



PREZES RADY MINISTRÓW

Warszawa /elektroniczny znacznik czasu/

DKPL.WK.10.2.73.2020.JW(12)

RM-10-72-20

UA5

Pani Elżbieta WITEK

Marszałek Sejmu

Szanowna Pani Marszałek,

na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi

projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

W załączeniu przedstawiam także opinię dotyczącą zgodności proponowanych regulacji z prawem Unii Europejskiej.

Jednocześnie informuję, że do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Finansów.

Z poważaniem,

Mateusz Morawiecki

Prezes Rady Ministrów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹⁾

Art. 1. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, 1492 i 1565) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 2 w ust. 1 pkt 1 i 2 otrzymują brzmienie:

- „1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
- 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;”;

2) w art. 7 dodaje się ust. 7 i 8 w brzmieniu:

„7. Podatnik, który w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie ust. 5:

- 1) może obniżyć o wysokość tej nieodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej 4 lat podatkowych;
- 2) traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku stosowania tego opodatkowania.

8. W przypadku niedotrzymania warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, podatnik traci prawo do dokonania obniżenia określonego w tym przepisie od dnia, w którym skorzystał z tego obniżenia, oraz jest obowiązany do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę.”;

¹⁾ Niniejszą ustawą zmienia się ustawy: ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy.

3) po art. 7a dodaje się art. 7aa w brzmieniu:

„Art. 7aa. 1. Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jest obowiązany:

1) w rozliczeniu roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem:

a) zaliczyć do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1:

- przychody uwzględnione, zgodnie z ustawą o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli nie zostały zaliczone dotychczas do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1, oraz
- koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok stosowania tego opodatkowania, jeżeli nie zostały uwzględnione dotychczas w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości,

b) zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1:

- przychody zaliczone do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1 w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania tego opodatkowania, jeżeli nie zostały uwzględnione dotychczas w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości, oraz
- koszty uwzględnione, zgodnie z ustawą o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok stosowania tego opodatkowania, jeżeli nie zostały zaliczone dotychczas do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1,

c) ustalić dochód z przekształcenia – w przypadku podatnika utworzonego w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, lub spółki w rozumieniu art. 4a pkt 21, którego pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;

2) wyodrębnić w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem:

- a) kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesioną na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz
- b) kwotę niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

2. Przepisów ust. 1 pkt 1 lit. a i b nie stosuje się do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 4, oraz kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

3. Jeżeli po uwzględnieniu przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a i b, wysokość zobowiązania podatkowego należnego za rok podatkowy wzrośnie o co najmniej 50% w porównaniu do zobowiązania podatkowego jakie powstałoby, gdyby nie uwzględniono tych przychodów i kosztów, powstała w ten sposób nadwyżkę zobowiązania podatkowego podatnik może zapłacić w częściach w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. O sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1.

4. Dochodem z przekształcenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit. c, jest nadwyżka wartości rynkowej składników majątku, ustalonej na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień.

5. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 4, określa się:

- 1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk;
- 2) zgodnie z art. 11c – w przypadkach innych niż określone w pkt 1.

6. Przez wartość podatkową składnika majątku, o której mowa w ust. 4, rozumie się niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, w rozumieniu art. 15 lub art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, 1291, 1428, 1492, 1565 i ...) jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.

7. Podatnik i jego następcy prawni są obowiązani wykazywać wyodrębnienie zysków i strat, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z ustawą o rachunkowości w okresie od roku, w którym dokonano

tego wyodrębnienia do roku, w którym wypłacone zostały te zyski lub pokryte zostały te straty.”;

4) w art. 12:

a) w ust. 1:

– pkt 4e otrzymuje brzmienie:

„4e) równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych – w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów;”;

– pkt 5a otrzymuje brzmienie:

„5a) równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;”;

– po pkt 6a dodaje się pkt 6b–6d w brzmieniu:

„6b) równowartość zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów kwot odpisanych lub wypłaconych z funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, na cele inne niż cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 i 2, lub na te cele inwestycyjne, ale sfinansowane lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie;

6c) równowartość środków zgromadzonych na funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli w roku podatkowym podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–6;

6d) równowartość środków zgromadzonych na funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, odpowiadająca kwocie niewydatkowanej zgodnie z art. 15 ust. 1hb pkt 4, z zastrzeżeniem pkt 6c;”;

– w pkt 11 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 12 w brzmieniu:

„12) przychody powstałe w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w części nieuwzględnionej w wyniku finansowym netto podatnika tego okresu zgodnie z ustawą o rachunkowości.”;

b) po ust. 1a dodaje się ust. 1aa i 1ab w brzmieniu:

„1aa. Przychody, o których mowa w ust. 1 pkt 6c i 6d, powstają w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił warunków wymienionych w tych przepisach.

1ab. W przypadku powstania przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 6b–6d, podatnik jest obowiązany w dniu ich powstania wpłacić do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na fundusz na cele inwestycyjne do dnia powstania tego przychodu, według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu dokonania odpisu. Naliczoną kwotę odsetek podatnik wykazuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1.”,

c) w ust. 3aa w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, dokonaną w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika tego okresu i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie.”,

d) w ust. 4 w pkt 27 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 28 w brzmieniu:

„28) przychodów uzyskanych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, które zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika tego okresu zgodnie z ustawą o rachunkowości.”;

5) w art. 15:

a) w ust. 1ab w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, dokonaną w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika tego okresu i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie.”,

b) po ust. 1ha dodaje się ust. 1hb–1he w brzmieniu:

„1hb. Podatnicy, z wyjątkiem podatników wymienionych w art. 28k, spełniający w roku podatkowym warunki określone w art. 28j ust. 1 pkt 1–6, mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy na wyodrębniony w kapitale

rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 i 2, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) fundusz ten jest tworzony z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy;
- 2) równowartość środków pieniężnych odpowiadająca wartości odpisu na ten fundusz zostanie wpłacona, nie później niż w dniu dokonania tego odpisu, na wyodrębniony wyłącznie w tym celu:
 - a) rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 4 Ordynacji podatkowej albo
 - b) rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym w rozumieniu art. 119zg pkt 4 Ordynacji podatkowej;
- 3) środki pieniężne, o których mowa w pkt 2, nie pochodzą z pożyczki (kredytu), dotacji, subwencji, dopłat i innych form wsparcia finansowego;
- 4) zgromadzone w roku podatkowym środki tego funduszu zostaną wydatkowane na te cele inwestycyjne nie później niż w roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu, chyba że podatnik:
 - a) złoży do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych inwestycjach wskazującą rok wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne oraz
 - b) wydatkowanie tych środków nastąpi nie później niż trzeciego roku podatkowego, następującego po roku, w którym dokonano tego odpisu, przy czym każdy z tych trzech lat nie może być dłuższy niż 12 miesięcy.

1hc. Jeżeli przed utworzeniem funduszu na cele inwestycyjne, o którym mowa w ust. 1hb, podatnik podlegał opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych odpisy dokonane na ten fundusz, podatnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w tym przepisie nie wcześniej niż po upływie 24 miesięcy od zakończenia stosowania tego opodatkowania.

1hd. Jeżeli podatnik w roku podatkowym:

- 1) wydatkował środki pochodzące z funduszu, o którym mowa w ust. 1hb, na cele inne niż cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 i 2, lub środki tego

funduszu zostały sfinansowane lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie albo

- 2) w roku podatkowym podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–6, albo
- 3) wydatki funduszu, o którym mowa w ust. 1hb, nie zostały wydatkowane zgodnie z ust. 1hb pkt 4

– począwszy od roku następnego podatnik traci prawo do dokonywania odpisów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów na podstawie ust. 1hb, przez okres 3 lat podatkowych, nie krócej jednak niż przez okres 36 miesięcy.

1he. Kwota odpisu na fundusz na cele inwestycyjne, o której mowa w ust. 1hb, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis. Podatnik informuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o skorzystaniu z pomocy w terminie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach.”,

- c) po ust. 1zd dodaje się ust. 1ze w brzmieniu:

„1ze. W przypadku podatnika, który w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zaliczał do kosztów cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika majątku, od którego nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych na podstawie art. 16a–16m, kosztem uzyskania przychodu ze zbycia lub likwidacji tego składnika lub realizacji prawa majątkowego jest cena jego nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszone o koszty uwzględnione w jakiegokolwiek formie w wyniku finansowym netto tego okresu.”;

- 6) w art. 16 w ust. 1 po pkt 48 dodaje się pkt 48a–48c w brzmieniu:

„48a) wydatków na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisów z tytułu zużycia środków trwałych dokonywanych na podstawie art. 16a–16m od tej części ich wartości, która została sfinansowana z środków funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb;

48b) odpisów na fundusz utworzony na cele inwestycyjne, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, w części wydatkowanej na opłaty, prowizje i inne koszty związane z prowadzeniem rachunku, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb pkt 2;

48c) wydatków, odpisów, rezerw i innych kosztów poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych i uwzględnionych

w wyniku finansowym netto podatnika tego okresu zgodnie z ustawą o rachunkowości;”;

7) w art. 16g dodaje się ust. 22 w brzmieniu:

„22. Podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w ewidencji, o której mowa w art. 9, uwzględnia odpisy amortyzacyjne dokonane zgodnie z ustawą o rachunkowości, przypadające za okres tego opodatkowania.”;

8) w art. 16h po ust. 3d dodaje się ust. 3e w brzmieniu:

„3e. Podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych:

- 1) dokonuje odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika z okresu tego opodatkowania oraz
- 2) kontynuuje metodę, stawkę oraz okres amortyzacji, przyjęte w okresie tego opodatkowania, albo dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji, stawkę oraz okres amortyzacji określone w art. 16i–16m dla poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed rozpoczęciem ich amortyzacji na podstawie ustawy, przy czym wybraną metodę, stawkę oraz okres stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.”;

9) po art. 18a dodaje się art. 18aa w brzmieniu:

„Art. 18aa. Podatnik, który dokonuje odliczeń na podstawie art. 18–18f, traci odpowiednio prawo albo obowiązek do ich kontynuowania począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.”;

10) po rozdziale 6a dodaje się rozdział 6b w brzmieniu:

„Rozdział 6b

Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 28c. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) podmiotach powiązanych – oznacza to podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 lit. a–c, wynosi, z zastrzeżeniem art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g, co najmniej 5%;

- 2) podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto – oznacza to podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, o których mowa w przepisach ustawy o rachunkowości;
- 3) wyniku finansowym netto – oznacza to wynik finansowy netto ustalany na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości;
- 4) zysku (stracie) netto – oznacza to zysk (stratę) netto ustalany na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości.

Art. 28d. 1. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zwanym dalej „ryczałtem”, jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie:

- 1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz
- 2) w kapitale własnym:
 - a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem oraz
 - b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

2. Wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat, o których mowa w ust. 1 pkt 2, podatnik i jego następca prawny są obowiązani wykazywać w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat.

Art. 28e. Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości.

Art. 28f. 1. Opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych wskazany przez podatnika w zawiadomieniu o wyborze tego opodatkowania, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7.

2. Opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z tego opodatkowania w deklaracji, o której mowa w art. 28r ust. 1, składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik stosował to opodatkowanie.

Art. 28g. 1. Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w wysokości wyższej o:

- 1) 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł – w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo

2) 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł – w okresie czterech lat podatkowych, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2

– w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.

2. Przez nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w ust. 1, rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym:

- 1) wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych, o których mowa w ust. 1;
- 2) opłaty ustalone w umowie, o której mowa w art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych, o których mowa w ust. 1.

3. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się do podatnika, który realizuje znaczącą dla prowadzonej działalności inwestycję, oraz poinformuje przed upływem 2-letniego okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowanego zakończenia inwestycji.

4. Przy ocenie czy inwestycja jest znacząca dla prowadzonej działalności uwzględnia się w szczególności istotność ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne, ich wpływ na zmianę przedmiotu prowadzonej działalności lub poszerzenia jej zakresu, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

5. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik opodatkowany ryczałtem w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, poniósł wydatki na wynagrodzenia zatrudnionych osób fizycznych, z wyjątkiem udziałowców albo akcjonariuszy tego podatnika, w wysokości wyższej o 20%, jednak nie mniejszej niż 30 000 zł, w stosunku do kwoty takich wydatków poniesionych w roku podatkowym poprzedzającym dwuletni okres opodatkowania ryczałtem. Do wydatków na wynagrodzenia nie zalicza się wydatków, które na podstawie odrębnych przepisów obciążają bezpośrednio podatnika.

6. W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność lub małego podatnika, w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania ryczałtem, warunki, o których mowa w ust. 1 i 5, są spełnione w odniesieniu do połowy wartości wymienionych w tych przepisach.

Art. 28h. 1. Do podatnika opodatkowanego ryczałtem nie stosuje się przepisów przewidujących opodatkowanie na zasadach określonych w art. 19, art. 24b i art. 24d.

2. Do podatnika opodatkowanego ryczałtem przepisy rozdziału 3a stosuje się odpowiednio, przy czym kwoty niezaliczane do kosztów uzyskania przychodów lub zaliczane do dochodów (przychodów) na podstawie art. 16o ust. 1, art. 16p ust. 1 i 2, art. 16q, art. 16r oraz art. 16t ust. 1, uznaje się za dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

Art. 28i. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory:

- 1) zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7,
- 2) deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 28r ust. 1,
- 3) oświadczenia, o którym mowa w art. 28s ust. 1

– wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, urzędu skarbowego, do którego jest skierowany formularz, poprawne złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, obliczenie dochodu, podstawy opodatkowania oraz podatku przez podatnika, a także ustalenia spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem.

Oddział 2

Zakres podmiotowy

Art. 28j. 1. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego, z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyły 100 000 000 zł liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług;

- 2) mniej niż 50% przychodów, o których mowa w pkt 1, pochodzi:
 - a) z wierzytelności,
 - b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
 - c) z części odsetkowej raty leasingowej,
 - d) z poręczeń i gwarancji,
 - e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
 - f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - g) z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;
- 3) podatnik:
 - a) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
 - b) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;
- 4) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 5) nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych

związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

- 6) nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości;
- 7) złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany tym podatkiem.

2. W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności:

- 1) warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za spełnione w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem;
- 2) warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i dwóch bezpośrednio po nim następujących lat podatkowych, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia zatrudnienia określonego w tym warunku.

3. W przypadku podatnika będącego małym podatnikiem, w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem, warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3:

- 1) lit. a, uznaje się za spełniony, jeżeli zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, przez okres wskazany w tym przepisie;
- 2) lit. b, uznaje się za spełniony, jeżeli ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej jednokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzenia na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 1 osoby, niebędącej udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika oraz w związku z wypłatą tego wynagrodzenia na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

4. Wartość średnich przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo

2 i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej lub krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.

Art. 28k. 1. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do:

- 1) przedsiębiorstw finansowych, o których mowa w art. 15c ust. 16;
- 2) instytucji pożyczkowych w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (Dz. U. z 2019 r. poz. 1083);
- 3) podatników osiągających dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a;
- 4) podatników postawionych w stan upadłości lub likwidacji;
- 5) podatników, którzy zostali utworzeni:
 - a) w wyniku połączenia lub podziału albo
 - b) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
 - c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio przepisy art. 14
– w roku podatkowym, w którym rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy;
- 6) podatników, którzy:
 - a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo

- b) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
- uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub
 - składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników
- w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy.

2. W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego, przepisy ust. 1 pkt 5 i 6 stosuje się odpowiednio do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny.

Art. 28l. 1. Podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem:

- 1) ostatniego roku podatkowego okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2 – w przypadku gdy podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem;
- 2) ostatniego roku podatkowego odpowiednio dwuletniego lub czteroletniego okresu, w którym podatnik nie poniósł nakładów na cele inwestycyjne w wysokości określonej w art. 28g ust. 1 albo wydatków na wynagrodzenia w wysokości określonej w art. 28g ust. 5;
- 3) z końcem roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–3;
- 4) z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
 - a) podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4–6,

- b) podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto,
- c) podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia lub podziału podmiotów lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że:
 - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo
 - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku,
- d) podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.

2. W przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, podatnik może złożyć ponowne zawiadomienie o wyborze tego opodatkowania po upływie 3 lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem.

Oddział 3

Przedmiot opodatkowania

Art. 28m. 1. Opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości:

- 1) zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
 - a) do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
 - b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);
- 2) ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);

- 3) wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
- 4) nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
- 5) sumy zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
- 6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z ustawą o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).

2. Przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio do wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy wypłaconej zgodnie z odrębnymi przepisami.

3. Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne wykonane w związku z prawem do udziału w zysku inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem, w szczególności:

- 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
- 2) świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub na rzecz przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub podmiotu,
 - b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

- 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną ceną tej transakcji;
- 4) nadwyżkę zwróconej przeliczonej na złote z dnia zwrócenia dopłaty wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami ponad kwotę wniesioną przeliczoną na złote według dnia faktycznego jej wniesienia;
- 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości;
- 6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- 7) darowizny, prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
- 8) wydatki na reprezentację.

4. Do ukrytych zysków nie zalicza się:

- 1) wynagrodzeń za świadczenia na rzecz spółki oraz z należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy – do łącznej wysokości pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw oraz pięciokrotności średniego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, za każdy miesiąc roku podatkowego;
- 2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:
 - a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
 - b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
- 3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

5. W przypadku, o którym mowa w ust. 4 pkt 2 lit. a, ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku.

6. Wartość rynkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, określa się:
- 1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk;
 - 2) zgodnie z art. 11c – w przypadkach innych niż określone w pkt 1.
7. Przez wartość podatkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, rozumie się niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, w rozumieniu art. 15 lub art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.
8. Wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń, o której mowa w ust. 3, określa się zgodnie z art. 12 ust. 5–6a.

Oddział 4

Podstawa opodatkowania

- Art. 28n.1. Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi:
- 1) suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto;
 - 2) suma dochodów z tytułu ukrytego zysku i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku;
 - 3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego;
 - 4) dochód z tytułu zysku netto osiągniętego w roku podatkowym, w którym zakończył opodatkowanie ryczałtem.
2. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego za który sporządzone jest roczne sprawozdanie finansowe. Jeżeli uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podjęta zostanie w terminie późniejszym przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.

3. Przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem stosowania opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.

4. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lub 4, podlega obniżeniu o wartość tych przychodów oraz podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie.

5. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej inne niż przychody (dochody), o których mowa w ust. 4, podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lub 4, podwyższa się o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie.

6. Jeżeli dochód stanowiący podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy, obniżenia i podwyższenia, o których mowa w ust. 4 i 5, dokonuje się proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto.

7. Przepisy ust. 4–6 stosuje się odpowiednio do przychodów i kosztów podatnika w zakresie działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu.

Oddział 5

Wysokość podatku

Art. 28o. 1. Ryczałt wynosi:

- 1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika, którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika;
- 2) 25% podstawy opodatkowania – w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.

2. W przypadku podstawy opodatkowania ustalonej od dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku, o której mowa w pkt 1, podlega obniżeniu o pięć punktów procentowych, jeżeli nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1, wynosiły co najmniej:

- 1) 50% w każdym dwuletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 1;
- 2) 110% w każdym czteroletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 2.

Art. 28p. 1. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej inne niż wymienione w art. 28n ust. 4, od ryczału obliczonego od podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 5, odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie od przychodów (dochodów), o których mowa w tym przepisie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na przychód (dochód) uzyskany w obcym państwie.

2. Jeżeli dochód stanowiący podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 1 pkt 1 lub 4, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy odliczenia, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto.

3. Jeżeli podatnik dokonał wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, zgodnie z odrębnymi przepisami, od podatku obliczonego po odliczeniach, o których mowa w ust. 2, odlicza się kwotę podatku należnego od wypłaconej zaliczki.

Oddział 6

Domiar zobowiązania podatkowego

Art. 28q. 1. Podatnik, u którego przychody lub wartość średnich przychodów były wyższe niż określone w art. 28j ust. 1 pkt 1, ustala dla dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym domiar zobowiązania podatkowego.

2. Podstawę opodatkowania domiaru zobowiązania podatkowego ustala się według wzoru:

$(1-W)*Z$, w którym poszczególne litery oznaczają:

W – iloraz kwoty maksymalnych przychodów określonych w art. 28j ust. 1 pkt 1 i wartości średnich przychodów podatnika obliczonej zgodnie z art. 28j ust. 4,

Z – dochody, o których mowa w art. 28m ust. 1, osiągnięte w roku podatkowym.

3. Dział zobowiązania podatkowego wynosi 5% podstawy opodatkowania ustalonej zgodnie z ust. 2.

Oddział 7

Obowiązki informacyjne

Art. 28r. 1. Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy.

2. Deklarację, o której mowa w ust. 1, składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Art. 28s. 1. Osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem składa temu podatnikowi oświadczenie, według ustalonego wzoru, o podmiotach w których posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego spółki, w którym stosuje opodatkowanie zgodnie z przepisami rozdziału, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od zaistnienia tych zmian.

2. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, nie obejmuje podmiotów z którymi podatnik nie dokonuje transakcji w jakiegokolwiek formie, w tym z udziałem podmiotów pośredniczących.

3. Kopię oświadczenia, o którym mowa w ust. 1, podatnik przekazuje, na żądanie, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika lub naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla osoby fizycznej, o której mowa w ust. 1.

4. W przypadku gdy osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem nie wykona obowiązku, o którym mowa w ust. 1, podatnik ten informuje o niewykonaniu tego obowiązku naczelnika urzędu skarbowego

właściwego dla podatnika oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tej osoby fizycznej, w terminie 30 dni od upływu terminu na jego wykonanie.

Oddział 8

Płatność podatku

Art. 28t.1. Podatnik jest obowiązany do zapłaty:

- 1) ryczałtu od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów – do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego;
- 2) ryczałtu od dochodu z tytułu zysku netto oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem;
- 3) ryczałtu od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane;
- 4) ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodów niezwiązanych z prowadzoną działalnością oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty lub wydatku;
- 5) ryczałtu od dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego.

2. Podatnik może zapłacić podatek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w całości albo w części, w okresie nie dłuższym niż 3 lata licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przed upływem terminu zapłaty tego podatku poinformuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego rozliczenia, podając w szczególności terminy i kwoty wpłat podatku.

3. Jeżeli przed wyznaczonym terminem zapłaty podatku, o którym mowa w ust. 2, podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji, upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek innej przyczyny, albo znacznie ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty tego podatku upływa z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń.”.

Art. 2. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, 1291, 1428, 1492 i 1565) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 30a dodaje się ust. 19 w brzmieniu:

„19. Zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, od przychodów uzyskiwanych z dywidend, wypłacanych z zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomniejsza się o kwotę stanowiącą:

- 1) 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 2) 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
- 3) 71% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych 10% stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych ustaloną zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 4) 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do

dywidendy i należnego ryczału od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych 20% stawką ryczału od dochodów spółek kapitałowych ustaloną zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.”;

2) w art. 41 po ust. 4aa dodaje się ust. 4ab w brzmieniu:

„4ab. Spółki, które dokonują wypłaty należności z tytułu dywidend wypłacanych z zysków osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, są obowiązane jako płatnicy pobierać zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 19.”.

Art. 3. W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, 1495, 1571, 1655 i 1680 oraz z 2020 r. poz. 568) w załączniku nr 1 w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia” w ust. 1 w pkt 19 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 20 w brzmieniu:

„20) informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, 1492, 1565 i ...), przez podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.”.

Art. 4. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 i 1423) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 70 po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu:

„§ 1a. Zobowiązanie podatkowe podatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstałe w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, przedawnia się z upływem 5 lat licząc od końca:

1) roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności ryczału od dochodów z tytułu ukrytych zysków, wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, zmiany wartości składników majątku, zysku netto lub nieujawnionych operacji gospodarczych;

- 2) roku kalendarzowego, w którym:
 - a) zysk został wypłacony na rzecz wspólników albo
 - b) zysk został uchwałą o podziale wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom – w przypadku gdy zysk w całości lub części został wypłacony w formie zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy zgodnie z odrębnymi przepisami, albo
 - c) zysk został przeznaczony na pokrycie straty z lat ubiegłych.”;
- 2) użyte w art. 70a w § 1 i 1a, w art. 70c oraz w art. 70e w § 1 wyrazy „art. 70 § 1” zastępuje się wyrazami „art. 70 § 1 i 1a”;
- 3) w art. 86a po § 5 dodaje się § 5a w brzmieniu:

„§ 5a. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym, innym niż schemat podatkowy transgraniczny, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych nie powstaje w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.”;
- 4) w art. 272 w pkt 6 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 7 w brzmieniu:

„7) sprawdzenie spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz rzetelności i terminowości składania oświadczenia spółce przez jej udziałowca albo akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.”.

Art. 5. W ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, 568, 695 i 1106) po art. 56d dodaje się art. 56e w brzmieniu:

„Art. 56e. § 1. Osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, która wbrew obowiązkowi nie składa temu podatnikowi oświadczenia, o którym mowa w art. 28s ust. 1 tej ustawy, albo składa je po terminie lub podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym,

podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”.

Art. 6. 1. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym.

2. Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, może zostać dokonany począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2020 r.

Art. 7. Podatnicy rozpoczynający działalność oraz mali podatnicy w rozumieniu art. 4a pkt 10 ustawy zmienianej w art. 1, którzy w 2021 r. dokonali wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy zmienianej w art. 1, są zwolnieni z obowiązku, o którym mowa w art. 28g ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w pierwszym dwuletnim okresie, o którym mowa w art. 28g ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1.

Art. 8. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

UZASADNIENIE

I. Cześć ogólna

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.), zwanej dalej: „Ustawą o CIT”,
- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), zwanej dalej: „Ustawą o PIT”,
- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, z późn. zm.).

Cele i potrzeba nowelizacji

Projekt zawiera rozwiązania adresowane do grupy przedsiębiorców, która z uwagi na słabszą pozycję konkurencyjną i związane z tym m.in. mniejsze możliwości pozyskiwania finansowania zewnętrznego oraz towarzyszący temu niedobór środków pieniężnych na realizację inwestycji, nie może rozwijać się zgodnie ze swoim potencjałem. Grupą docelową nowych regulacji są podmioty należące do sektora małych i średnich przedsiębiorstw, prowadzące rzeczywistą działalność gospodarczą i posiadające prostą strukturę udziałową. Regulacje skierowane są do podmiotów, które chcą realizować proinwestycyjną strategię rozwoju w szczególności poprzez wzrost zatrudnienia oraz systematycznie ponoszone nakłady inwestycyjne zwiększające ich realny kapitał. Wybór tej grupy przedsiębiorców motywowany jest tym, że przedsiębiorstwa te, ze względu na niedostateczny standing finansowy i brak powiązań kapitałowych napotykają w prowadzonej działalności gospodarczej na barierę związaną z dostępem do finansowania. Nie mogą one, jak ma to miejsce w przypadku podmiotów prowadzących działalność w grupach kapitałowych, uzyskać finansowania od spółek powiązanych (przez przykładowo: uczestnictwo w strukturze *cashpoolingu*, czy pożyczki) czy pozyskać gwarancji od spółek z grupy w zakresie uzyskania takiego finansowania od podmiotów z sektora bankowego. Nowy model opodatkowania ma stanowić dla tych podatników elastyczne narzędzie znoszące wyżej wskazane bariery i wyrównujące

szanse mniejszych przedsiębiorstw na rynku. Jednocześnie system ten ma pozostać dostępny jedynie dla tych podmiotów, które cechują się dużym potencjałem rozwoju i tym samym ich wzrost może stanowić impuls dla rozwoju całej gospodarki.

W projekcie przewidziane zostały dwa alternatywne warianty opodatkowania, tj.

- 1) ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, czyli system wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na znacznej modyfikacji podstawowych zasad opodatkowania, obowiązujących w ustawie o CIT (zmianie ulega m.in. moment powstania obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe), zwany dalej: ryczałtem;
- 2) specjalny fundusz inwestycyjny, który w sensie ekonomicznym umożliwia szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych z uwzględnieniem dotychczasowych („klasycznych”) zasad opodatkowania, obowiązujących w ustawie o CIT.

Przyjmowany niniejszą ustawą nowelizującą model ma charakter hybrydowy, przez co należy rozumieć, że wybór opodatkowania na nowych zasadach jest fakultatywny, a pozostałe instrumenty podatkowe (np. w zakresie wspierania innowacyjności czy niższej 9-procentowej stawki CIT) pozostają dostępne dla podmiotów nieobjętych ryczałtem. Korzyści i koszty z przystąpienia do określonego reżimu nie mają charakteru jednorodnego, a podatnik posiada swobodę wyboru w ocenie, zgodnie z jakim systemem opodatkowania zamierza dokonywać rozliczeń (analogicznie jak w przypadku wyboru przez osoby fizyczne między dostępnymi wariantami: skali podatkowej, podatku liniowego, ryczałtu od niektórych przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej). Wybór opodatkowania ryczałtem w CIT będzie dla podatnika oznaczał przystąpienie do systemu opartego na nowych zasadach opodatkowania, w sposób istotny różniących się od reguł podstawowych. Docelowo oczekuje się, iż system ten przyczyni się do ograniczenia kosztów w zakresie *tax compliance*, w szczególności poprzez zniesienie obowiązku prowadzenia podwójnej ewidencji – oddzielnej dla celów podatkowych i księgowych. Natomiast w przypadku wariantu z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego nie dochodzi do ingerencji w dotychczasowe rozliczenia, a podatnik może nadal korzystać z preferencji przewidzianych w „klasycznym” systemie CIT.

Oba wskazane warianty mają charakter silnie proinwestycyjny i tym samym, wspierający wzrost gospodarczy. Zakłada się, że zarówno przesunięcie w czasie obowiązku podatkowego,

jak i szybsze rozliczenie inwestycji w kosztach podatkowych, będzie dla przedsiębiorców stanowić zachętę inwestycyjną. Wzrost inwestycji przyczyni się do utworzenia nowych miejsc pracy i pobudzenia popytu krajowego, a także, w dłuższej perspektywie czasowej, wzrostu gospodarczego. Jest to szczególnie istotne w obliczu konieczności przeciwdziałania skutkom kryzysu wywołanego pandemią COVID-19. Wiele państw członkowskich Unii Europejskiej wdrożyło na większą skalę antykryzysowe rozwiązania w ramach prowadzonej polityki podatkowej po Wielkim Kryzysie w latach 2007-2009.¹ Mając jednak na uwadze, że nadchodzące załamanie gospodarcze ma zupełnie inne niż dotychczas – tj. epidemiczne – podłoże, wskazane jest wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego zupełnie nowych instytucji, które będą jednocześnie wystarczająco elastycznym narzędziem stabilizacyjnym w perspektywie przyszłości i które są dopuszczalne, z uwagi na uzasadnione nadrzędnymi względami interesu Polski oraz względami interesu publicznego. Ponadto regulacje zawarte w projekcie są odpowiednie do realizacji założonego celu, jakim jest wyrównanie pozycji konkurencyjnej mniejszych przedsiębiorstw i nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (por. wyroki DI.VI. Finanziara di Diego della Valle&C. C-380/11, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

Propozycja ujęta w projekcie uwzględnia cechy polskiego systemu opodatkowania dochodu osób prawnych i fizycznych oraz fakt, iż system ten jest systemem wspierającym rozwój przedsiębiorstw pozostających w gorszej sytuacji konkurencyjnej i wyrównującym szanse tych przedsiębiorstw na rynku. Pomimo tak określonego celu nowe zasady opodatkowania (tj. ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) nie mogą być rozpatrywane jako dyskryminujące inne podmioty, które nie spełniają kryteriów dla wyboru tych zasad, jak również jako system skutkujący niedozwoloną pomocą Unii Europejskiej pomocą publiczną. Wprowadzane alternatywne zasady opodatkowania są zgodne prawem Unii Europejskiej, w zakresie zarówno pomocy publicznej jak i określonych Traktatem swobód. Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.

¹ Mielczarek M., *Antykryzysowa polityka podatkowa wybranych państw Unii Europejskiej po 2007 roku*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów Publicznych, 2008.

Zatem przesłanką dla istnienia pomocy publicznej jest jednoczesne spełnienie następujących warunków:

- wsparcie jest przyznawane przez Państwo lub pochodzi ze środków państwowych,
- ma charakter selektywny (uprzywilejowuje określone przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa albo produkcję określonych towarów),
- udzielane jest na warunkach korzystniejszych niż oferowane na rynku,
- grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi UE.

Jakkolwiek nowy alternatywny system opodatkowania (ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) oferowany jest przez państwo i tym samym spełnia pierwsze kryterium, to jednak nie spełnia kolejnych trzech, niezbędnych dla uznania co do istnienia niedozwolonej pomocy państwa.

W kontekście selektywności należy zaznaczyć, że choć środek ten jest skierowany do określonej grupy przedsiębiorców i przez to - jest selektywny na pierwszy rzut oka - tak ze względu na jego charakter i strukturę, w tym wewnętrzne mechanizmy niezbędne do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności tego systemu, może on zostać uznany za nieselektywny (por. w Zawiadomieniu Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 262 z 19.07.2016 – 5.2.3.3, pkt. 138-141). Po pierwsze, z uwagi na przedmiot opodatkowania (dystrybucje zysku w różnych formach, w szczególności w postaci dywidend) system ten będzie miał zastosowanie do podmiotów, w których takie dystrybucje mogą wystąpić, a więc system ten nie może objąć swoim zakresem zagranicznych zakładów. Po drugie z uwagi na zapewnienie spójnych zasad opodatkowania, w szczególności w zakresie ustalenia jednakowego obciążenia podatkowego dla podmiotów objętych tym systemem, rozwiązanie to skierowano wyłącznie do spółek kapitałowych, podatników CIT, podlegających podwójnemu ekonomicznemu opodatkowaniu. Ograniczenie zakresu podmiotowego regulacji jedynie do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych jest podyktowane przede wszystkim jednakowym sposobem opodatkowania tych podmiotów w klasycznym systemie CIT (tj. dochodzi do opodatkowania dochodu na poziomie spółki oraz następnie, po raz drugi, na poziomie udziałowców/akcjonariuszy, w przeciwieństwie do spółki komandytowo-akcyjnej, której powołanie skutkuje zróżnicowaniem skutków podatkowych

u komplementariusza i akcjonariusza). Założenie to jest warunkiem wypracowania spójnych założeń systemowych co do sposobu opodatkowania i wielkości ciężaru podatkowego w systemie ryczału. Ponadto istotne jest objęcie tych podmiotów obowiązkiem prowadzenia tzw. pełnej księgowości, która jest niezbędna w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych dokonywanych zgodnie z rozdziałem 6b. Ograniczenia w zakresie struktury własnościowej i bezpośrednich powiązań kapitałowych są podyktowane z kolei potrzebą zminimalizowania komplikacji, które wynikałyby z rozliczeń między podmiotami objętymi różnymi, także co do przedmiotu opodatkowania, reżimami, a także celem normy prawnej, która ma wspierać te podmioty, dla których uzyskanie finansowania stanowi barierę w prowadzonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwa należące do grup kapitałowych nie spełniają tego kryterium, jako że mogą korzystać z pożyczek i gwarancji wewnątrzgrupowych, jak również, wykorzystując korzyści skali, uzyskać lepsze warunki finansowania zewnętrznego. Z możliwości skorzystania ze szczególnych zasad opodatkowania zostały również wykluczone podmioty, które sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości. Jest to podyktowane koniecznością równego traktowania podatników wobec prawa. Dopuszczenie swobody wyboru w zakresie zasad sprawozdawczości mogłoby przyczynić się do powstania zobowiązania podatkowego w różnej wysokości u dwóch podatników, u których wystąpiły dokładnie te same operacje gospodarcze. Warunek, iż status podatnika podatku estońskiego dotyczy tylko podmiotów objętych pełną rezydencją podatkową w Polsce jest konieczny i uzasadniony dla zachowania spójności systemu podatkowego obejmującego opodatkowanie podatkiem dochodowym i nie wprowadza bezpośredniej dyskryminacji (por. wyroki ETS: z dnia 5 lutego 2014 r. Hervis Sport-es Divatkereskedelmi C-385/12 pkt 30; z dnia 26 kwietnia 2018 r. Angend C-236/16 i C-237/16 pkt 17). Mając na uwadze, że nowe zasady opodatkowania polegają na nałożeniu podatku na wypłaty zysku ze spółki, w tym w szczególności na podział tego zysku (z przeznaczeniem na wypłatę dywidend) lub pokrycie wyniku finansowego (poniesionej przez spółkę straty) podmioty zagraniczne znajdują się, z obiektywnych względów, w sytuacji innej, niż krajowe, co tłumaczy ich odmienne traktowanie w zakresie podatku CIT w tym konkretnym przypadku. Dla celów podatkowych przyjmuje się bowiem fikcję prawną, zgodnie z którą zakład uważany jest za podmiot odrębny od tworzącego go macierzystego przedsiębiorstwa, a relacje pomiędzy zakładem a przedsiębiorstwem macierzystym powinny być dla celów podatkowych traktowane jako relacje między niezależnymi podmiotami. W przypadku zagranicznych zakładów powiązanie przedmiotu opodatkowania z konkretnymi czynnościami, takimi jak podjęcie uchwały o podziale zysku czy wypłata dywidend na rzecz

udziałowców/akcjonariuszy, jest niemożliwe, podobnie jak odniesienie pozostałych warunków przystąpienia do systemu opodatkowania ryczałtowego bezpośrednio do zagranicznego zakładu (jak ma to miejsce, przykładowo, w zakresie zatrudnienia), tak samo jak ich weryfikacja, w sytuacji gdyby kryteria te miałyby być odnoszone w sposób bezpośredni do zagranicznej jednostki macierzystej. Należy zauważyć, że w szczególności podjęcie decyzji o przeznaczeniu zysku na wypłatę dywidend, będzie zdarzeniem wynikającym z relacji między jednostką macierzystą a jej udziałowcami/akcjonariuszami. Zatem charakter prawny zakładu w sposób znaczący różni się od charakteru prawnego działalności prowadzonej w formie spółki kapitałowej, co ma wpływ na ustalanie zasad opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Przyjęcie odmiennego podejścia byłoby sprzeczne z logiką systemową projektowanych regulacji. Warto również nadmienić, że ustawodawca w żaden sposób nie wyłącza z możliwości przystąpienia do systemu osób fizycznych będących nierezydentami. Mogą być one udziałowcami spółki podlegającej opodatkowaniu zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale 6b.

Dodatkowo należy podkreślić, iż systemowo przyjęte rozwiązania obejmują zarówno regulacje ustrojowe spółek uprawnionych do ryczałtu (spółki z o.o. i spółki akcyjne, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie osoby fizyczne), rozliczenia podatkowe tych spółek, bezwzględnie od siebie zależne (art. 28c ust. 1 projektu ustawy), jak również odroczenie opodatkowania zysków na moment ich dystrybucji. Spójność i wykonalność przyjętych warunków wymusza ograniczenie możliwości uzyskania statusu podatnika podatku dochodowego według nowych zasad tylko do podmiotów objętych polską rezydencją podatkową. Staje się to konieczne i uzasadnione dla zachowania spójności systemu podatkowego obejmującego opodatkowanie podatkiem dochodowym. Okoliczność, że projekt dotyczy wyłącznie przedsiębiorców z siedzibą lub miejscem zarządu na terytorium Polski, nie może samo w sobie stanowić dyskryminacji. Nierówne traktowanie oznacza zróżnicowanie sytuacji prawnej w oparciu o niedozwolone kryterium. Dyskryminacja stanowi kwalifikowaną postać nierównego traktowania, a nie każdy przejaw nierównego traktowania wyczerpuje znamiona dyskryminacji.

Zatem odmienne traktowanie, dotyczące swobody przedsiębiorczości, wynikającej z art. 49 TFUE, w zakresie podmiotów zagranicznych od podmiotów krajowych z obiektywnych względów tłumaczy ich odmienne traktowanie w zakresie podatku CIT (por. C-386/14). Dodatkowo, w ocenie projektodawcy ustawy, ograniczony zakres harmonizacji w obszarze podatków dochodowych bezpośrednich powoduje, iż projekt ustawy, wprowadzający system

opodatkowania tzw. podatkiem estońskim, zgodne z uwzględnieniem orzecznictwem ETS, nie jest sprzeczny z prawem UE, ponieważ państwa członkowskie mogą stosować różne rozwiązania podatkowe dopasowane do własnych potrzeb i ukierunkowane na sprzyjanie dokonywania inwestycji w ramach przedsiębiorstwa i jego restrukturyzacji w celu zapewnienia ciągłości przedsiębiorstwa i utrzymania zatrudnienia na terytorium państwa.

Przechodząc następnie do kolejnego kryterium, należy zauważyć, że wsparcie państwa polegające na wprowadzeniu nowych zasad opodatkowania nie odbywa się na warunkach korzystniejszych, niż przy obecnie istniejących zasadach, określonych w ustawie o CIT. Nowe zasady wprowadzają zmieniają sposób ustalania podstawy opodatkowania i termin powstania obowiązku podatkowego jak i zapłaty podatku, lecz jednocześnie przewidują wyższą nominalną stawkę podatku CIT w porównaniu do stawki obowiązującej przy stosowaniu podstawowych zasad opodatkowania. Podstawowe stawki nominalne podatku wynoszą:

- 15% dla podatnika małego (podczas gdy obecnie jest to 9%),
- 25% dla podatnika innego niż mały (podczas gdy obecnie jest to 19%).

Zatem w każdym przypadku stawki te są wyższe od obecnych o 6 punktów procentowych. W przypadku zakończenia stosowania opodatkowania zgodnie z rozdziałem 6b, jeśli podatnik wykazał znaczny wzrost nakładów inwestycyjnych, stawka podatku od podstawy opodatkowania ustalonej od dochodu z tytułu zysku netto podlega obniżeniu o pięć punktów procentowych. Jednakże jest to uzasadnione zrealizowaniem nadrzędnego celu ustawy, czyli ponadprzeciętnym wzrostem inwestycji. Co więcej, nawet w tym wariantcie nominalna stawka podatku CIT będzie wyższa od dotychczasowej (10% dla podatnika małego, 20% dla pozostałych).

