcy, który **pełni** rolę znikającego podatnika.*

#### V. Tymczasowe zajęcie ruchomości

Projekt ustawy zakłada wprowadzenie nowej kompetencji dla funkcjonariuszy służby celno-skarbowej polegającej na umożliwieniu im dokonywania zajęcia ruchomości podatników, wobec których prowadzona jest egzekucja administracyjna na podstawie tytułów wykonawczych wobec należności Skarbu Państwa o wartości co najmniej łącznie 10 000 PLN. Zajęcie takie może trwać maksymalnie do 96 godzin (jest to maksymalny czas na wydanie decyzji przez organ egzekucyjny w przedmiocie zajętej ruchomości).

#### Uwagi:

##### A. Niska kwota należności podatkowej, będącej przedmiotem egzekucji

Uważamy, że wskazana w przepisie kwota 10 000 PLN zaległej łącznej należności podatkowej, od której możliwe jest stosowanie przez funkcjonariuszy służby celno-skarbowej tymczasowego zajęcia ruchomości jest zbyt niska. W praktyce obrotu gospodarczego i należności podatkowych zaproponowana kwota może spowodować, że omawiany mechanizm stanie się powszechnym sposobem ściągania zaległych należności Skarbu Państwa. Spowoduje to z drugiej strony zmniejszenie pewności i zaufania podatników do organów skarbowych oraz może zaburzyć normalne funkcjonowanie ich działalności gospodarczej, w ramach której, gdyby pozostawała niezakłócona, możliwe byłoby bardziej przewidywalne wypracowanie przychodów i zysków umożliwiających spłatę zaległych należności.

#### Proponowana zmiana w zakresie art. 94za:

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy podwyższyć łączną kwotę, od której możliwe byłoby zastosowanie tymczasowego zajęcia ruchomości do 50 000 PLN.

## B. Zbyt długi okres obowiązywania tymczasowego zajęcia ruchomości

W naszej ocenie, przepis wprowadza zbyt długi czas funkcjonowania tymczasowego zajęcia ruchomości. Wprowadzenie aż 4 dniowego zajęcia ruchomości bez jego zatwierdzenia jest rozwiązaniem naszym zdaniem jednym krokiem za dużo. Ograny podatkowe mogą działać jedynie w zakresie przewidzianym przez prawo. Prawo zaś powinno dawać dostateczną ochronę podatnikom ze względu na znacznie słabszą pozycję podatników względem organów podatkowych działających w sferze *imperium*.

### Proponowana zmiana w zakresie art. 94za:

Z uwagi na powyższe, w naszej ocenie należy zmienić długość okresu funkcjonowania tymczasowego zajęcia ruchomości na 48 lub 72 godziny.

\*\*\*

Mamy nadzieję, że nasze uwagi okażą się pomocne.

\*\*\*

Niniejszym wyrażamy zgodę na przetwarzanie naszych danych osobowych w związku z prowadzonym procesem opiniowania Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 lipca 2021 r.

Łukasz Bączyk

Łukasz Woźniak

Jarosław Szajkowski

Head of Tax

Tax Manager

Tax Manager

Doradca podatkowy,  
nr wpisu 11355

Doradca podatkowy,  
nr wpisu 12353

[lbaczyk@asbgroup.eu](mailto:lbaczyk@asbgroup.eu)

[lwozniak@asbgroup.eu](mailto:lwozniak@asbgroup.eu)

[jszajkowski@asbgroup.eu](mailto:jszajkowski@asbgroup.eu)

tel. +48 570 400 482

tel. +48 691 419 816

tel. +48 570 400 673