Należy także zauważyć, że nowe zasady opodatkowania (ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) oznaczają dla podatnika wyłączenie preferencji podatkowych funkcjonujących w klasycznym CIT, takich jak dodatkowe odliczenia od podstawy opodatkowania m.in. przekazanych darowizn, czy kosztów kwalifikowanych ponoszonych w związku z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową. W świetle powyższego należy uznać, że nowy system opodatkowania nie jest udzielany na warunkach korzystniejszych niż oferowane na rynku. Jest to po prostu odrębny, alternatywny reżim opodatkowania, stanowiący rozszerzenie możliwości wyboru przez podatników sposobu rozliczeń, podobnie jak ma to miejsce przy decydowaniu przez osoby fizyczne o wyborze różnych wariantów opodatkowania: skali podatkowej, podatku liniowego, ryczałtu od niektórych przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej.

Tym samym, mając na uwadze w szczególności brak selektywności i preferencyjności wskazanych rozwiązań, przedmiotowe regulacje nie stanowią naruszenia konkurencji ani zagrożenia takiego zakłócenia konkurencji. Ich zadaniem jest bowiem przywrócenie zachwianej obecnie pozycji konkurencyjnej dedykowanej grupy podmiotów. Regulacje nie wpływają również w żaden sposób na wymianę handlową między państwami członkowskimi Unii Europejskiej, w tym między innymi z uwagi na to, że podmioty będące ich adresatami nie mogą uczestniczyć bezpośrednio w międzynarodowych grupach kapitałowych (względem tych podmiotów, które chcą skorzystać z opodatkowania na nowych zasadach wprowadzono ograniczenia w zakresie powiązań kapitałowych). Fakultatywność wyboru systemu opodatkowania ryczałtem powoduje, że wprowadzane rozwiązania, zachęcające przedsiębiorców do inwestowania przyczynią się do utworzenia nowych miejsc pracy i pobudzenia popytu krajowego prowadzącego do wzrostu gospodarczego. Projektowane rozwiązania mają na celu stworzenie dla podatników uprawnionych do korzystania z tych zasad większych szans rozwoju na rynku. Tym samym projektowane rozwiązania znoszą bariery związane z dostępem do finansowania i wyrównują szanse dla małych i średnich przedsiębiorstw i dają im znaczny potencjał rozwoju. Przedsiębiorstwa te natrafiają obecnie na barierę w rozwoju związaną z niższym standingiem finansowym i niedoborem płynnych środków na realizację inwestycji. Dlatego też nowe rozwiązania przyczynią się do wyrównania - obecnie zakłóconej konkurencji - między podatnikami prowadzącymi działalność w oparciu o własne wewnętrzne finansowanie (zyski zatrzymane), a pozostałymi podatnikami. Dodatkowo nowe zasady opodatkowania umożliwią rozwój przedsiębiorców małych i średnich zgodnie z ich potencjałem. Konkurencyjność przejawia się także w zniesieniu barier i wyrównaniu szans dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność na rynku, posiadających duży potencjał rozwoju.

Tym samym, wobec braku obowiązkowego powiązania celowego tego systemu podatkowego z pomocą, nie dochodzi w tym przypadku do niezgodności z prawem pomocy publicznej Unii Europejskiej, co nie może mieć również wpływu na legalność tego podatku (por. wyrok C-368/04 pkt 51 oraz C-233/16 pkt 26).

Należy mieć również na uwadze, że nawet w sytuacji przyjęcia, że projektowane regulacje w swej istocie stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości, jest to uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, polegającego w szczególności na wyrównywaniu pozycji konkurencyjnej mniejszych przedsiębiorstw oraz sprzyjaniu dokonywaniu inwestycji w ramach przedsiębiorstwa i jego restrukturyzacji w celu zapewnienia ciągłości

przedsiębiorstwa i utrzymania zatrudnienia. Nowe zasady opodatkowania nakładają bowiem na przedsiębiorstwa przystępujące do tego reżimu, obowiązek systematycznego zwiększania nakładów na cele inwestycyjne, jak również zatrudnienia pracowników w oparciu o umowę o pracę. Zwiększona płynność przedsiębiorstw ma zatem służyć nadrzędnym celom w postaci inwestycji i utrzymania (a nawet zwiększenia) tego zatrudnienia oraz zapewnić ciągłość istnienia przedsiębiorstwa w okresie dekonunktury. Przedsiębiorstwa te, należące do grupy docelowej ustalonej w oparciu o ustalone kryteria selekcji, zmagają się w bieżącej działalności z barierą w dostępie do finansowania. Ograniczone powiązania kapitałowe, w tym także zagraniczne, uniemożliwiają tym podmiotom pozyskanie finansowania w takiej wysokości, jaką mogłyby uzyskać, gdyby były podmiotami większymi, w szczególności należącymi do międzynarodowych grup kapitałowych. Zatem proponowane rozwiązanie ma na celu znoszenie barier w rozwoju tych przedsiębiorstw i zwiększenie ich „przeżywalności” na rynku, w szczególności w pierwszych latach ich działalności. Również podmioty krajowe, jeśli naruszają ustawowe warunki, w tym przekraczają próg przychodowy, posiadają zaangażowanie kapitałowe w innych podmiotach lub strukturę własnościową, w której uczestniczą osoby prawne, zostały wykluczone z opodatkowania na nowych zasadach.

W kontekście zgodności proponowanego rozwiązania z konstytucyjnymi zasadami równości i powszechności opodatkowania, należy wskazać, że nowy reżim podatkowy nie stoi z nimi w sprzeczności. Skierowane rozwiązania wyłącznie do określonej grupy docelowej przedsiębiorców jest aksjologicznie uzasadnione, ponieważ służy wyrównaniu ich pozycji konkurencyjnej na rynku i zapewnieniu pełniejszej realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przyznawanie określonych preferencji podatkowych czy też wprowadzanie specjalnych zasad opodatkowania jest rolą ustawodawcy i stanowi przejaw kreowanej przez niego polityki podatkowej. Nowy reżim opodatkowania wyrównuje warunki podmiotom znajdującym się w specyficznych sytuacjach, co powoduje, że w rzeczywistości explicite realizowane są zasady równości i sprawiedliwości. Podstawą przyjętego w nowelizacji kierunku zmian przepisów podatkowych jest przekonanie o jego aksjologicznej słuszności, w kontekście przywołanych zasad konstytucyjnych. Rozkład ciężarów podatkowych powinien być powiązany ze zdolnościami gospodarczymi podatnika, w tym zdolnością do zapłaty podatku. Zdolność ta jest mniejsza w przypadku podmiotów, do których skierowano rozwiązania przewidziane w projekcie ustawy nowelizującej, ponieważ w prowadzonej działalności napotyka ją na barierę w postaci utrudnionego dostępu do finansowania.

Kontekst wprowadzenia zmian

Obserwując światowe trendy w koncepcji opodatkowania osób prawnych, można zauważyć, iż oprócz potrzeby uszczelnienia systemu oraz uproszczenia przepisów podatkowych, przedstawiane są również alternatywne koncepcje – jak np. zbliżenie podatkowego dochodu do wyniku księgowego, wprowadzenie wspólnej (skonsolidowanej) podstawy opodatkowania, czy pomysł całkowitej rezygnacji z idei opodatkowania dochodu na rzecz opodatkowania pośredniego. Wyrazem tych dążeń jest także system opodatkowania przyjęty w Estonii począwszy od roku 2000, zakładający przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego na moment dystrybucji zysku przez spółkę. Główną zaletą estońskiego systemu opodatkowania osób prawnych jest to, że ze względu na minimalną liczbę wyjątków jest to system prosty w administrowaniu, a oprócz tego również przejrzysty i łatwy do zrozumienia przez podatnika. W Estonii dystrybuowane wypłaty odzwierciedlają zyski komercyjne przedsiębiorstwa. Opodatkowaniu podlegają w szczególności wypłaty dywidend (lub wypłaty równoważne podziałowi zysku), ukryta dystrybucja zysku, przekazanie prezentu lub darowizny, koszty reprezentacji, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą podatnika. W sensie ekonomicznym, główną różnicą w zakresie przyjętego podejścia jest zmiana momentu powstania obowiązku podatkowego oraz jednoczesna minimalizacja ewidencji podatkowej (nie prowadzi się odrębnej ewidencji np. dla celów amortyzacji). Ponadto, ponieważ estoński kodeks handlowy stanowi, że zyski mogą być dystrybuowane z zastrzeżeniem braku strat z lat poprzednich, nie ma potrzeby wprowadzania specjalnych zasad regulujących przenoszenie strat na lata kolejne. Większość podatników deklaruje zadowolenie z systemu opartego na opodatkowaniu dystrybucji zysku.² W rankingu *Paying Taxes 2020*³ Estonia zajęła 12 miejsce, co potwierdza pozycję tego systemu podatkowego w czołówce najbardziej przyjaznych systemów podatkowych świata. Przeciętny obywatel Estonii poświęca na wypełnienie obowiązków podatkowych średnio 50 godzin rocznie, w tym na rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych przypada 5 godzin rocznie. W przypadku Polski są to odpowiednio 334 godziny rocznie na całokształt rozliczeń, w tym 59 godzin na rozliczenie wyłącznie podatku CIT. Inwestorzy dążą do lokowania kapitału na terenie tych jurysdykcji, które oferują im przyjazne otoczenie prawno-podatkowe, nie tylko pod względem taryfy opodatkowania, lecz również (a nawet przede wszystkim) prostoty i przejrzystości rozliczeń.

² Reiljan P., Oja K. *Valitsuse otsus meeldib ettevõtjale (Government's decision pleases businessmen)*. – Äripäev, 2007.

³ World Bank Group, PwC, *Paying Taxes 2020, The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*.

Gdy w Estonii wprowadzono nowy reżim opodatkowania w 2000 r. podkreślano, iż celem reformy jest wspieranie napływu inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy, a także promowanie Estonii jako atrakcyjnego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. System ten został wprowadzony w czasie, gdy rynek finansowy nie był jeszcze dostatecznie rozwinięty i przedsiębiorstwa odnotowywały znaczące trudności z dostępem do finansowania. Reforma wpłynęła pozytywnie na płynność przedsiębiorstw i zwiększyła wolumen zatrzymanych zysków.

Wprowadzenie podobnego rozwiązania w Polsce dla najmniejszych przedsiębiorców zostało zapowiedziane w *expose* Premiera Mateusza Morawieckiego z dnia 19 listopada 2019 r. Ma ono stanowić wsparcie w reinwestycji zysku i ułatwienie dostępu do finansowania dla tych firm, które najbardziej potrzebują kapitału. Prowadzenie działalności w warunkach niewystarczających środków własnych obrotowych i wysokich kosztów kredytowania ograniczających możliwości realizowania inwestycji stanowi jedną z największych barier rozwoju sektora MŚP.

Z wydanego w kwietniu 2020 r. raportu Związku Przedsiębiorców i Pracodawców⁴ wynika, iż 65% przedsiębiorstw z sektora MŚP deklaruje pogorszenie kondycji finansowej w wyniku epidemii koronawirusa, a 58% przewiduje jej pogorszenie na koniec trzeciego kwartału 2020 r., przy czym na zdecydowane pogorszenie kondycji firmy w wyniku epidemii wskazują najczęściej przedsiębiorstwa najmniejsze, zatrudniające nie więcej niż dziewięciu pracowników.

Oslabienie koniunktury zasadniczo powinno przekładać się na zmniejszenie dystrybucji zysku w przedsiębiorstwach i tym samym, po wprowadzeniu reformy, skutkować ograniczeniem obciążenia podatkowego. Dodatkowe środki pieniężne, wynikające z przesunięcia momentu powstania obowiązku podatkowego, powinny umożliwić przedsiębiorstwom realizację nowych przedsięwzięć inwestycyjnych, utrzymanie zatrudnienia, a także kontynuację działalności pomimo załamania koniunktury. Natomiast okres ożywienia gospodarczego może skutkować zwiększeniem bieżących wypłat zysku ze spółki zwiększając wpływy podatkowe do budżetu państwa.

Dostęp do finansowania jako bariera rozwoju sektora MŚP

⁴ Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Raport z wyników badania sektora MSP w czasie epidemii koronawirusa*, 2020 r.

W ankiecie przeprowadzonej przez Komisję Europejską w 2016 roku 10% respondentów wskazało dostęp do finansowania jako jedną z barier prowadzonej działalności gospodarczej.⁵ Badania Banku Światowego potwierdzają odwrotną zależność między trudnością w pozyskaniu finansowania a wielkością przedsiębiorstwa.⁶ Podmioty z sektora MŚP osiągają gorsze wyniki (w porównaniu z podmiotami dużymi) w zakresie rentowności, rotacji pracowników, czy innowacyjności. Jednocześnie jednak należy zauważyć, że sektor ten w całej Unii Europejskiej odpowiada za ok. 100 milionów miejsc pracy, a stopa wzrostu zatrudnienia utrzymywana jest na poziomie dwukrotnie wyższym w porównaniu do przedsiębiorstw dużych.⁷ Mając na uwadze, iż w latach 2012-2016 sektor MŚP odpowiadał za wytworzenie aż 85% nowych miejsc pracy, zwiększenie dostępu do finansowania w tym sektorze stało się jednym z aktualnych priorytetów Unii Europejskiej.⁸

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zauważa, że rozprzestrzenianie się wirusa COVID-19 będzie miało również implikacje finansowe, przez co należy rozumieć, że pozyskanie finansowania zewnętrznego przez sektor małych i średnich przedsiębiorstw będzie w tych warunkach niezwykle utrudnione (co dotyczy w szczególności firm o podwyższonym ryzyku działalności - przedsiębiorstw innowacyjnych i rozpoczynających działalność). Problem w utrzymaniu płynności stanie się prawdopodobnie bardzo powszechny z uwagi na przerwanie globalnych łańcuchów dostaw, a na poziomie przedsiębiorstw - nieoczekiwane wydatki i spadek przychodów.⁹ Międzynarodowy Fundusz Walutowy przewiduje zaostrzenie warunków kredytowych i wzrost kosztów finansowania zewnętrznego.¹⁰

Według badań OECD co trzeciemu polskiemu podmiotowi z sektora MŚP nie udaje się pozyskać potrzebnego finansowania dłużnego (dane za 2017 rok).¹¹ Departament Stabilności Finansowej NBP wskazuje, iż przyczynami takiego stanu rzeczy są m.in. krótka historia kredytowa w przypadku firm rozpoczynających działalność, niedostateczne aktywa mogące stanowić zabezpieczenie kredytu, duże ryzyko upadłości w pierwszych latach działalności

⁵ Komisja Europejska, *Barriers to SME growth in Europe*, European Parliamentary Research Service, Briefing maj 2016.

⁶ World Bank Group, M. Ayyagari, A. Demirgüç-Kunt, V. Maksimovic, SME Finance Development Research Group, Policy Research Working Paper 8241, listopad 2017.

⁷ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 13 września 2016 r. w sprawie realizacji celu tematycznego „wzmacnianie konkurencyjności MŚP” (art. 9 ust 3 rozporządzenia w sprawie wspólnych przepisów).

⁸ Komisja Europejska, Communication from the Commission to the European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and the Committee of the regions, *An SME Strategy for a sustainable and digital Europe*, Brussels, 10.3.2020, COM(2020) 103 final.

⁹ OECD, *Financing SMEs and Entrepreneurs 2020*, An OECD Scoreboard.

¹⁰ IMF, *World Economic Outlook*, kwiecień 2020.

¹¹ OECD, *Financing SMEs and Entrepreneurs 2020*, An OECD Scoreboard.

(w wielu państwach okres średniego cyklu życia nie przekracza 5 lat), mniejsza transparentność informacyjna, efekt behawioralny: duży koszt przygotowania i weryfikacji wniosku oraz świadomość wysokiego ryzyka otrzymania odmowy. W wielu przypadkach czynniki te skutkują nie tyle odrzuceniem, ale rezygnacją ze składania wniosku. Wskazuje się także, że: *„Przyczyny takiej sytuacji mogą być różne i nie zawsze obiektywnie uzasadnione. Często są to jednak negatywne wcześniejsze doświadczenia z wieloma podmiotami reprezentującymi określoną grupę firm, faktyczne trudności gospodarcze danej branży, kryzys na poziomie krajowym etc. Okoliczności takie mogą powodować, że instytucje finansujące a priori odrzucają możliwość finansowania (a nawet badania zdolności kredytowej) takich firm, i to niezależnie od ich faktycznej kondycji gospodarczej. Praktyka taka niejednokrotnie może powodować faktyczne pogorszenie sytuacji nawet wśród firm wcześniej zdrowych.”*¹² Co więcej, okazuje się, że nie zawsze dochodzi do zgodności zapotrzebowania i oferty rynkowej. Sektor MŚP jest szczególnie zainteresowany pozyskaniem finansowania o relatywnie niewielkiej wysokości i na okresy krótsze (tj. kredyt od kilkuset tysięcy do 3 mln dolarów, na okres nie dłuższy niż 2 lata). Banki komercyjne dążą natomiast do udzielania kredytów na okresy dłuższe i o większej wartości.¹³

Utrudniony dostęp do finansowania zewnętrznego wpływa na źródła finansowania majątku trwałego w przedsiębiorstwach z sektora MŚP. W 2016 roku prawie 70% nakładów inwestycyjnych sfinansowano środkami własnymi.¹⁴ Nowe zasady opodatkowania mają stanowić akcelerator wzrostu dla tych podmiotów, dla których utrudnienia w pozyskiwaniu kapitału na inwestycje i zaburzone warunki konkurencji odgrywają fundamentalną rolę w istnieniu lub rozwijaniu przedsiębiorstwa, a w skali makroekonomicznej – poprzez pobudzenie inwestycji – nowy reżim powinien stymulować wzrost gospodarczy.

Doświadczenia zagraniczne

Model opodatkowania dochodów osób prawnych zbliżony do proponowanego w niniejszym projekcie ustawy nowelizującej i zakładający opodatkowanie dystrybuowanych zysków obowiązuje z powodzeniem w obcych porządkach prawnych, w szczególności w Estonii, Łotwie czy w Gruzji. Jego wprowadzenie zapowiedziała także Ukraina. Podobny reżim, lecz skierowany do najmniejszych przedsiębiorców, funkcjonuje w Chile i na Węgrzech. Australia,

¹² Departament Stabilności Finansowej NBP, Dostępność finansowania przedsiębiorstw niefinansowych Polsce, Warszawa, 2016 r.

¹³ Tamże.

¹⁴ Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (2019), *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa.

Nowa Zelandia i Stany Zjednoczone prowadzą pogłębione dyskusje na temat reformy zakładającej odejście od klasycznego systemu opodatkowania na rzecz nałożenia podatku na przepływy pieniężne.

Z kolei w Niemczech i na Węgrzech funkcjonują rozwiązania podobne do proponowanego w niniejszym projekcie ustawy nowelizującej wariantu drugiego, czyli rachunku (funduszu) inwestycyjnego.

W tabeli poniżej przedstawiono podstawowe założenia systemów o charakterze zbliżonym do proponowanego rozwiązania i znajdujących zastosowanie w wybranych ustawodawstwach zagranicznych.

Państwo	Opis zasad opodatkowania
Chile	<p>Obecnie w Chile obowiązują trzy specjalne rozwiązania podatkowe dedykowane małym przedsiębiorcom, które mają na celu poprawę ich płynności i promowanie inwestycji. Korzysta z nich łącznie ok. 13% podatników. Pierwszy z nich zakłada opodatkowanie podzielonych zysków i dedykowany jest podmiotom, których roczny dochód nie przekracza 5000 UTM (ok. 1,25 mln), a kapitał własny 1000 UTM (ok. 0,25 mln zł). Druga polega na opodatkowaniu przepływów pieniężnych i skierowany jest do tych podatników, których roczny dochód nie przekracza 5000 UTM (ok. 1,25 mln), a kapitał własny 6000 UTM (ok. 1,5 mln zł) i którzy są podatnikami VAT. Ostatnim rozwiązaniem jest zwolnienie z podatku CIT do kwoty 1440 UTM (ok. 0,36 mln zł), dla tych podatników, którzy prowadzą pełną księgowość oraz osiągają roczny dochód nie przekraczający 28,000 UTM (ok. 7 mln zł) i których kapitał jest mniejszy niż 14,000 UTM (ok. 3, 5 mln zł).</p> <p>Historycznie w Chile obowiązywało także (wprowadzone w 1984 r.) rozwiązanie promujące zatrzymywanie zysków w przedsiębiorstwach poprzez obniżenie ich opodatkowania z 50% do 10%, co przyczyniło się do wzrostu stopy inwestycji o 14 punktów procentowych, z poziomu ok. 11% PKB (1984 r.) do ponad 25% (1996 r.), a wzrost ten był największy w branżach najbardziej uzależnionych od finansowania zewnętrznego.</p>

	<p>W pierwszym roku reformy udział inwestycji w PKB wzrósł o 4,5%. Wprowadzenie obniżonej stawki było następstwem kryzysu bankowego (w latach 1982–1986) i wynikało z potrzeby wspierania przedsiębiorstw w obliczu utrudnionego dostępu do finansowania zewnętrznego i wprowadzenia zachęty do dokonywania większych nakładów inwestycyjnych.</p>
Estonia	<p>Estoński model opodatkowania osób prawnych zakłada odroczenie opodatkowania do momentu wypłaty zysku w formie dywidendy lub wypłat ekonomicznie równoważnych takiej wypłacie. Podstawę opodatkowania powiększają korekty cen transferowych, wydatki i płatności, które nie spełniają celu biznesowego, świadczenia dodatkowe, prezenty, darowizny i koszty reprezentacji. Reforma CIT miała służyć wsparciu inwestycji, tworzeniu nowych miejsc pracy oraz tworzyć zachęty do prowadzenia działalności gospodarczej.¹⁵ Została wprowadzona od 01.01.2000 r. Stawka podatku wynosi 20%, z możliwością jej obniżenia do 14% w przypadku regularnych wypłat dywidend. W związku z wyżej opisaną konstrukcją podatku dochodowego ewidencja podatkowa została ograniczona do minimum – w szczególności nie ma potrzeby prowadzenia dokumentacji dokonanych odpisów amortyzacyjnych, podziału kosztów na stanowiące i niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Oszczędność podatkowa związana z zaniechaniem nałożenia podatku na dochody w momencie ich osiągnięcia miała zachęcać przedsiębiorstwa do przeznaczania pozostawionego w spółce zysku na realizację nowych inwestycji i wspierać szybszy rozwój tych przedsiębiorstw. Poprzez zwiększenie inwestycji, reforma miała stanowić motor napędowy całej gospodarki.</p>
Gruzja	<p>Reformę wprowadzono w 2017 roku, wzorując się na rozwiązaniu estońskim. Podstawowym założeniem gruzińskiego systemu opodatkowania osób prawnych jest zwolnienie niepodzielonych zysków (reinvestowanych lub zatrzymanych w spółce) z podatku dochodowego w momencie ich powstania i opodatkowanie wyłącznie wypłat tego zysku, w tym także o tzw.</p>

¹⁵ Masso, J.; Meriküll, J.; Vahter, P. (2010) *Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeeringutele ja majandusarengule: Äriregistri andmete analüüs. Tartu Ülikool, mimeo*, str. 60-102. www.fin.ee/doc.php?106865

	<p>"domniemanym" charakterze (tj. odroczenie opodatkowania takich wypłat).¹⁶</p> <p>Podatek nakłada się nie tylko na klasyczne dywidendy, ale także na wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (tj. wydatki określone jako nieodliczane od dochodu, w tym w szczególności wydatki nieudokumentowane, wydatki których celem nie jest uzyskanie zysku, dochodu lub rekompensaty, nadmierne płatności odsetkowe. pożyczki udzielone osobie fizycznej lub nierezydentowi). Zastosowanie znajduje standardowa stawka CIT w wysokości 15%. Ustalenie zobowiązania podatkowego nie wymaga szczegółowej analizy poszczególnych dochodów – dzięki koncentracji na kontroli przepływów pieniężnych administrowanie systemem jest znacznie łatwiejsze.</p> <p>Wprowadzając nowy system opodatkowania, oszacowano, iż reforma będzie miała pozytywny wpływ na gospodarkę, poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> - wzrost potencjalnego PKB o 1,44% oraz łącznej konsumpcji prywatnej o 0,85% w przeciągu 1,5 roku od wprowadzenia reformy, - wzrost zasobów kapitałowych przedsiębiorstw o 3,23% w tym samym okresie, - spadek deficytu na rachunku bieżącym wyrażonego w kategoriach PKB o ok. 1 punkt procentowy.¹⁷ <p>Przewiduje się, że ww. polityka podatkowa będzie miała decydujący wpływ na sytuację sektora małych i średnich przedsiębiorstw, a relatywnie niewielki w przypadku dużych przedsiębiorstw o już ugruntowanej sytuacji rynkowej.¹⁸</p>
<p>Łotwa</p>	<p>Od 2018 r. obowiązuje reżim opodatkowania wzorowany na systemie estońskim. Przedmiotem opodatkowania jest zysk podzielony (obejmujący dywidendy, w tym dywidendy nadzwyczajne i warunkowe oraz koszty porównywalne z dywidendami) oraz warunkowo podzielony zysk</p>

¹⁶ G. Narmania, *Georgia - Corporate Taxation sec. 1.*, Country Tax Guides IBFD.

¹⁷ *Georgia – Reforms to Development*, Ministry of Finance of Georgia, str. 18.

¹⁸ Tamże.

	<p>obejmujący wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (wskazano zamknięty, 14-elementowy katalog, a w nim m.in. darowizny, koszty reprezentacji, wydatki na nabycie i utrzymanie środków trwałych innych niż niezbędne w utrzymaniu działalności gospodarczej, np. wydatków na nabycie aut osobowych o charakterze kosztów reprezentacji) – zgodnie z definicją muszą być one rozpatrywane z perspektywy ekonomicznej istoty transakcji i bezpośredniego związku z działalnością podatnika). Stawka podatku wynosi 20% (system, jak w Estonii, zakłada odroczenie opodatkowania do momentu dystrybucji).¹⁹</p>
Niemcy	<p>W Niemczech funkcjonuje rozwiązanie podobne do proponowanego w niniejszej ustawie nowelizującej wariantu drugiego, zakładającego utworzenie rezerwy inwestycyjnej. Ulga zastosowana w systemie niemieckim ma na celu poprawienie płynności oraz wzmocnienie potencjału inwestycyjnego sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Z preferencji mogą skorzystać te podmioty, których dochód roczny nie przekracza określonego progu (od 100.000 do 235.000 EUR, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności, tj. najniższy próg znajduje zastosowanie do działalności rolniczej i leśnej, a najwyższy do wolnych zawodów). Ulga polega na możliwości dokonania odliczenia inwestycyjnego, w zakresie planowanych przez przedsiębiorstwo inwestycji w aktywa trwałe wykorzystywane w więcej niż 90% na cele działalności gospodarczej i dokonywane jest w roku podatkowym poprzedzającym dokonanie inwestycji, o ile jej realizacja nastąpi w ciągu kolejnych 3 lat. Odliczenie nie może przekroczyć 40% planowanych kosztów zakupu oraz kwoty limitu 200.000 EUR.</p>
Węgry	<p>Na Węgrzech od stycznia 2013 roku obowiązuje model opodatkowania nazywany KIVA (<i>Small Business Tax</i>). Jest to system opodatkowania skierowany wyłącznie do małych przedsiębiorstw, który zastąpił poprzedni reżim opodatkowania dochodów osób prawnych oraz składek na ubezpieczenia społeczne i szkolenie zawodowe pracowników. Ma on charakter opcjonalny, funkcjonuje równolegle z „klasycznym” systemem</p>

¹⁹ Latvia - Corporate Income Tax Act 2017/156.2.

CIT. Do motywów wprowadzenia nowego reżimu opodatkowania należy zaliczyć potrzebę wsparcia inwestycji, ułatwienia w zakresie *tax compliance*, zmniejszenie kosztów administracyjnych związanych z poborem podatku, promowanie rozwoju najmniejszych przedsiębiorstw.²⁰

Podmiotami uprawnionymi do skorzystania z reżimu opartego na przepływach pieniężnych są przedsiębiorstwa, których przychody i suma bilansowa są mniejsze niż 500 milionów HUF (około 1650 000 EUR) i które zatrudniają nie więcej niż 25 pracowników. Podstawą opodatkowania jest suma dochodu z przepływów pieniężnych (różnica w pozycji gotówkowej na koniec bieżącego roku w porównaniu do pozycji gotówkowej na koniec roku poprzedniego) oraz rocznych kosztów związanych z zatrudnieniem, w zakresie w jakim podlegają one składkom na ubezpieczenia społeczne (płace, premie pracownicze). Podstawa opodatkowania nie może być mniejsza niż wartość kosztów pracy pomniejszonych o kwotę inwestycji w rzeczowe aktywa trwale poczynionych w roku podatkowym (minimalna podstawa opodatkowania). Prawo dopuszcza pewne inne szczególne korekty, które zwiększają lub zmniejszają podstawę opodatkowania w celu lepszego odzwierciedlenia rzeczywistego wyniku z działalności, w szczególności zaś istnieje możliwość przeniesienia strat poniesionych w latach poprzednich i obniżenie o ich wartość podstawy opodatkowania. Stawka podatku wynosi od 1 stycznia 2020 r. 12% podstawy opodatkowania (uprzednio zaś wyniosła 16%).²¹

Systemem KIVA objętych jest ponad 40 tysięcy podmiotów (dla porównania w 2018 r. było to ok. 15 000 przedsiębiorców) i jest to jedna z najbardziej dynamicznie rozwijających się form opodatkowania na Węgrzech.

Alternatywnie system węgierski daje podatnikom możliwość utworzenia specjalnej rezerwy inwestycyjnej do wykorzystania na cele inwestycyjne w ciągu 4 lat. W ramach ww. rezerwy podatnik może dokonać odliczenia w wysokości 50% dochodu, jednak nie większego niż kwota rezerwy

²⁰ Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow taxation and prospects*, 2015, str. 100.

²¹ Art. 15-24, Act CXLVII of 2012 on the Fixed-Rate Tax of Low Tax-Bracket Enterprises and on Small Business Tax.

	wykazana za rok poprzedni i nie przekraczającego kwoty limitu, tj. 10 miliardów HUF (ok. 130 mln zł).
--	---

Tak zwany „estoński” model opodatkowania został również wprowadzony w Macedonii, w latach 2009-2013, jako tymczasowy środek antykryzysowy mający na celu promowanie inwestycji oraz wsparcie płynności przedsiębiorstw, a także, w dłuższej perspektywie - wzrostu gospodarczego. System oparty był na odroczeniu opodatkowania zysków spółki do momentu ich dystrybucji na rzecz udziałowców będących osobami fizycznymi lub spółek będących nierezydentami. Podstawa opodatkowania uwzględniała również wydatki traktowane jako forma ukrytej dystrybucji (tj. wydatki niepodlegające odliczeniu w rozliczeniu CIT wykazywane w deklaracji rocznej, tj. w szczególności koszty odsetek podlegające ograniczeniom cienkiej kapitalizacji, korekty cen transferowych, odpisane należności, wydatki na rozrywkę i reprezentację i inne wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą). Dochód ustalano zgodnie z przepisami o rachunkowości i w oparciu o standardy rachunkowości (MSSF). Stawka podatku wynosiła 10%. Równoległe z wprowadzeniem systemu podatku od dystrybucji zysków wprowadzono 10-letnie zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dla małych przedsiębiorstw działających w tak zwanych technologicznych strefach rozwoju przemysłowego (ang. *Technological Industrial Development Zones*). Ostatnie doświadczenia pokazały jednak, że jednoczesne utrzymanie obu atrakcyjnych środków podatkowych utrudniło pozyskanie zakładanych wpływów fiskalnych. Mając na uwadze fakt, że w 2014 r. gospodarka wychodziła już z recesji, wchodząc powoli w okres ożywienia, Macedonia zrezygnowała z nowego reżimu podatkowego w 2014 r. i utrzymała preferencyjne opodatkowanie w specjalnych strefach technologicznych. Innym, ważnym czynnikiem, była potrzeba wprowadzenia systemu zgodnego z tym, stosowanym w większości państw członkowskich Unii Europejskiej, co miało wzmocnić politycznie szanse Macedonii na przyszłe wejście do UE.²²

Dane makroekonomiczne

Jak wskazują doświadczenia estońskie, odejście od tradycyjnego podejścia polegającego na opodatkowaniu dochodów w momencie ich powstania na rzecz nałożenia podatku w chwili wypłaty zysków (lub wypłat równoważnych) ma silnie proinwestycyjny charakter i przyczynia się do wzrostu kapitałów własnych przedsiębiorstw, poprawy ich płynności, zdolności

²² Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow taxation and prospects*, 2015, str. 64-70.

kredytowej i produktywności, a tym samym stanowi akcelerator wzrostu gospodarczego i konkurencyjności całej gospodarki. Efekt ten jest szczególnie pożądanym w przypadku mniejszych przedsiębiorców, którzy w ramach codziennej działalności zmagają się z trudnościami w pozyskaniu finansowania na nowe przedsięwzięcia inwestycyjne. Wiele podmiotów mogłoby korzystać w większym stopniu z środków obcych i, w celu poprawy rentowności, wykorzystywać efekt dźwigni finansowej. Według danych PARP²³ w grupie małych i średnich przedsiębiorstw aż 67% nakładów inwestycyjnych w 2016 roku zostało sfinansowanych środkami własnymi (dane za rok 2016). Zauważa się także, że w 2017 r. „[...] udział inwestycji w nowe i używane środki trwałe w relacji do przychodów ogółem był najniższy od 2012 r. i wyniósł 4,3%, w porównaniu z 4,5% w 2016 r. i 4,9% dwa lata wcześniej. Niższe poziomy zanotowano w okresie po kryzysie 2010 i 2012 (po 4,1%), a rekordowy w 2008 r. (5,1%)”. Jednocześnie, jak wskazuje Narodowy Bank Polski²⁴, przewiduje się utrzymanie zaostrzenia polityki kredytowej dla sektora MŚP. Według badań OECD z 2017 r. co trzecia mała i średnia firma w Polsce nie pozyskała potrzebnego jej finansowania dłużnego²⁵.

W tym kontekście rozwiązanie podatkowe, które zwiększa bazę kapitałową małych podmiotów (doświadczających dotychczas trudności w pozyskaniu finansowania zewnętrznego), może doprowadzić do wzrostu środków, które podmioty te przeznaczą na realizację projektów inwestycyjnych i poprzez poprawę konkurencyjności, zwiększy ich szansę na pozostanie w gałęzi. Zgodnie z raportem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości pierwszy rok działalności przeżywają w Polsce nieco ponad dwie na trzy firmy (spośród firm założonych w 2017 roku do 2018 przetrwało 66,3% i jest to wynik gorszy niż w roku 2016).²⁶

Optymistycznie nastroją również dane makroekonomiczne osiągnięte w Estonii po wprowadzeniu nowego reżimu podatkowego. Wzrost inwestycji w latach 2000-2004 był o 39 punktów procentowych szybszy niż w państwach sąsiadujących, udział finansowania dłużnego spadł o 10 punktów procentowych, znacznie zwiększyła się akumulacja aktywów o wysokiej płynności, w wyniku czego udział zobowiązań dłużnych był w Estonii trzykrotnie mniejszy niż na Łotwie i Litwie (6% w porównaniu z ok. 20%). Lokalni właściciele

²³ Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (2019), *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa.

²⁴ „Sytuacja na rynku kredytowym wyniki ankiety do przewodniczących komitetów kredytowych I kwartał 2019 r.”, Narodowy Bank Polski, Departament Stabilności Finansowej, Warszawa, styczeń 2019 r.

²⁵ OECD, *Financing SMEs and Entrepreneurs 2020, An OECD Scoreboard*, str.173.

²⁶ Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa 2019.

przedsiębiorstw potwierdzają, iż system ten w sposób istotny promuje zatrzymywanie dochodów w przedsiębiorstwie.²⁷

Od czasu wprowadzenia w Estonii podatku od zysków kapitałowych opartego o podział zysków znacznie wzrósł stosunek gotówki do aktywów. Prawie 1/3 wszystkich spółek w Estonii posiadała w 2011 r. wskaźnik stosunku gotówki do aktywów powyżej 50%.²⁸ Wyniki pokazują, że po reformie podatku dochodowego od osób prawnych udział zobowiązań w aktywach ogółem zmniejszył się w Estonii o około 7 punktów procentowych, a efekt ten był o około 1 punkt procentowy silniejszy w przypadku małych przedsiębiorstw zatrudniających do 50 pracowników niż w przypadku większych przedsiębiorstw.²⁹ Udział środków pieniężnych i ich ekwiwalentów w aktywach, wzrósł o 2% p.p. Udział niepodzielonych zysków i rezerw w kapitale ogółem wzrósł o 8,1% p.p.³⁰

Pomimo, iż wpływy z opodatkowania spadały przez kilka lat po wprowadzeniu nowego systemu, tak następnie (po trzech latach) powróciły do poprzedniego poziomu, a nawet zaczęły go przekraczać.

II. Szczegółowe zmiany w Ustawie o CIT

Wprowadzenie nowych, fakultatywnych zasad opodatkowania (opcji)

W projekcie przewidziane zostały dwa alternatywne warianty opodatkowania na nowych zasadach (bez możliwości ich łączenia), tj.:

- Wariant pierwszy: system wzorowany na systemie estońskim (i pokrewnych: łotewskim, węgierskim, gruzińskim) wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na zmianie momentu powstania obowiązku podatkowego. Model ten zakłada odejście od dotychczasowych zasad podatkowych i tym samym, ze względu na swoją specyfikę i odrębność został uregulowany w nowym rozdziale 6b Ustawy o CIT: Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych a także, zgodnie

²⁷ Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow taxation and prospects*, 2015, str. 61.

²⁸ P. Sander, A. Teder, K. Viikmaa, M. Kantšukov, *The Distributed Profit Based Corporate Taxation, and the Valuation of Cash Holdings*, *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 5, No. 3, czerwiec 2014, str. 215.

²⁹ J. Masso, J. Meriküll, P. Vahter, *Gross Profit Taxation Versus Distributed Profit Taxation and Firm Performance: Effects of Estonia's Corporate Income Tax Reform*, 2011, str. 17.

³⁰ J. Masso, J. Meriküll, P. Vahter, *Shift from gross profit taxation to distributed profit taxation: Are there effects on firms?*, *Journal of Comparative Economics*, 2013, str. 1103.

z systematyką ustawy, w art. 12 ust. 1 pkt 4e, 5a i 12 oraz ust. 3aa pkt 3, ust. 4 pkt 28, art. 15 ust. 1ab pkt 3, ust. 1ze, art. 16g ust. 22 i art. 16h ust. 3e oraz art. 18aa.

- Wariant drugi: specjalny fundusz inwestycyjny, który w sensie ekonomicznym umożliwi szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych – uregulowany w art. 12 ust. 1 pkt 6b - 6d i ust. 1aai 1ab, art. 15 ust. 1hb – 1he, art. 16 ust. 1 pkt 48a-48b.

Omówienie poszczególnych przepisów

Art. 1 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa o CIT)

Pkt 1 dotyczy art. 2 ustawy o CIT

Przepis umożliwia podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą i jednocześnie działalność rolniczą lub działalność w zakresie gospodarki leśnej wybór opodatkowania ryczałtem uregulowanym w rozdziale 6b. Przepis ten stanowi wprawdzie rozszerzenie przedmiotu opodatkowania ustawy CIT, niemniej jednak zmiana ta ma na celu zapobiec dyskryminacji podatkowej podmiotów, które prowadzą taką mieszaną działalność. Z uwagi na sposób ustalania dochodu do opodatkowania ryczałtem jedyną możliwością uwzględnienia tych podmiotów w prawie do takiego opodatkowania jest objęcie ustawą CIT również dochodów osiągniętych z działalności rolniczej i z gospodarki leśnej. Regulacja ta nie będzie skutkować podwójnym opodatkowaniem dochodów, gdyż zarówno podatek rolny jak i podatek leśny należą do kategorii podatków majątkowych a nie dochodowych.

Pkt 2 dotyczy dodanego ust. 7 w art. 7 ustawy o CIT

Przepis przewiduje, iż podatnik, który w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (zgodnie z przepisami rozdziału 6b), osiągnął stratę podatkową i nabył prawo do jej odliczenia traci co do zasady to prawo do jej odliczenia od dochodu na zasadach określonych w art. 7 ust. 5, zarówno w okresie opodatkowania ryczałtem jak i w okresie następującym po tym opodatkowaniu. Projekt przewiduje jednak, że podatnik uprawniony jest do obniżenia dochodu ze źródła przychodów, w której powstała strata, o taką stratę, tj. od dochodu uzyskanego w kolejno następujących po sobie dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem. Warunkiem tego odliczenia jest, aby podatnik stosował opodatkowanie ryczałtem nie krócej niż przez pełny okres 4 lat. Jeżeli podatnik naruszy

warunki stosowania ryczału przed tym okresem zobowiązany będzie również do korekty odliczenia takiej straty i zapłaty odsetek naliczonych jak dla zaległości podatkowych.

Pkt 3 dotyczy dodanego art. 7aa w ustawie o CIT

Szczególne zasady opodatkowania ryczałem oznaczają znaczącą zmianę dotychczasowych zasad rozliczeń podatnika. Odchodzi się od podejścia polegającego na opodatkowaniu dochodu rozumianego jako różnica między przychodami i kosztami uzyskania przychodu (z uwzględnieniem odliczeń od podstawy opodatkowania) na rzecz nałożenia podatku na wypłaty zysku określone szczegółowo w art. 28m. Zatem, inaczej niż dotychczas, podstawa opodatkowania jest oparta o wynik wynikający z prawa bilansowego.

Podatnik, który chce skorzystać z ryczału zobligowany będzie do dopasowania dotychczasowych rozliczeń w podatku CIT do nowych wymogów systemowych, tj. uwzględnienia w podstawie opodatkowania tych kategorii świadczeń, które w przeciwnym wypadku pozostałyby nieopodatkowane lub mogłyby zostać opodatkowane podwójnie. Podatnik, który wybrał nowy sposób opodatkowania ryczałem, w rozliczeniu roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok stosowania tego opodatkowania, powinien:

- zaliczyć do przychodów podatkowych przychody uwzględnione w wyniku finansowym podatnika, zgodnie z ustawą o rachunkowości, a niezaliczone do przychodów na podstawie art. 12, oraz koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, a nieuwzględnione w wyniku finansowym podatnika, zgodnie z ustawą o rachunkowości;
- zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, przychody zaliczone do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1, a nieuwzględnione w wyniku finansowym podatnika, zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz koszty niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, a uwzględnione w wyniku finansowym podatnika, zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Dodatkowo, w celach informacyjnych (aby móc łatwo określić wysokość zysku wypracowanego w okresie przed przystąpienia do nowego systemu i związanych z tym zyskiem wypłat w okresie stosowania opodatkowania ryczałem), podatnik powinien ustalić sumę niepodzielonych w latach ubiegłych zysków, kwotę zysków podzielonych odniesioną na kapitały oraz niepokrytych strat. W tym zakresie projekt przewiduje również obowiązek wyodrębnienia tych zysków i strat w bilansie, w kapitale własnym. Wyodrębnienie to podatnik będzie miał obowiązek wykazywać w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku całkowitej wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat. Obowiązek takiego wyodrębnienia ciążyć będzie również na następcach prawnych podatnika. Przepis w tym zakresie powiązany jest z regulacją art. 28d ust. 1 pkt 2 i 3 oraz ust. 2, która przewiduje analogiczne wyodrębnienie dla zysków i strat wypracowanych w okresie

opodatkowania ryczałtem, oraz z regulacją w ustawie o PIT, która uzależnia stosowne odliczenia od podatku należnego od dywidendy od tego z jakich zysków pochodzi ta dywidenda (z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem czy w innym okresie). W przypadku gdy po zaprzestaniu opodatkowania ryczałtem spółka zaniecha przedmiotowego wyodrębnienia w kapitale własnym, pomimo posiadania zysków z okresu opodatkowania ryczałtem, wspólnik otrzymujący dywidendę pochodzącą z takich zysków nie będzie uprawniony do odliczeń przewidzianych w ustawie o PIT.

W celu uniknięcia działań optymalizacyjnych, podatnicy utworzeni w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną lub spółki niebędącej osobą prawną, których pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem stosowania opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału 6b, zobligowani zostaną do ustalenia dochodu z takiego przekształcenia. Przepis wskazuje sposób liczenia takiego dochodu.

Pkt 4 dotyczy art. 12 ustawy o CIT

▪ lit. a) - w art. 12 ust. 1 zmiana brzmienia pkt 4e i 5a oraz dodanie pkt 6b-6d i pkt 12
Zmiany przewidziane w pkt 4e i 5a mają na celu zapewnienie opodatkowania rezerw i odpisów aktualizujących u podatników, którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem. Dotychczasowe brzmienie przepisów mogłoby prowadzić do sytuacji, w której podatnik, w okresie stosowania ryczałtu, tworzy rezerwy lub odpisy aktualizujące w celu zaniżenia zysku (poprzez rozliczenie jako koszt księgowy), obniżając tym samym poziom obciążenia podatkowego (w ramach bieżących wypłat lub opodatkowania sumy zysku netto na podstawie art. 28n ust. 1 pkt 4), natomiast po wyjściu z systemu rozwiązanie tych odpisów lub rezerw nie byłoby nigdy uwzględnione w przychodach, co skutkowałoby ich nieopodatkowaniem. Regulacja z pkt 4e i 5a zapewnia symetryczne rozliczenie rezerw i odpisów pomniejszających wynik finansowy netto z zaliczeniem do przychodów wartości rozwiązanych tych rezerw i odpisów.

Z kolei dodane przepisy pkt 6b-6d są konsekwencją wprowadzenia w ustawie nowelizującej nowego sposobu rozliczeń opartego na wykorzystaniu specjalnego funduszu (rachunku) inwestycyjnego. Regulacje te określają przesłanki, w przypadku których wystąpienia, kwotom zaliczonym uprzednio do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1hb, powinien odpowiadać wykazany przez podatnika przychód, tj.:

- kwoty odpisane lub wypłacone z funduszu zostały przez podatnika przeznaczone na cele inne niż cele inwestycyjne określone w art. 28g – podatnik powinien zaliczyć równowartość tych kwot do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6b;

- kwoty odpisane lub wypłacone z funduszu zostały podatnikowi sfinansowane lub zwrócone w jakiegokolwiek formie – podatnik powinien zaliczyć równowartość tych kwot do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6b;
- podatnik przestaje spełniać warunki, o których mowa w art. 28j - podatnik powinien, w roku podatkowym naruszenia tych warunków, zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6c, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków;
- środki zostały wydatkowane na cele inwestycyjne później niż w roku podatkowym następującym po roku w którym dokonano odpisu, a podatnik nie złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informacji o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne - podatnik powinien zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6d, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków;
- podatnik złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne, lecz środki te zostały wydatkowane później niż w trzecim roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu - podatnik powinien zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6d, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków.

Przepis, w zakresie art. 12 ust. 1 pkt 12, przewiduje również, że przychody powstałe w okresie stosowania opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału 6b, w części nieuwzględnionej w wyniku finansowym podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości, z tego okresu stanowią przychody dla celów rozliczeń klasycznego CIT.

- lit. b) - w art. 12 dodany ust. 1aa i 1ab

Przepis precyzuje moment rozpoznawania przychodu w przypadku niespełnienia warunków przez podatnika co do wydatkowania środków na cele inwestycyjne, w przypadku utworzenia funduszu, jak również konsekwencje takiego nieprawidłowego wydatkowania środków.

Zgodnie z ust. 1aa podatnik będzie zatem obowiązany zaliczyć do przychodów podatkowych wartość dokonanych i zaliczonych do kosztów podatkowych odpisów na fundusz na cele inwestycyjne w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j, albo w którym upłynął termin wydatkowania środków zgromadzonych na tym funduszu, zgodnie z art. 15 ust. 1hb pkt 4.

Przepis ust. 1ab stanowi również, iż w przypadku powstania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6b-6d, podatnik obowiązany jest w dniu jego powstania wpłacić do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na fundusz na cele inwestycyjne do dnia powstania tego przychodu. Odsetki liczone będą według stawki odsetek za zwłokę jak od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu dokonania odpisu. Naliczoną kwotę odsetek podatnik wykazywać będzie w zeznaniu podatkowym. Odsetki te nie stanowią przychodu podatkowego, ale są odrębnym zobowiązaniem podatkowym w podatku CIT. Celem tej regulacji jest zapobieganie optymalizacji podatkowej polegającej na przetrzymywaniu na rachunku przeznaczonym dla funduszu na cele inwestycyjne środków pieniężnych jedynie w celu obniżenia zobowiązania podatkowego w podatku CIT i uzyskiwania korzyści z tego tytułu odpowiednio w wysokości 9% lub 19% środków zgromadzonych na rachunku, w skali roku.

- lit. c) – w art. 12 ust. 3aa

Zmiana dotyczy podatnika, który stosował ryczałt zgodnie z rozdziałem 6b i wobec tego podatnika dokonana została korekta cen transferowych (o której mowa w art. 11e), z okresu stosowania ryczałtu. Jeśli ta korekta nie będzie ujęta w wyniku finansowym podatnika sporządzonym w tym okresie i korekta nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie kwota korekty będzie przychodem w okresie stosowania zasad klasycznego CIT. Analogicznie jak w przypadku art. 12 ust. 1 lit. 4e i 5a, przepis ma na celu zapewnienie spójności systemowej, tj. opodatkowanie korekt cen transferowych w sytuacji, gdy brak ujęcia korekty w wyniku finansowym prowadziłyby do jej nieopodatkowania.

- lit. d) – w art. 12 ust. 4 dodaje się pkt 28

Nowy przepis art. 12 ust. 4 pkt 28 wyłącza z przychodów podatkowych kwoty odpowiadające wartości przychodów osiągniętych w okresie stosowania opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału 6b i uwzględnionych w zysku (stracie) netto tego okresu. Przepis ten ma na celu

zapewnienie, że podatnik, wybierając nowe zasady określone w rozdziale 6b, po wyjściu z systemu nie będzie podlegał podwójnemu opodatkowaniu w zakresie świadczeń ujętych uprzednio w wyniku finansowym i podlegających opodatkowaniu ryczałtem, na podstawie rozdziału 6b.

Pkt 5 dotyczy art. 15 ustawy o CIT

- lit. a) – zmiany dotyczące art. 15 ust. 1ab

Zmiana symetryczna do tej poczynionej w art. 12 ust. 1, lecz odnosząca się do uwzględnienia w kosztach podatkowych korekt cen transferowych (o których mowa w art. 11e), określonych w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem, na podstawie rozdziału 6b, jeśli nie zostały one uwzględnione w wyniku finansowym podatnika sporządzonym w tym okresie i nie dotyczą transakcji dokonywanych w tym okresie. Przepis ma na celu zapewnienie systemowej spójności regulacji i ich zgodności z przepisami w zakresie cen transferowych.

- lit. c) – dodanie ust. 1ze w art. 15

Regulacja dotyczy podatnika, który stosował opodatkowanie zgodnie z przepisami rozdziału 6b i w okresie tego opodatkowania rozliczał w kosztach cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika majątku w postaci odpisów amortyzacyjnych, od którego nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych na podstawie ustawy o CIT. Przepis przesądza, iż w kosztach uzyskania przychodów określanych przy zbyciu, likwidacji lub realizacji prawa majątkowego uwzględnia się cenę jego nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszoną jednak o te odpisy/koszty, które zostały już odpisane jako taki koszt w wyniku finansowym z okresu opodatkowania ryczałtem.

- lit. d) – dodanie ust. 1hb – 1he w zakresie funduszu na cele inwestycyjne

Art. 15 ust. 1hb określa przesłanki zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz, utworzony na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g. Odpisy te, aby mogły zostać rozliczone w kosztach podatkowych, powinny odpowiadać wartości zysku spółki (lub jego części), osiągniętego za rok poprzedzający dany rok podatkowy oraz równowartości środków pieniężnych faktycznie wpłaconych (nie później niż w dniu dokonania odpisu) na dedykowany rachunek raportowany w ramach STIR. Odpisy muszą dla podatnika stanowić koszt ekonomicznie/faktycznie

poniesiony (środki nie mogą pochodzić z pożyczki, kredytu, dotacji, subwencji, dopłat i innych form wsparcia finansowego), a celem wydatkowania środków muszą być cele (nakłady) inwestycyjne określone w art. 28g. Ponadto podatnik musi w roku podatkowym, w którym dokonuje odpisu na fundusz, spełniać warunki określone w art. 28j. Uprawnienie do szczególnego rozliczenia odpisów na funduszu na cele inwestycyjne nie przysługuje podmiotom wymienionym w art. 28k. Zatem oprócz podstawowych przesłanek uznania za koszt podatkowy wprowadzono także pewne kryteria dodatkowe. Preferencja jest kierowana do tej samej grupy docelowej co opodatkowanie ryczałtem, tj. podmiotów z najbardziej ograniczonym dostępem do finansowania dłużnego. Zawężenie w zakresie rodzaju rachunku oraz miejsca jego prowadzenia ma na celu zapewnienie organom kontrolnym możliwości weryfikacji rozliczeń podatnika z faktycznymi przepływami pieniężnymi na tym rachunku (w zakresie wpływów jak i celów przeznaczenia środków pieniężnych na określone cele). Na wysokość możliwych do dokonania odpisów inwestycyjnych nałożono limit w wysokości zysku osiągniętego za rok poprzedzający dany rok podatkowy, w ten sposób uzależniając ich wysokość od rentowności podatnika. Zakłada się, że podatnik może dokonać wydatkowania środków z funduszu na cele inwestycyjne w ciągu trzech lat następujących od daty dokonania odpisu, pod warunkiem złożenia, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, oświadczenia o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne.

Przepis w ust. 1hc reguluje również sytuację, w której podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem i planuje w ramach tzw. klasycznego CIT rozliczać wydatki na cele inwestycyjne poprzez fundusz. W takiej sytuacji do szczególnych rozliczeń odpisów na fundusz podatnik będzie uprawniony, ale dopiero od trzeciego roku podatkowego następującego po ostatnim roku stosowania ryczałtu, przy czym dwa lata poprzedzające rozliczenia funduszu nie mogą być krótsze niż 12 miesięcy. Jeżeli którykolwiek z tych lat będzie ustalony na okres krótszy niż 12 miesięcy, rok ten nie powinien być brany pod uwagę dla wyliczenia pierwszego roku, w którym podatnik uprawniony będzie do rozliczenia odpisów na fundusz na cele inwestycyjne. W przepisie ust. 1hd zostało dodatkowo przewidziane, iż w przypadku gdy podatnik dokona w roku podatkowym wydatków z funduszu w sposób niezgodny z założeniami istnienia funduszu, tj. wydatku na cele inne niż inwestycyjne lub wydatku z tego funduszu, który został sfinansowany lub zwrócony podatnikowi w jakiegokolwiek formie albo w roku podatkowym zostały naruszone warunki, o których mowa w art. 28j, albo wydatkowanie środków nie zostanie dokonane w terminie określonym w ust. 1hb pkt 4, oprócz obowiązku zapłaty odsetek (art. 12 ust. 1ab) podatnik utraci prawo do dokonywania odpisów zaliczanych do kosztów

uzyskania przychodów na zasadach określonych w ust. 1hb przez okres 3 lat podatkowych, nie krócej jednak niż przez okres 36 miesięcy.

Przepisy regulujące konsekwencje niewłaściwego wykorzystania środków funduszu mają na celu zapobiec działaniom optymalizacyjnym polegającym m.in. na traktowaniu funduszu jako formy lokaty środków finansowych, bez faktycznego celu ich wykorzystania na inwestycje. Ponieważ rozliczenie odpisów na fundusz na cele inwestycyjne stanowi duże odstępstwo od istniejących zasad rozliczenia w kosztach podatkowych ceny nabycia lub wytworzenia środków trwałych istnieje uprawnione oczekiwanie od podatników co do rzetelności w tworzeniu takiego funduszu, wyłącznie w sytuacji istnienia realnych planów inwestycyjnych.

W przepisie ust. 1he zostało wskazane, że kwota odpisu na fundusz stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis, o której podatnik zobowiązany jest informować właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie i na zasadach określonych w przepisach o pomocy publicznej.

Pkt 6 dotyczy art. 16 ust. 1 ustawy o CIT

Zgodnie z wprowadzonymi przepisami, do kosztów uzyskania przychodów nie mogą zostać zaliczone wydatki na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisy z tytułu zużycia środków trwałych (dokonywane według zasad określonych w art. 16a–16m), od tej części ich wartości, która została bezpośrednio sfinansowana środkami funduszu utworzonego na cele inwestycyjne (art. 16 ust. 1 pkt 48a), odpisy na fundusz utworzony na cele inwestycyjne w części wydatkowanej na opłaty, prowizje i inne koszty związane z prowadzeniem rachunku bankowego (art. 16 ust. 1 pkt 48b), ani wydatki, odpisy, rezerwy czy inne koszty poniesione w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem, zgodnie z przepisami rozdziału 6b, jeśli zostały uwzględnione w zysku (stracie) netto tego okresu (art. 16 ust. 1 pkt 48c). Regulacja ma na celu zapewnienie, że wskazane kategorie nie będą kilkukrotnie pomniejszać podstawy opodatkowania. W przypadku funduszu inwestycyjnego dochodziłoby do ujęcia odpisu w kosztach, a następnie amortyzacji zakupionego środka trwałego, podczas gdy celem regulacji jest jedynie przyspieszenie rozliczenia wydatków w kosztach, a nie jego multiplikacja. Jeśli środek trwały został jedynie częściowo sfinansowany odpisem z funduszu, o którym mowa art. 15 ust. 1hb, wyżej wskazane ograniczenie dotyczy jedynie tej części, której odpowiada

dokonany odpis z funduszu. Z kolei pkt 48c odnosi się do różnych kategorii, których ujęcie jako zmniejszenie wyniku finansowego, a następnie rozliczenie w kosztach podatkowych po wyjściu z ryczału prowadziłyby do ich kilkukrotnego odliczenia.

Pkt 7 i 8 dotyczy art. 16g i 16h ustawy o CIT

Przepis przewiduje, iż podatnik, który zakończył stosowanie ryczału, zgodnie z przepisami rozdziału 6b, może w rozliczeniach amortyzacji kontynuować metodę, stawkę oraz okres amortyzacji, przyjęte na podstawie ustawy o rachunkowości w okresie opodatkowania ryczałem albo dokonać wyboru amortyzacji na podstawie zasad przyjętych w ustawie o CIT. Zasadą jest jednak dla takiego podatnika, iż kontynuowane odpisy amortyzacyjne (na podstawie ustawy o rachunkowości lub ustawy o CIT) muszą uwzględniać wartość odpisów amortyzacyjnych uwzględnionych w wyniku finansowym podatnika z okresu opodatkowania ryczałem. Zasada ta zapewni niemożność wielokrotnego odliczenia tych samych kosztów podatkowych. Wielkość dokonanych odpisów na podstawie ustawy o rachunkowości podatnik musi ująć w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Pkt 9 dotyczy art. 18aa ustawy o CIT

Przepis przesądza, iż w okresie stosowania zasad opodatkowania uregulowanych w rozdziale 6b podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczeń od podstawy opodatkowania, wskazanych w zakresie regulowanym w art. 18-18f, czyli darowizn, ulgi B+R, ulgi na złe długi i innych ulg odliczanych od podstawy opodatkowania. Zatem w momencie przejścia na zasady opodatkowania ryczałem podatnik traci uprawnienie do rozliczenia lub kontynuowania wymienionych ulg (odliczeń i doliczeń dotyczących wydatków poniesionych przed momentem zmiany zasad opodatkowania na ryczałt) również w sytuacji, gdy zakończy opodatkowanie ryczałem i znów rozpocznie opodatkowanie na zasadach klasycznego CIT.

Pkt 10– wprowadzenie rozdziału 6b pn. „Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych”

Art. 28c – 28f – przepisy ogólne

W przepisach przewidziano: słowniczek pojęć, rozumienie roku podatkowego, zakres obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, obowiązek wyodrębnienia na kapitałach spółki

zysków i strat osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem, a także wyznaczenie 4-letniego okresu jako podstawowego okresu rozliczeń ryczałtu.

W zakresie rozumienia pojęcia „podmiotu powiązanego” (art. 28c pkt 1) projekt przewiduje, iż są to podmioty oceniane według tych samych cech i kryteriów, co zostało przyjęte dla celów stosowania przepisów o cenach transferowych (rozdział 1a ustawy o CIT). Dla celów opodatkowania ryczałtem obniżony został jednak próg poziomu udziału, praw głosu lub pozostałych praw do 5% (z 25%) i jest to jedyna różnica w rozumieniu podmiotu powiązanego między ryczałtem a cenami transferowymi.

Rokiem podatkowym podatnika jest rok obrotowy, w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości (art. 28e).

Podatnik zobowiązany jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz do sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o rachunkowości, w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (art. 28d).

Przepis art. 28d nakłada na podatnika także obowiązek ustalania i wykazywania w sprawozdaniu finansowym (w kapitale własnym) zysków oraz niepokrytych strat wypracowanych w latach stosowania opodatkowania ryczałtem. W tym zakresie projekt przewiduje obowiązek wyodrębnienia tych zysków i strat w bilansie, w kapitale własnym. Wyodrębnienie to podatnik będzie miał obowiązek wykazywać w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku całkowitej wypłaty tych zysków lub całkowitego pokrycia tych strat. Obowiązek takiego wyodrębnienia ciążyć będzie również na następcach prawnych podatnika, np. w przypadku łączeń czy podziałów podmiotów. Regulacja ta koreluje z przepisem przewidzianym w ustawie o PIT w zakresie możliwości stosowania odpowiednich odliczeń w odniesieniu do dywidend otrzymanych z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem. Jeśli zatem spółka nie będzie po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem wyodrębniać w sprawozdaniu finansowym zysków i strat wypracowanych w tym okresie nie będzie możliwości dokonywania odliczeń przewidzianych w ustawie o PIT dla dywidend pochodzących z zysków z tego okresu.

Nowy reżim opodatkowania, jak przewiduje art. 28f ustawy o CIT projektu, wybierany jest na okresy czteroletnie (po zakończeniu okresu czteroletniego, jeśli podatnik spełnia warunki ustawowe, może kontynuować rozliczenia zgodnie z reżimem rozdziału 6b w kolejnych okresach czteroletnich). W przypadku rezygnacji z tej formy opodatkowania wymagana będzie informacja o rezygnacji, składana w deklaracji podatkowej za ostatni rok opodatkowania ryczałtem.

Wyznaczenie 4-letniego okresu rozliczeń ryczałtem nie ma charakteru bezwzględnego, gdyż w przypadku naruszenia warunków jego stosowania podatnik utraci prawo do ryczałtu również w tym 4-letnim okresie (art. 28l). Ponieważ jednak intencją projektodawcy jest zapewnienie podatnikom możliwości pozostania w systemie do końca okresu czteroletniego, w sytuacji, gdy podatnik osiągnie wartość przychodów (średnich przychodów), która powodowałaby naruszenie warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 projekt, przewiduje domiar zobowiązania podatkowego (art. 28q) - propozycja w tym zakresie skierowana jest do podatników, którzy pomimo przekroczenia warunku przychodowego, zdecydują o kontynuacji rozliczeń ryczałtem do zakończenia 4-letniego okresu opodatkowania tą formą.

Art. 28g – obowiązek ponoszenia nakładów inwestycyjnych

W projekcie przewidziano warunek co do systematycznego zwiększania majątku w działalności podatnika. Rozwój ten mierzony wzrostem poniesionych bezpośrednio nakładów na cele inwestycyjne, tj. faktycznie poniesionych w roku podatkowym wydatków na wytworzenie lub nabycie fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji lub opłat ustalonych w umowie leasingu (z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego), w części stanowiącej spłatę ich wartości początkowej. Za cel inwestycyjny nie są uznawane wydatki poniesione na wytworzenie, nabycie lub spłatę wartości (w ramach umowy leasingu) samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców (akcjonariuszy) lub członków ich rodzin. Wzrost nakładów inwestycyjnych mierzony jest w okresach dwuletnich, w ramach dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych. To rozwiązanie jest korzystne dla podatnika, ponieważ warunek wzrostu nakładów inwestycyjnych nie będzie musiał zostać spełniony w każdym okresie rocznym, lecz w okresie dłuższym (dwuletnim). Wzrost nakładów może zostać mierzony również w okresie 4-letnim, jeżeli podatnik realizuje dużą inwestycję, skoncentrowaną np. w jednym roku 4-letniego okresu – w tym przypadku jako w sytuacji szczególnej, wymagana jest informacja dla naczelnika urzędu skarbowego w przedmiotowym zakresie. Możliwość rozliczania nakładów inwestycyjnych w 4-letnim okresie przysługiwać będzie podatnikowi, który realizuje znaczącą dla prowadzonej działalności inwestycję. Projekt nie przewiduje definicji „znaczącej inwestycji”, gdyż wielorakość stanów faktycznych utrudnia jej sformułowanie, jak również definicja taka mogłaby ograniczać możliwości inwestycyjne podatnika. Z tego względu projekt wskazuje jedynie przykładowy katalog kryteriów, według których dokonywana będzie ocena czy inwestycja jest znacząca. Zakładanym jednak celem jest, aby pojęcie to było rozpatrywane

z perspektywy prowadzonej przez podatnika działalności. W zależności od jej przedmiotu i skali pojęcie „znaczenia” będzie relatywne i może być definiowane odmiennie. W spełnieniu przesłanki „inwestycji znaczącej dla prowadzonej działalności” uwzględniać się powinno m.in. znaczenie ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne dla prowadzonej działalności, ich wpływ na zmianę przedmiotu działalności lub poszerzenia zakresu prowadzonej działalności, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

Jako wartość referencyjną dla określenia wzrostu nakładów na cele inwestycyjne przyjmuje się wartość początkową środków trwałych ustaloną na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok, w którym podatnik wybrał opodatkowanie ryczałtem albo poprzedzającego pierwszy rok okresu dwuletniego albo rok poprzedzający 4-letni okres. Oznacza to, że jeśli podatnik przez cały okres stosowania opodatkowania spełnia ustawowe warunki i wybrał ryczałt w roku 2022 i będzie stosował to opodatkowanie w latach 2022, 2023, 2024, 2025, wówczas:

- aby ustalić wzrost nakładów za pierwszy dwuletni okres 2022-2023 należy jako wartość referencyjną przyjąć wartość początkową środków trwałych ustaloną na 31.12.2021 r.,
- aby ustalić wzrost nakładów za okres 2023-2024 należy jako wartość referencyjną przyjąć wartość początkową środków trwałych ustaloną na 31.12.2022 r.,
- aby ustalić wzrost nakładów za okres 2024-2025 należy jako wartość referencyjną przyjąć wartość początkową środków trwałych ustaloną na 31.12.2023 r.

Rozliczenie nakładów inwestycyjnych w okresie 4-letnim nie oznacza, iż w przypadku kontynuacji opodatkowania ryczałtem podatnik nie będzie mógł rozliczać nakładów inwestycyjnych w dwuletnich okresach. O sposobie rozliczenia decyduje podatnik i rodzaj realizowanych inwestycji. Warunek nakładów będzie również spełniony, jeżeli podatnik ponosi wydatki na wynagrodzenia zatrudnionych osób fizycznych, w wysokości określonej w przepisie. W przypadku wydatków na wynagrodzenia rozpatrywanie tego warunku będzie odbywać się w okresach dwuletnich. W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność lub małego podatnika, warunek dotyczący nakładów lub wynagrodzenia będzie spełniony jeżeli nakłady wyniosą co najmniej połowę podstawowej ich wysokości w pierwszych dwóch latach opodatkowania ryczałtem.

Art. 28h – stosowanie innych przepisów ustawy CIT

Podatnik wybierając ryczałt stosuje wyłącznie regulacje rozdziału 6b, z pominięciem pozostałych przepisów ustawy o CIT. Ponieważ jest to alternatywny sposób opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w stosunku do klasycznego CIT przepis art. 28h

wskazuje, iż dla ustalenia podstawy opodatkowania oraz podatku od ryczału nie stosuje się innych przepisów ustawy o CIT, regulujących analogiczne kwestie.

Do podatnika opodatkowanego ryczałem zastosowanie będą mieć jednak przepisy rozdziału 3a (Struktury hybrydowe), z których dochody kwalifikowane są jako dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych oraz inne przepisy z którymi związany jest obowiązek ustalenia odrębnej podstawy opodatkowania, tj. dochód z zagranicznej jednostki kontrolowanej czy dochód z niezrealizowanych zysków.

Art. 28i – upoważnienie do wydania przez Ministra Finansów druków formularzy wymaganych w rozliczeniach ryczału

W przepisie zredagowane zostało upoważnienie dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia w sprawie druków niezbędnych dla rozliczeń ryczałem, przewidzianych w ustawie, w rozdziale 6b.

Art. 28j – podmioty uprawnione do ryczału

Regulacje kierowane są do podmiotów o możliwie prostej strukturze udziałowej, tj. spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych, których udziałowcami lub akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne i które nie posiadają udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel/fundator lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym). Natomiast udziałowiec (akcjonariusz) takiej spółki nie może posiadać praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lecz może posiadać udziały, akcje czy ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną.

Ograniczenie zakresu podmiotowego regulacji jedynie do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych jest podyktowane przede wszystkim jednakowym sposobem opodatkowania tych podmiotów w klasycznym systemie CIT (tj. dochodzi do podwójnego ekonomicznego opodatkowania dochodu, po raz pierwszy na poziomie spółki oraz po raz drugi na poziomie wspólników, w przeciwieństwie do spółki komandytowo-akcyjnej, której powołanie skutkuje zróżnicowaniem skutków podatkowych u komplementariusza i akcjonariusza). Założenie to jest warunkiem wypracowania spójnych założeń systemowych

co do sposobu opodatkowania i wielkości ciężaru podatkowego w systemie ryczału. Ponadto istotne jest objęcie tych podmiotów obowiązkiem prowadzenia tzw. pełnej księgowości, która jest niezbędna w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych dokonywanych zgodnie z rozdziałem 6b. Ograniczenia w zakresie struktury własnościowej i bezpośrednich powiązań kapitałowych są podyktowane z kolei potrzebą zminimalizowania komplikacji, które wynikałyby z rozliczeń między podmiotami objętymi różnymi, także co do przedmiotu opodatkowania, reżimami, a także celem normy prawnej, która ma wspierać te podmioty, dla których uzyskanie finansowania stanowi barierę w prowadzonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwa należące do grup kapitałowych nie spełniają tego kryterium, jako że mogą korzystać z pożyczek i gwarancji wewnątrzgrupowych, jak również, wykorzystując korzyści skali, uzyskać lepsze warunki finansowania zewnętrznego.

Ryczałt kierowany jest do podmiotów mikro, małych i częściowo średnich, a także tych rozpoczynających działalność. Wybrany próg 100 mln zł stanowi w przybliżeniu 65% wartości średnich przychodów z całokształtu działalności przedsiębiorstw niefinansowych w Polsce w roku 2019. Został on ustalony na relatywnie wysokim poziomie ze względu na wprowadzone ograniczenia w zakresie struktury udziałowej. Zakłada się, że próg ten będzie motywować mniejsze podmioty do wzrostu (rozwoju) w systemie ryczału, natomiast w sytuacji ustalenia zbyt niskiego progu istniałaby zachęta do zaniżania dochodowości.

Próg przychodowy obliczany jest z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług i odnoszony jest do kwoty całkowitych przychodów podatnika, osiągniętych w poprzednim roku podatkowym. W roku rozpoczęcia opodatkowania ryczałtem będzie to przychód wynikający z deklaracji podatkowej z uwzględnieniem VAT, z kolei w latach kontynuacji opodatkowania ryczałtem będzie to przychód podatkowy wynikający z sprawozdania finansowego, ale również w kwocie uwzględniającej VAT.

Z uwagi na zmienność koniunktury, podatnik nie ma pełnego wpływu na kształtowanie się wartości przychodów. Co więcej, zakłada się zróżnicowanie opodatkowania tzw. małych podatników i pozostałych kategorii podatników, czyli tych podatników, którzy osiągają przychody wyższe niż 2 000 000 euro i jednocześnie nieprzekraczające 100 000 000 zł. Wskazany próg przychodowy nie powinien zniechęcać podatników do rozwoju działalności, ponieważ byłoby to sprzeczne z celem wprowadzanych regulacji, które zakładają wzrost i rozwój działalności podatnika. Z uwagi na powyższe wprowadzono regulacje art. 28j ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 3, odnoszące się do średnich przychodów. Zgodnie ze wskazanymi przepisami, podatnik, który w co najmniej jednym roku podatkowym okresu stosowania ryczału osiągnął przychody wyższe niż wartość maksymalnych przychodów określonych dla

małego podatnika i niższe niż 100 000 000 zł, albo osiągnął przychody wyższe niż 100 000 000 zł, zobowiązany jest do ustalenia średnich przychodów osiągniętych w latach poprzednich czteroletniego okresu stosowania tego opodatkowania. Jeśli średni przychód mieści się w wyżej wskazanych przedziałach wartości przychodów, podatnika traktuje się tak, jakby utrzymał status małego podatnika lub, odpowiednio, podatnika, którego przychód nie przekroczył wartości 100 000 000 zł. W przeciwnym razie podatnik zobowiązany jest ustalić domiar zobowiązania podatkowego w sposób wskazany w art. 28q. Alternatywnie podatnik może w momencie naruszenia warunku przychodowego zaprzestać kontynuowania rozliczeń ryczałtem.

Wprowadzone warunki dotyczące zatrudnienia i struktury przychodów mają w zamierzeniu ograniczać możliwość korzystania z tej opcji podatkowej tym podmiotom, które nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej.

Warunek dotyczący udziału przychodów pasywnych w przychodach ogółem będzie stosowany od roku następującego po roku rozpoczęcia działalności przez podatnika (jeśli rokiem poprzedzającym wybór ryczałtu jest rok rozpoczęcia tej działalności). Celem wprowadzenia tego warunku jest ograniczenie możliwości korzystania z opodatkowania ryczałtem przez podmioty nieprowadzące aktywnej działalności gospodarczej, ale nakierowane na czerpanie przychodów głównie z pasywnych źródeł przychodów. Nowe zasady opodatkowania mają stanowić program akceleracji inwestycyjnej podatników w ramach zwiększenia bazy posiadanych środków trwałych, nie zaś inwestycji o charakterze pasywnym. W przypadku transakcji w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma – transakcje te ograniczono do podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4. Przyjęcie innego rozumienia powiązań niż zostało określone w słowniczku (art. 28c pkt 1) jest uzasadnione tym, że ustawa o CIT dla powiązań określonych w art. 11a przewiduje szereg wymogów informacyjnych i dokumentacyjnych, co wpływa pozytywnie na możliwości weryfikacyjne przez organy podatkowe transakcji dokonywanych przez podmioty powiązane, określone w tym przepisie, jak również systemowo w ustawie o CIT, w obecnych regulacjach, przyjęte jest, że minimalny 25% udział powiązań umożliwia wywieranie wpływu na warunki zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi transakcji i tym samym ich wartość dodaną. Dlatego też brak jest uzasadnienia dla potrzeby badania warunku wartości transakcji (wartości dodanej) w odniesieniu do transakcji między podmiotami charakteryzującymi się niższym niż 25% udziałem powiązań.

Wymóg zatrudnienia na podstawie umowy o pracę ma motywować podmioty objęte ryczałtem do zawierania tego typu umów, jako że mają one bardziej „stabilny” charakter niż umowy cywilnoprawne, co jest szczególnie istotne w warunkach załamania koniunktury. Jak wynika z przyjętej przez ONZ Agendy na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030 nadmierne stosowanie umów tymczasowych stanowi barierę trwałego i inkluzywnego wzrostu gospodarczego w Polsce. Aby skorzystać z nowych zasad opodatkowania podatnik powinien zatrudniać na podstawie umowy o pracę (w przeliczeniu na etaty w pełnym wymiarze czasu pracy), nie mniej niż 3 pracowników niebędących udziałowcami (akcjonariuszami), co najmniej przez okres 300 dni roku podatkowego. Okres 65 dni (z 365) uznano za wystarczający w sytuacji zmian kadrowych i poszukiwania kolejnego pracownika. W przypadku gdy rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – okres 300 dni podlega proporcjonalnemu dostosowaniu. Próg zatrudnienia ustalono w oparciu o dane PARP, które wskazują, że przeciętna wielkość przedsiębiorstwa w Polsce to 4,7 osoby pracujące i 3,3 osoby zatrudnione. Mając na uwadze trudności finansowe mniejszych podmiotów w pierwszych latach działalności, ustawodawca przewiduje, iż warunek dotyczący zatrudnienia nie musi być spełniony już w roku rozpoczęcia działalności i dwóch bezpośrednio po nim następujących latach podatkowych, jeśli zostaje on spełniony w wyniku systematycznego wzrostu zatrudnienia (tj. corocznie o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy począwszy od drugiego roku podatkowego), aż do osiągnięcia wymaganego poziomu 3 pracowników.

Wymóg ten będzie spełniony również w przypadku gdy każdym miesiącu roku podatkowego podatnik ponosić będzie wydatki na wynagrodzenia na rzecz co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami, zatrudnionych na podstawie innych niż umowa o pracę umów, w związku z którymi podatnik zobowiązany jest, na podstawie odrębnych przepisów, do poboru od tych wynagrodzeń zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Warunkiem jest aby te wydatki na wynagrodzenia, w każdym miesiącu odpowiadały kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw. W przypadku małych podatników warunek związany z zatrudnieniem będzie spełniony, jeżeli w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem zatrudnienie wyniesie co najmniej 1 etat, a w bezpośrednio po nim następującym roku podatkowym zatrudnienie osiągnie określony warunek 3 pracowników.

Dodatkowym warunkiem skorzystania z ryczałtu jest dopełnienie obowiązków informacyjnych. Podatnik jest zobligowany do poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w formie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem złożonego według

ustalonego wzoru, w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego dokonania wyboru tego opodatkowania.

Z możliwości skorzystania ze szczególnych zasad opodatkowania zostały wykluczone podmioty, które sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości. Jest to podyktowane koniecznością równego traktowania podatników wobec prawa. Dopuszczenie swobody wyboru w zakresie zasad sprawozdawczości mogłoby przyczynić się do powstania zobowiązania podatkowego w różnej wysokości u dwóch podatników, u których wystąpiły dokładnie te same operacje gospodarcze.

Art. 28k – podmioty nieuprawnione do ryczału

Niektóre kategorie podatników wyłączono z zakresu podmiotowego regulacji rozdziału 6b. Należą do nich przedsiębiorstwa prowadzące działalność na rynku finansowym (przedsiębiorstwa finansowe, o których mowa w art. 15c ust. 16 oraz instytucje pożyczkowe, o których mowa w art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 12 maja 2011 o kredycie konsumenckim), podatnicy uzyskujący dochody z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub w Polskiej Strefie Inwestycji (PSI) czy podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji. Podmioty te nie spełniają założeń, które zostały przyjęte przy wyborze grupy docelowej regulacji, w szczególności w zakresie potrzeb płynnościowych i głównie operacyjnego charakteru działalności gospodarczej, która cechuje się dużym potencjałem rozwoju i zapotrzebowaniem na znaczne inwestycje w środki trwałe. Na wybór tych podmiotów istotny wpływ miał również sposób ustalania podstawy opodatkowania w ryczałcie, która odpowiada wartości zysku wypracowanego na całej działalności gospodarczej, bez względu na fakt czy działalność taka jest zwolniona z opodatkowania na podstawie przepisów prawa czy nie. Ponieważ system opodatkowania ryczałtem ma charakter wspierający podmioty pozostające w gorszej sytuacji ekonomiczno-prawnej nieuzasadnione jest również nakładanie się na ten system innych form wsparcia państwa (np. wsparcie w sse czy PSI).

Podmioty wyłączone z zakresu podmiotowego regulacji rozdziału 6b to również podmioty uczestniczące w podziałach, łączeniach i w transakcji noszenia wkładów niepieniężnych w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Wyłączenie tej kategorii podmiotów ma jednak charakter czasowy, w przeciwieństwie do wyżej wymienionych, co do których wyłączenie z prawa opodatkowaniem ryczałtem ma charakter trwały. Podatnik uczestniczący w restrukturyzacji może wybrać opcję opodatkowania najwcześniej w drugim roku podatkowym po rozpoczęciu działalności w wyniku wystąpienia zdarzenia połączenia, podziału, czy wniesienia (otrzymania) wkładu niepieniężnego. Określone w przepisach

sytuacje odraczają moment przystąpienia do ryczałtu z uwagi na możliwość wystąpienia w ich wyniku komplikacji rozliczeń księgowych i podatkowych oraz zmiany wartości majątku.

Art. 28l – utrata prawa do opodatkowania ryczałtem

W przepisie wskazano moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, w przypadku zaistnienia zdarzeń związanych z naruszeniem warunków stosowania tej formy opodatkowania, tj. określonych warunków organizacyjno-prawnych podmiotu, warunku dotyczącego nakładów inwestycyjnych albo związanych z zatrudnieniem, obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy warunków związanych z restrukturyzacją podmiotów.

W przypadku dokonania w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem transakcji restrukturyzacyjnych podatnik będzie mógł zachować prawo do ryczałtu. W przypadku gdy podmiot, który nie stosuje ryczałtu, zostanie przejęty w drodze łączenia lub podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, podatnik przejmujący majątek może kontynuować rozliczenia ryczałtem, jeśli podmiot przejmowany zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe, a także dokona rozliczenia, o którym mowa w art. 7aa, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku. Z kolei w sytuacji, gdy podatnik jest podmiotem przejmowanym przez inny podmiot, który nie stosuje opodatkowania ryczałtem, w drodze łączenia lub podziału podmiotów lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, podatnik utraci prawo do opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano połączenia, podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego.

Jeżeli utrata prawa do opodatkowania ryczałtem nastąpi z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym spełnił się określony warunek (art. 28l ust. 1 pkt 4), rok spełnienia się tego warunku podlega rozliczeniu według tzw. klasycznego CIT, czyli zasad określonych w art. 7, art. 18 i art. 19.

W przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, podatnik będzie mógł złożyć zawiadomienie o wyborze tego opodatkowania dopiero po upływie 3 lat podatkowych, trwających nie krócej niż 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do takiego opodatkowania. Zasada ta zapewni stałość przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczy możliwości wykorzystywania ryczałtu dla celów optymalizacyjnych.

Art. 28m – przedmiot opodatkowania

Przedmiotem opodatkowania jest sześć kategorii dochodów: dochód z tytułu zysku podzielonego, ukrytych zysków, zysku przeznaczonego na pokrycie strat, jeżeli straty te powstały w okresie poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą podatnika, dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku, dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, a w przypadku podatnika, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem, w tym w wyniku przejęcia przez inny podmiot - dochód ustalony w wysokości sumy zysku netto osiągniętego w każdym roku podatkowym stosowania tego opodatkowania, w części w jakiej zysk ten nie był wcześniej (w okresie opodatkowania ryczałtem) zyskiem podzielonym lub nie został przeznaczony na pokrycie straty.

Intencją projektodawcy jest opodatkowanie dystrybucji zysku (już w momencie podjęcia uchwały o celu przeznaczeniu tego zysku) i wypłat równoważnych takiej dystrybucji, w tym między innymi świadczeń dokonanych na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) lub podmiotów powiązanych bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tymi udziałowcami (akcjonariuszami) (tzw. ukryte zyski). Jeśli podatnik posiada niewypłacone zyski z lat poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczałtu oraz w okresie tego opodatkowania dokona wypłaty dywidendy, wówczas dla celów ustalenia dochodu do opodatkowania projekt przewiduje, że istotne jest które zyski są wypłacane, tj. czy z okresu przed opodatkowaniem ryczałtem czy z okresu tego opodatkowania. Opodatkowaniu ryczałtem podlegają bowiem tylko zyski wypracowane w okresie tego opodatkowania również w sytuacji gdy zostaną przeznaczone na pokrycie strat powstałych przed tego okresu. Wyróżnienie tych zysków zapewnia warunek wyodrębnienia w kapitale własnym, tworzonym zgodnie z ustawą o rachunkowości, pozycji zysków i strat wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem i okresie opodatkowania podstawowym podatkiem CIT, określony w art. 7aa ust. 1 pkt 2 oraz w art. 28d ust. 1 pkt 2 i 3 skierowany do podatników wybierających ryczałt jako forma opodatkowania dochodów z działalności. Wyodrębnienie tych pozycji w kapitale własnym podatnik będzie zobligowany kontynuować aż do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat, również w sytuacji gdy te kategorie finansowe zostaną przejęte w wyniku restrukturyzacji podmiotów przez następców prawnych.

W przepisie wskazano sposób rozumienia ukrytych zysków oraz przykładowe wskazanie transakcji traktowanych jako taki dochód. W przypadku wydatków związanych z używaniem np. samochodów osobowych, samolotów, statków, jachtów przyjęte zostało rozwiązanie, zgodnie z którym możliwość wyłączenia ich z dochodów z tytułu ukrytych zysków możliwe jest pod warunkiem wykorzystywania tych składników wyłącznie dla celów działalności

gospodarczej. Z uwagi na istotne problemy dowodowe w tym zakresie ciężar dowodu będzie ciążył na podatniku. Forma dowodzenia nie została ograniczona i podatnik ma w tym zakresie pełną dowolność co do wyboru środków dowodowych. Badane powinny być różne przesłanki, takie jak: przedmiot działalności podatnika, posiadane ewidencje lub inne dowody umożliwiające wykluczenie użytku prywatnego na cele osobiste udziałowców (akcjonariuszy) lub członków ich rodzin lub innych podmiotów powiązanych.

Art. 28n – podstawa opodatkowania

Projekt przewiduje cztery podstawy opodatkowania, wyodrębnione w oparciu o rodzaj dochodu podatkowego. Podstawami opodatkowania są: dochód z tytułu podzielonego zysku, w tym przeznaczonego na pokrycie strat, dochód z ukrytego zysku oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku działań restrukturyzacyjnych oraz dochód z tytułu zysku netto. Sposób ustalania poszczególnych dochodów określony został w art. 28m ustawy o CIT.

Przepis reguluje również termin powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodu powstałego z tytułu zysku podzielonego. W tym zakresie projektowane przepisy przewidują, iż uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego podatnika powinna zostać podjęta do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego za który sporządzone jest roczne sprawozdanie finansowe. Jeżeli uchwała podjęta zostanie w terminie późniejszym przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca. Analogiczne skutki podatkowe zostaną przyjęte również w przypadku zmian uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto, zarówno w zakresie podwyższenia jak i pomniejszenia kwoty zysku do podziału, dokonanych po terminie przyjętym dla powstania obowiązku podatkowego. Przyjęta propozycja regulacji wynika z przepisu art. 53 ust. 1, 3 i 4 ustawy o rachunkowości, który stanowi, iż „roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek zobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, poprzedzonego wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonany bez spełnienia tego warunku, jest nieważny z mocy prawa. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.”. W praktyce przyjmuje się z reguły,

iż zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający następuje w tym samym dniu co uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Potrzeba ustalenia w przepisie konkretnej daty powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodu z zysku podzielonego lub zysku przeznaczzonego na pokrycie straty wynika również z rozwiązań polskiego systemu podatkowego, w którym przyjmowane są co do zasady rozwiązania oparte na ustawowych terminach płatności podatków. Do tej zasady podporządkowane są regulacje np. w zakresie korekt deklaracji w przedmiocie skutkującym zmianą kwoty zobowiązania podatkowego, odsetek za zwłokę etc.

Przepis przewiduje również kontynuację rozliczeń podatkowych operacji gospodarczych podjętych przed rokiem wyboru opodatkowania ryczałtem i realizowanych (w całości lub w części) w czasie stosowania tej formy opodatkowania.

W projektowanym przepisie art. 28n przewiduje się również rozliczenie dochodów osiągniętych poza terytorium Polski, co ma na celu zapewnienie aby rozliczenia podatkowe odpowiadały postanowieniom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku, gdy podatnik uzyskuje dochody poza terytorium Polski i dochody te podlegają opodatkowaniu tzw. podatkiem u źródła lub są zwolnione w tego opodatkowania. Regulacje mające na celu podwyższenie lub obniżenie podstawy opodatkowania o wartości przychodów, kosztów lub podatków wynika z zasad tworzenia wyniku finansowego i ma na celu zrównanie sytuacji prawopodatkowej w kwotach odliczeń w odniesieniu do podatników opodatkowanych tzw. podstawowym podatkiem CIT i podatników opodatkowanych ryczałtem. Przyjęte rozliczenie uwzględnia również możliwość wypłaty zysków w kwocie mniejszej niż została wypracowana jak również możliwość przeznaczania zysku na pokrycie straty i opodatkowanie zysku netto w przypadku zakończenia stosowania ryczałtu.

Art. 28o – wysokość podatku

Wysokość obciążenia podatkowego uzależniona jest od wielkości podatnika, tj. jest niższa dla podatników posiadających status małego podatnika (w tym także, gdy status ten został utrzymany na podstawie wartości średnich przychodów) oraz dla podatników, którzy w okresie stosowania ryczałtu dokonywali znaczących nakładów inwestycyjnych. Ustalenie stawki podatku właściwej dla dochodów osiągniętych w roku podatkowym, podatnik dokonywać będzie każdego roku, gdyż na każdy rok w 4-letnim okresie opodatkowania ryczałtem ustala się przychody osiągnięte w poprzednim roku oraz średnie przychody osiągnięte w latach poprzednich tego 4-letniego okresu. Wielkość tych przychodów zadecyduje o wysokości stawki podatkowej jaką należy zastosować do dochodów osiągniętych w roku podatkowym.

Jeżeli przychody lub średnie przychody podatnika, w roku opodatkowania ryczałtem, przekroczą próg 100 000 000 zł, podatnik do osiągniętych w kolejnym roku dochodów będzie dokonywał domiaru zobowiązania podatkowego, na podstawie art. 28q.

Jeżeli podatnik dokonał wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, zgodnie z odrębnymi przepisami, od podatku obliczonego po odliczeniach podatku u źródła podatnik będzie uprawniony do odliczenia kwoty podatku należnego od wypłaconej zaliczki.

Art. 28p – odliczenie od podatku

Przepis zapewnia wyeliminowanie, poprzez zastosowanie tzw. metody proporcjonalnego odliczenia, międzynarodowego prawnego podwójnego opodatkowania dochodów w sytuacjach gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje zwolnienia z opodatkowania w Polsce zagranicznych dochodów (przychodów) podatnika. W tym przypadku podatnik od podatku obliczonego od podstawy opodatkowania obliczonej od dochodu z tytułu podzielonego zysku lub dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat odliczy kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych dochodów w obcym państwie. Kwota odliczenia nie będzie mogła przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie oraz uwzględniać będzie udział dochodu z tytułu zysku podzielonego (zysku przeznaczonego na pokrycie strat) w dochodach wypracowanych przez podatnika.

Odliczenie dokonywane będzie jedynie od dochodu z zysku podzielonego (dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat), czyli od tego dochodu w którym jedynie uwzględnia się takie dochody zagraniczne.

Art. 28q – domiar zobowiązania podatkowego

Warunkiem opodatkowania ryczałtem jest warunek przychodowy (przychody niższe niż 100 mln zł). W celu zapewnienia jak najmniejszej ingerencji w plany gospodarcze podatnika, który wybrał opodatkowanie ryczałtem, projekt przewiduje, iż w przypadku gdy w którymkolwiek roku z 4-letniego okresu opodatkowania ryczałtem przychody podatnika lub jego średnie przychody przekroczą wartość uprawniającą do ryczałtu (100 mln zł) podatnik taki będzie mógł kontynuować tę formę opodatkowania, z tym że do wszystkich dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym z tego okresu zobowiązany będzie ustalać domiar zobowiązania podatkowego. Każdy pierwszy rok z 4-letniego okresu podlega jednak weryfikacji wyłącznie co do spełnienia warunku przychodowego w zakresie łącznych

przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym w wysokości 100 mln zł (z wyłączeniem możliwości ustalania średnich przychodów, które określa się jedynie odrębnie na każdy 4-letni okres). Domiar jest zobowiązaniem podatkowym podatnika, do którego stosuje się wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej, w zakresie regulującym zobowiązania podatkowe.

Art. 28r – obowiązek złożenia deklaracji

Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego podatnik będzie obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Deklaracja ma charakter informacyjny, gdyż płatność podatku została ustalona w sposób niezależny od złożenia deklaracji. Ponieważ projekt nie przewiduje rozliczenia rocznego, w deklaracji podatnik będzie informował jedynie o sumie dochodów osiągniętych w poszczególnych miesiącach roku podatkowego za który składana będzie deklaracja.

Art. 28s - obowiązek informacyjny

W okresie stosowania opodatkowania ryczałtem (zgodnie z rozdziałem 6b) wspólnicy zobowiązani są do składania spółce będącej podatnikiem oświadczenia o posiadanych przez nich, w sposób bezpośredni i pośredni udziałach (akcjach), ogóle praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Oświadczenie każdy wspólnik zobowiązany będzie składać spółce w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego, w którym spółka ta opodatkowana będzie ryczałtem. W przypadku zmiany stanu faktycznego obowiązek ten należy będzie wykonać w terminie 14 dni od zaistnienia tych zmian. Pomimo, że warunkiem wykluczającym skorzystanie z ryczałtu jest posiadanie przez udziałowca (akcjonariusza) praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, udziałowiec lub akcjonariusz może być z takimi podmiotami powiązany w sposób pośredni. Obowiązek informacyjny dotyczy powiązań w wysokości 5%.

Z obowiązku informacyjnego wyłączone są te podmioty powiązane bezpośrednio lub pośrednio, z którymi spółka będąca podatnikiem nie realizuje transakcji, również takich

w których występuje podmiot pośredniczący niemający wpływu na warunki transakcji i występujący dla celów optymalizacji podatkowej.

Na żądanie naczelnika urzędu skarbowego spółka zobowiązana będzie do przekazania otrzymanego oświadczenia. Ponieważ naczelnicy urzędów skarbowych działają w zakresie ograniczonej prawnie właściwości, żądanie dostarczenia przedmiotowej informacji będzie mógł wystosować jedynie urząd właściwy dla podatnika (spółki) jak i urząd właściwy dla udziałowca lub akcjonariusza.

W przypadku gdy osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika nie wypełni obowiązku złożenia oświadczenia podatek zobowiązany będzie do informowania o tym naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego, w którym obowiązek ten powinien zostać wypełniony, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 30 dni od zaistnienia tych zmian.

Wprowadzenie warunku informacyjnego w przedstawionym zakresie ma na celu prawidłowe wywiązywanie się spółki będącej podatnikiem z obowiązku podatkowego w zakresie dochodów z tytułu ukrytych zysków. Brak takiej informacji wprowadziłby ułomność w możliwościach egzekwowania zobowiązania podatkowego od tego rodzaju dochodów. Ponieważ spółka może nie posiadać informacji na temat posiadanych przez jej udziałowca (akcjonariusza) praw udziałowych zasadne jest nałożenie takiego obowiązku informacyjnego na każdego udziałowca (akcjonariusza). Informacja ta powinna być podstawą do ustalania obowiązku podatkowego w spółce, niemniej jednak ponieważ spółka samodzielnie odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki, istotne mogą okazać się również inne informacje posiadane przez spółkę o zakresie istniejących powiązań. W celu zminimalizowania nieprawidłowości w realizacji obowiązku podatkowego w podatku od dochodu z tytułu ukrytych zysków projekt przewiduje nałożenie na udziałowca (akcjonariusza) odpowiednich sankcji w Kodeksie karnym skarbowym (art. 5 projektu ustawy) za niezłożenie podatnikowi oświadczenia, złożenie go po terminie lub podania w oświadczeniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym. Informacje co do nieprawidłowości w realizacji tego obowiązku naczelnik urzędu skarbowego pozyskiwał będzie w drodze żądania skierowanego do spółki lub w trakcie kontroli (postępowania).

Art. 28t - płatność podatku

Termin zapłaty podatku został uzależniony od przedmiotu opodatkowania (art. 28m) i jest ustalony co do zasady na 20. dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód będący przedmiotem opodatkowania. W sytuacji szczególnej, tj. w przypadku

zakończenia opodatkowania ryczałtem albo w przypadku powstania dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, termin płatności podatku przypada na koniec trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem lub roku, w którym powstały takie operacje. W przypadku podjęcia uchwały o podziale zysku – termin płatności podatku został ustalony na dzień 20 lipca roku podatkowego.

W przypadku zakończenia opodatkowania ryczałtem podatnik będzie miał możliwość zapłaty podatku w częściach ustalonych przez siebie (art. 28t ust. 2, z zastrzeżeniem ust. 3), o ile poinformuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego rozliczenia, podając w szczególności terminy i kwoty wpłat podatku, w okresie jednak nie dłuższym niż 3 lata. Projekt nie przewiduje szczególnej formy informacji, co oznacza, iż może być np. forma pisemna czy elektroniczna.

W celu zagwarantowania realizacji zobowiązania podatkowego, co do którego podatnik zadeklaruje chęć zapłaty w częściach, projekt przewiduje, iż w przypadku gdy podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji, upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek przyczyny, albo znacznie (istotnie) ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty tego podatku upłynie z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń. Realizacja zobowiązania ciąży na podatniku i nie będzie wymagać w takim przypadku interwencji organu podatkowego.

Art. 2 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa o PIT)

W celu zapewnienia spójności systemowej, we wdrażanym rozwiązaniu zachowane zostanie opodatkowanie na dwóch poziomach: podatkiem od dochodów osób prawnych w momencie wypłaty zysku przez spółkę oraz podatkiem od dochodów osób fizycznych z tytułu odpowiadającego rodzajowi dokonanej przez spółkę wypłaty (dywidendy, odsetek, wynagrodzenia i innych).

Wysokość łącznego obciążenia została jednak dostosowana do specyfiki nowego modelu rozliczeń, gdzie istnieje bezpośrednia i silna więź wspólników z prowadzoną przez nich spółką, co przemawia za wprowadzeniem szczególnej, łącznej stawki podatkowej, mającej charakter preferencyjny. Będzie ona miała zastosowanie do wypłaty zysku ze spółek, które w efektywny i pożądanym przez prawodawcę sposób korzystają z systemu estońskiego, ponosząc znaczne nakłady inwestycyjne, jak również w zakresie wypłat, które mają charakter podziału zysku (dywidend). Projekt przewiduje, iż opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych stanowiąc element systemowego opodatkowania dochodów wypracowanych przez

spółkę ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych uwzględnia efektywny poziom tego opodatkowania.

Efekt łącznego opodatkowania na poziomie CIT i PIT osiągnięty zostanie poprzez możliwość odliczenia od podatku płaconego na poziomie wspólnika (PIT) części podatku zapłaconego na poziomie spółki (CIT). W tym zakresie projekt przewiduje, iż podatek dochodowy od przychodów z dywidend otrzymanych z zysków spółki powstałych w okresie, w którym jej dochody są opodatkowane ryczałtem, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych może ulec obniżeniu o proporcjonalne odliczenie podatku należnego zapłaconego przez tę spółkę od dochodu z zysku podzielonego, który przypada na przychód udziałowca (akcjonariusza) tej spółki. Wysokość proporcjonalnego odliczenia została ustalona w sposób zapewniający uzyskanie łącznego opodatkowania na zakładanym poziomie: 25% dla podatnika małego (z możliwością obniżenia o 5 p.p., w przypadku dokonania większych inwestycji przez spółkę) oraz 30% dla pozostałych (z możliwością obniżenia o 5 p.p.).

Proponuje się, aby przedsiębiorca, u którego w ciągu określonego okresu nastąpił znaczny wzrost inwestycji, mógł skorzystać z preferencji podatkowej polegającej na obniżonych stawkach podatku na wyjściu z systemu (podatek od sumy zysków netto). W przypadku gdy spółka korzysta z obniżonej stawki opodatkowania na skutek wysokiego poziomu nakładów inwestycyjnych kwota odliczenia jest podwyższona, co dodatkowo obniży poziom opodatkowania dywidendy wypłaconej na rzecz udziałowca lub akcjonariusza spółki opodatkowanej ryczałtem.

Stosowanie odliczenia uzależnione jest od wydzielenia w kapitale własnym spółki wypłacającej dywidendę pozycji odnoszącej się do zysków wypracowanych i strat poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem. Obowiązek takiego wyodrębnienia przewiduje art. 7aa oraz art. 28d ustawy o CIT. Niemniej jednak, w przypadku gdy spółka lub jej następca prawny zaniecha takiego wyodrębnienia wypłata dywidendy będzie podlegać opodatkowaniu na podstawie ogólnych zasad obowiązujących w ustawie PIT, również wówczas gdy pochodzić będzie z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Odliczenie stosowane jest wyłącznie do dywidendy wypłaconej z zysków opodatkowanych ryczałtem, co oznacza iż nie będzie mieć zastosowania do zaliczkowej wypłaty dywidendy.

Art. 3 – zmiany w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości

W celu umożliwienia weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego podmiotów stosujących opodatkowanie ryczałtem (określone w Rozdziale 6b ustawy o CIT), w ustawie o rachunkowości wprowadza się obowiązek przekazywania informacji, w ramach sprawozdania finansowego, o wszystkich dochodach z tytułu ukrytych zysków.

Art. 4 – zmiany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

- do pkt 1 i 2, dotyczy art. 70, art. 70a, art. 70c i art. 70e

W związku ze zróżnicowaniem momentu powstania obowiązku podatkowego w ramach stosowania zasad opodatkowania określonych w Rozdziale 6b ustawy o CIT, projekt przewiduje zmiany w ustawie – Ordynacja podatkowa w zakresie regulującym przedawnienie zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1a). Okres przedawnienia zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodów wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem przedawniać się będzie z upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zysk został wypłacony na rzecz wspólników albo zysk został przeznaczony na pokrycie straty z lat ubiegłych albo w którym upłynął termin płatności podatku od ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych należnego od wypłat innych niż zysk podzielony albo od końca roku kalendarzowego, w którym zysk został uchwałą o podziale wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom - w przypadku gdy zysk w całości lub części wypłacony został w formie zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy zgodnie z odrębnymi przepisami.

- do pkt 3, dotyczy art. 86a

Norma uregulowana w projektowanym art. 86 § 5a Ordynacji podatkowej wyłącza z kolei obowiązek raportowania schematów podatkowych, innych niż schematy podatkowe transgraniczne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przez cały okres opodatkowania podatnika ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w tym także w sytuacji wyboru tego opodatkowania przez podatnika. Jeśli uzgodnienie dotyczy innych należności publicznoprawnych, np. podatku od nieruchomości, czy podatku od czynności cywilnoprawnych w tym zakresie obowiązki informacyjne w obszarze raportowania schematów podatkowych będą występowały.

- do pkt 4, dotyczy art. 272

Przepis przewiduje umożliwienie przeprowadzenia czynności sprawdzających przez organ podatkowy w zakresie warunków uprawniających do stosowania ryczałtu oraz weryfikacji

terminowości oraz prawdziwości informacji w oświadczeniach składanych przez wspólników spółce opodatkowanej ryczałtem (art. 28s ustawy o CIT).

Art. 5 – zmiany w ustawie z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy

Przepis art. 56e (nowo dodany) przewiduje odpowiedzialność karno-skarbową podatnika, który wbrew obowiązkowi nie składa spółce, w której jest udziałowcem lub akcjonariuszem oświadczenia, o którym mowa w art. 28s ustawy o CIT, albo składa je po terminie lub podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym. Przedmiot i zakres oświadczenia jakie udziałowiec (akcjonariusz) spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zobowiązany będzie składać spółce jest niezbędny dla prawidłowej identyfikacji powiązań spółki (powiązania pośrednie), a tym samym do prawidłowej identyfikacji obowiązku podatkowego w spółce, powstałego w przypadku dochodów z tytułu ukrytych zysków. Istotne jest bowiem, że spółka pomimo ciążącego na niej obowiązku rozpoznania dochodów z tytułu ukrytych zysków może nie posiadać informacji nt. praw udziałowych posiadanych przez jej wspólnika. Jedynie zatem właściwe i rzetelne przekazywanie spółce takich informacji gwarantować będzie właściwe realizowanie obowiązku podatkowego tej spółki. Ponieważ informacje wymagane w oświadczeniu posiada wyłącznie udziałowiec (akcjonariusz) odpowiedzialność karna skarbową za nierzetelne wywiązywanie się z obowiązku informacyjnego powinien ciążyc na tym udziałowcu (akcjonariuszu).

Art. 6 stanowi, iż podatnicy podatku CIT, którzy wybiorą opodatkowanie ryczałtem oraz których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r., mogą być opodatkowani ryczałtem począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po 1 stycznia 2021 r.

Art. 7 stanowi zachętę dla podatników rozpoczynających w 2021 r. działalność oraz małych podatników, którzy w 2021 r dokonają wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Podatnicy ci nie będą zobligowani do spełnienia warunku poniesienia nakładów inwestycyjnych lub kosztów związanych z zatrudnieniem w pierwszych dwóch latach tego opodatkowania, tj. w pierwszym dwuletnim okresie przewidzianym dla rozliczenia nakładów inwestycyjnych. Warunkiem jest jednak, aby stosowanie opodatkowania ryczałtem trwało pełny podstawowy okres 4 lat. Przepis nie zwalnia z warunku zatrudnienia określonego w art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT.

Art. 8 stanowi, iż przepisy ustawy wchodzą w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. Oznacza to, iż spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, których rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, spełniające warunki ustawowe, mogą wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 1 stycznia 2021 r. i być opodatkowane ryczałtem od tego dnia.

Przepisy projektowanej ustawy będą miały wpływ na sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw w związku z wprowadzeniem alternatywnych dla tych podmiotów zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zapewni to zwiększone możliwości finansowania działalności tych podmiotów, co w konsekwencji pozytywnie wpłynie na ich rozwój i poziom wzrostu gospodarczego kraju.

Projektowane regulacje nie stoją w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) projekt został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

<p>Nazwa projektu</p> <p>Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw</p> <p>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące</p> <p>Ministerstwo Finansów</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu</p> <p>Jan Sarnowski, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu</p> <p>Aleksander Łożykowski Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, tel.: (22) 694-33-26, e-mail: aleksander.lozykowski@mf.gov.pl</p>	<p>Data sporządzenia</p> <p>23 września 2020 roku</p> <p>Źródło:</p> <p>Expose Premiera</p> <p>Nr w Wykazie prac: UA5</p>
---	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Celem wprowadzanych bądź modyfikowanych niniejszą ustawą przepisów jest realizacja zapowiedzi wyrażonej przez Rząd w zakresie wprowadzenia nowego, proinwestycyjnego systemu opodatkowania osób prawnych, wzorowanego na rozwiązaniu zastosowanym w Estonii (od 2000 r.). Nowa instytucja wpisuje się w realizację rządowej Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.) oraz przyjętej przez ONZ Agendy na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030, które podkreślają wartość rozwoju przedsiębiorczości oraz poprawy otoczenia instytucjonalnego i prawnego, uwzględniającego potrzeby przedsiębiorców – w szczególności tych należących do sektora małych i średnich przedsiębiorstw, jak również podejmowania działań na rzecz promowania stabilnego, zrównoważonego i inkluzywnego wzrostu gospodarczego. Jest to szczególnie istotne w obliczu konieczności przeciwdziałania negatywnym skutkom kryzysu wywołanego pandemią COVID-19. Antykryzysowa polityka podatkowa była prowadzona na większą skalę w wielu państwach Unii Europejskiej po Wielkim Kryzysie w 2007 r. Mając jednak na uwadze, że nadchodzące załamanie gospodarcze ma zupełnie inne niż dotychczas – tj. epidemiczne – podłoże, wskazane jest wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego zupełnie nowych instytucji, które będą jednocześnie wystarczająco elastycznym narzędziem stabilizacyjnym w perspektywie przyszłości.

Rozwiązania te, poprzez wsparcie płynności, adresują problemy tych podatników, dla których utrudnienia w pozyskiwaniu kapitału na inwestycje czy zaburzone warunki konkurencji odgrywają fundamentalną rolę w istnieniu lub rozwijaniu przedsiębiorstwa. Tworzą one zatem warunki do rozwoju i coraz lepszej konkurencyjności wewnętrznej i zewnętrznej tych firm. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zauważa, że co trzeciemu polskiemu podmiotowi z sektora małych i średnich przedsiębiorstw nie udaje się pozyskać potrzebnego finansowania dłużnego (dane za 2017 r.), a rozprzestrzenianie się wirusa COVID-19 będzie skutkowało pogłębieniem tych utrudnień, co dotyczy w szczególności przedsiębiorstw o podwyższonym ryzyku działalności - czyli firm innowacyjnych i rozpoczynających działalność.

Płynność finansowa przekłada się na możliwości rozwoju przedsiębiorstw, zatrudnienia nowych, wykwalifikowanych pracowników (i utrzymania dotychczasowych), a także realizację przedsięwzięć inwestycyjnych. Zgodnie z danymi PARP utraty płynności finansowej najbardziej obawiają się mikroprzedsiębiorstwa (33%), mniej zaś podmioty średnie (10%), a w najmniejszym stopniu firmy duże (12%). Większe podmioty, w szczególności zaś te będące członkami grup kapitałowych, mogą pozyskać finansowanie lub gwarancję takiego finansowania od spółek zależnych. Niejednokrotnie przystępują one do umowy o wspólnym zarządzaniu płynnością finansową (umowa *cash pooling*), która umożliwia im łatwe pozyskanie finansowania. Mniejsze podmioty, o prostej strukturze udziałowej, nie mają takich możliwości, a dostęp do finansowania bankowego potrafi być dla nich bardzo utrudniony.

Mając na uwadze trudności płynnościowe najmniejszych podmiotów, szczególnie w pierwszym roku działalności oraz barierę w postaci utrudnionego dostępu do finansowania dłużnego, wskazane jest wsparcie tego sektora w celu znoszenia barier konkurencyjnych i umożliwienia im wzrostu zgodnie z ich potencjałem.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19, z późn. zm.).

Do nowych rozwiązań przewidzianych w projekcie należy wprowadzenie dwóch alternatywnych wariantów opodatkowania, tj.:

- a) systemu wzorowanego na rozwiązaniu estońskim wiążącego dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegającego na znacznej modyfikacji dotychczasowych zasad opodatkowania,
- b) specjalnego funduszu inwestycyjnego, który (w sensie ekonomicznym) umożliwi podatnikom szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych bez ingerencji w dotychczasowe rozliczenia podatkowe.

Poprzez wprowadzenie zachęty do pozostawiania w spółkach kapitału na rozwój i podjęcie inwestycji, nowe zasady opodatkowania powinny stymulować przedsiębiorstwa do zwiększania zatrudnienia i nakładów na środki trwałe. Celem projektu jest realizacja zapowiedzi wyrażonej przez Rząd, w zakresie wprowadzenia systemu opodatkowania wspierającego mniejsze przedsiębiorstwa. Grupą docelową są podmioty w sposób szczególny dotknięte problemami w zakresie utrzymania płynności i dostępu do finansowania. Rekomendowane rozwiązanie ma w założeniu znosić bariery w rozwoju tych przedsiębiorstw.

Oba wskazane warianty mają charakter silnie proinwestycyjny i tym samym, wspierający wzrost gospodarczy. Są to kolejne, obok zwiększenia podatkowej atrakcyjności finansowania własnego (*notional interest deduction-NID*), zachęty podatkowe do pozostawiania w spółkach kapitału na rozwój i zwiększanie nakładów na środki trwałe. Zakłada się, że zarówno przesunięcie w czasie obowiązku podatkowego, jak i szybsze rozliczenie inwestycji w kosztach podatkowych, będzie dla przedsiębiorców stanowić zachętę inwestycyjną. Wzrost inwestycji przyczyni się do utworzenia nowych miejsc pracy i pobudzenia popytu krajowego, a także, w dłuższej perspektywie czasowej, wzrostu gospodarczego. Skorzystanie z nowych zasad opodatkowania ma charakter fakultatywny.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

W zakresie podatków bezpośrednich każde państwo członkowskie UE może realizować własną politykę podatkową. Kwestie regulowane projektem ustawy nie podlegają też żadnej formie harmonizacji na szczeblu UE czy umów międzynarodowych. Na ten moment Unia Europejska nie narzuca swoim członkom jednolitego systemu podatków bezpośrednich. Poszczególne państwa członkowskie mogą więc ustalać stawki i zakres opodatkowania według własnego uznania. Jednakże warto nadmienić, że w marcu bieżącego roku Komisja Europejska zaproponowała wdrożenie strategii MŚP na rzecz zrównoważonej i cyfrowej Europy, która ma na celu ustanowienie ambitnego, kompleksowego i przekrojowego podejścia opartego na środkach horyzontalnych pomagających wszystkim rodzajom MŚP, a także na działaniach adresujących ich konkretne potrzeby. KE podnosi, iż sektor MŚP tworzy w UE aż 25 mln małych i średnich europejskich przedsiębiorstw (MŚP), stanowiąc tym samym trzon unijnej gospodarki. Sektor ten jest głęboko zakorzeniony w gospodarczej i społecznej strukturze Europy i wymaga szczególnego wsparcia. Strategia przedstawia działania oparte na trzech filarach: budowaniu potencjału i wsparciu dla transformacji w kierunku zrównoważonego rozwoju i cyfryzacji, zmniejszeniu obciążeń regulacyjnych i poprawie dostępu do rynku oraz lepszemu dostępowi do finansowania. Proponowane rozwiązanie ma w założeniu adresować dwie ostatnie ze wskazanych barier rozwoju sektora MŚP.

W wielu państwach funkcjonują systemy opodatkowania wspierające mniejsze przedsiębiorstwa i jednocześnie podobne do proponowanego w niniejszym projekcie ustawy.

Przykładowo w Chile obowiązuje system opodatkowania na podstawie dystrybucji (podzielonych zysków) dla tych podatników, których roczny dochód nie przekracza 5000 UTM (ok. 1,25 mln), a kapitał własny 1000 UTM (ok. 0,25 mln zł); oraz system opodatkowania na podstawie przepływów pieniężnych, dla tych podatników, których roczny dochód nie przekracza 5000 UTM (ok. 1,25 mln), a kapitał własny 6000 UTM (ok. 1,5 mln zł) i którzy są podatnikami VAT. Na Węgrzech od 01.01.2013 r. obowiązuje model opodatkowania nazywany KIVA (*Small Business Tax*) skierowany wyłącznie do małych przedsiębiorstw i polegający na opodatkowaniu przepływów pieniężnych. Ma on charakter opcjonalny, funkcjonuje równoległe z „klasycznym” systemem CIT.

Proponowane w wariantach pierwszym rozwiązaniu wzorowane jest na systemie estońskim, wprowadzonym w 2000 roku. Rząd estoński oczekiwał, że reforma będzie promować inwestycje i przedsiębiorczość oraz tworzyć nowe miejsca pracy, a także sprawi, że Estonia będzie postrzegana jako kraj przyjazny obywatelom i inwestycjom. Po wprowadzeniu nowego reżimu odnotowano podwojenie wielkości stopy inwestycji, a także szybszy niż na Łotwie i Litwie wzrost płynności i produktywności przedsiębiorstw. Zmniejszyło się także zadłużenie, a zwiększył wolumen zatrzymanych zysków. Podobne rozwiązanie przyjęły wkrótce kolejne kraje, m.in. Gruzja i Łotwa. W państwach tych funkcjonuje system opodatkowania zakładający odstępianie od nałożenia podatku na zyski zatrzymane w spółce. Ich opodatkowanie następuje dopiero w momencie wypłaty (taka dystrybucja może mieć różne formy i obejmuje nie tylko dywidendy, ale również ekonomicznie podobne płatności). Również Ukraina pracuje obecnie nad wprowadzaniem podobnego rozwiązania. Miałoby ono objąć podmioty o rocznych obrotach poniżej 200 mln UAH (tj. w przybliżeniu 32 mln zł, co odpowiada za ok. ¼ ogółu podatników CIT na Ukrainie).

Z kolei rozwiązania podobne do tych, proponowanych w wariantach drugim, funkcjonują m.in. na Węgrzech i w Niemczech. System węgierski daje podatnikom możliwość stworzenia specjalnej rezerwy inwestycyjnej, która musi zostać wykorzystana na inwestycje w ciągu 4 lat. W ramach ww. rezerwy podatnik może dokonać odliczenia w wysokości 50% dochodu, jednak nie większego niż kwota rezerwy wykazana za rok poprzedni i nie przekraczającego kwoty limitu, tj. 10 miliardów HUF (ok. 130 mln zł). W Niemczech funkcjonuje podobna ulga mająca na celu jest poprawienie płynności oraz wzmocnienie potencjału inwestycyjnego sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Z preferencji mogą skorzystać te podmioty, których dochód roczny nie przekracza określonego progu (od 100.000 do 235.000 EUR, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności). Ulga polega na możliwości dokonania odliczenia inwestycyjnego, w zakresie planowanych przez przedsiębiorstwo inwestycji w aktywa trwałe wykorzystywane w więcej niż 90% na cele działalności gospodarczej i dokonywane jest w roku podatkowym poprzedzającym dokonanie inwestycji, o ile jej realizacja nastąpi w ciągu kolejnych 3 lat. Odliczenie nie może przekroczyć 40% planowanych kosztów zakupu oraz kwoty limitu 200.000 EUR.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne, których całość udziałów znajduje się w posiadaniu osób fizycznych,	199 tys. podatników	Bazy podatkowe Ministerstwa Finansów	Pozytywne zmniejszenie obciążeń podatników
Administracja skarbową	400 urzędów skarbowych	Dane KAS MF	Zmiany dostosowawcze związane z wdrożeniem rozwiązań przewidzianych w projekcie ustawy

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

W odniesieniu do projektu prowadzone były tzw. pre-konsultacje publiczne od 31 lipca do 23 sierpnia 2020 r.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248), oraz do § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie

Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Projekt został skierowany do konsultacji społecznych z przedstawicielami m.in. następujących podmiotów:

Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Business Centre Club, Konfederacja „Lewiatan”, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Krajowa Izba Gospodarcza, Polska Rada Biznesu, Związek Banków Polskich, Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa, Krajowa Izba Radców Prawnych, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Krajowa Izba Doradców Podatkowych, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny, Związek Rzemiosła Polskiego, Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Polska Izba Biur Rachunkowych, Rada Dialogu Społecznego, Fundacja Republikańska, Polskie Towarzystwo Gospodarcze.

Konsultacje rozpoczęły się 12 sierpnia 2020 r. i trwały 14 dni.

Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego na posiedzeniu plenarnym w dniu 26 sierpnia 2020 r. negatywnie zaopiniowała projekt ustawy.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z 2019 r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0 2020	1 2021	2 2022	3 2023	4 2024	5 2025	6 2026	7 2027	8 2028	9 2029	10 2030	Łącznie (0-10)
Dochody ogółem	0	-5610	-5795	-3240	0	951	951	1190	1556	1587	1587	-6823
budżet państwa	0	-4328	-4470	-2499	0	734	734	918	1200	1224	1224	-5263
JST	0	-1282	-1325	-741	0	217	217	272	356	363	363	-1560
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Wydatki ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Saldo ogółem	0	-5610	-5795	-3240	0	951	951	1190	1556	1587	1587	-6823
budżet państwa	0	-4328	-4470	-2499	0	734	734	918	1200	1224	1224	-5263
JST	0	-1282	-1325	-741	0	217	217	272	356	363	363	-1560
pozostałe jednostki (oddzielnie)												

Źródła finansowania	<p>Zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązania w ciągu kilku pierwszych lat wpłyną na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.). Natomiast w kolejnych latach szacuje się, że wpłyną na zwiększenie dochodów sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa i j.s.t.</p>
	<p>Projektowane rozwiązania pozwolą podmiotom z sektora małych i średnich przedsiębiorstw pokonać bariery w rozwoju działalności, w szczególności te występujące w obszarze płynności i dostępu do finansowania, a pogłębione jeszcze przez negatywne skutki wywołane pandemią COVID-19.</p>
	<p>Celem projektowanych rozwiązań jest stworzenie regulacji sprzyjających podmiotom gospodarczym inwestującym w rozwój, poprzez wzrost zatrudnienia oraz wzrost nakładów inwestycyjnych co stanowić będzie impuls dla rozwoju przedsiębiorczości w regionach.</p>
	<p>Poprzez kierowanie regulacji do podmiotów, które cechują się dużym potencjałem rozwoju i stymulowanie ich wzrostu, stworzony zostanie impuls dla rozwoju gospodarki. W perspektywie czasu powinno to przełożyć się na wzrost dochodów zarówno budżetu państwa, jak również dochodów jednostek samorządu terytorialnego, które partycypują we wpływach z podatków dochodowych, co powinno zrekompensować obniżenie dochodów podatkowych w początkowym okresie, i pozytywnie</p>

przełożyć się na funkcjonowanie sektora finansów publicznych w tym jednostek samorządu terytorialnego.

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń

W celu oszacowania skutków finansowych projektowanych rozwiązań w pierwszej kolejności ustalono grupę podatników, która będzie mogła skorzystać z zaproponowanych rozwiązań.

Zgodnie z projektem podatek może wybrać opodatkowanie na nowych zasadach jeżeli prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej. Dodatkowym warunkiem jest, aby udziałowcami (akcjonariuszami) spółki były wyłącznie osoby fizyczne. Listę tych podatników ustalono na podstawie danych z bazy BISNODE.

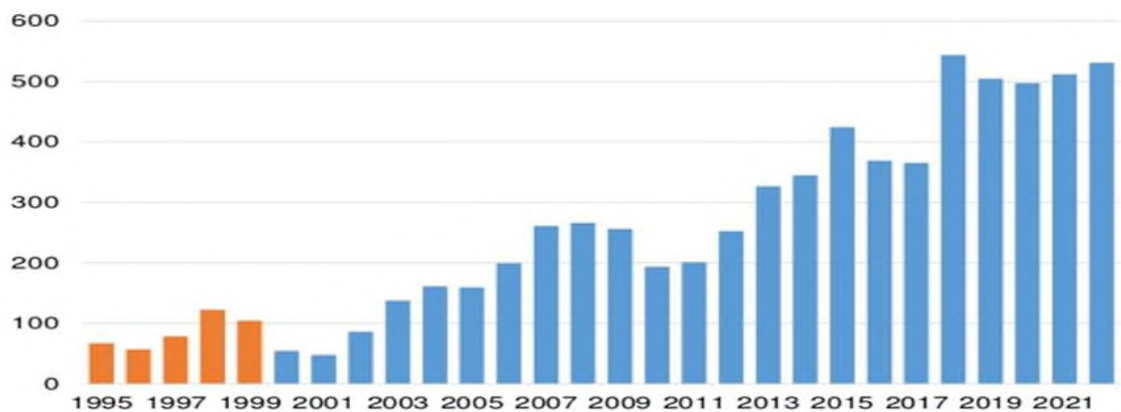
Forma organizacyjna	Liczba spółek	
	ogółem	w tym: całość udziałów w posiadaniu osób fizycznych
Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością	256 645	198 070
Spółki akcyjne	4 219	1 282
RAZEM	260 864	199 352

Ustalono, że podatek należny podatników, którzy zostaną objęci regulacją, zgodnie z zeznaniami za 2018 r. wyniósł 4,05 mld zł. Wynik ten zwaloryzowano do 2021 r. współczynnikiem 1,386 (*współczynnik waloryzacji obliczony jest jako dynamika wzrostu podatku CIT w latach 2019-2021. W latach 2020 i 2021 jako roczną dynamikę przyjęto średnią roczną dynamikę wzrostu podatku CIT w latach 2015-2019. W roku 2019 przyjęto prognozę wykonania całorocznego.*)

Przyjmując powyższe założenia, przyjęto, że skutek finansowy dla sektora finansów publicznych z tytułu proponowanych rozwiązań dla 2021 r. wyniesie około 5,6 mld zł.

Bazując na doświadczeniach Estonii, która wprowadziła podobne rozwiązanie w 2000 r., można zauważyć, że spadek dochodów z tytułu podatku CIT w porównaniu do 1999 r. obserwowany był tylko w pierwszych trzech latach (z tym, że w trzecim roku spadek ten był o połowę mniejszy niż w drugim roku obowiązywania regulacji), natomiast w czwartym roku obowiązywania przedmiotowych rozwiązań, dochody z CIT były już na poziomie sprzed reformy.

Rys. 1. Wpływy z CIT w Estonii w milionach EUR



Źródło: Ministerstwo Finansów Estonii.

Podziału efektów finansowych z tytułu proponowanych rozwiązań na dochody budżetu państwa oraz dochody jednostek samorządu terytorialnego dokonano z uwzględnieniem udziału w 2020 r. jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (22,86%).

Projektowane rozwiązanie ma bezpośredni wpływ na poziom dochodów sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób prawnych. Brak jest jednak potrzeby odniesienia się do kwestii zastosowania, w przypadku zakładanych ustawą rozwiązań, wymogów wynikających z art. 50 ust. 1a ustawy o finansach publicznych. Art. 50 ust. 1a ustawy o finansach publicznych odnosi się bowiem wyłącznie do regulacji, które powodują wzrost wydatków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego i innych jednostek sektora finansów publicznych w stosunku do przepisów obecnie obowiązujących (zmiany poziomu wydatków). Rozwiązanie proponowane w projekcie ustawy nie ma

	natomiast bezpośredniego wpływu na wysokość tych wydatków. Art. 50 ust. 1a ustawy o finansach publicznych dotyczy więc sytuacji, w których dysponent środków budżetowych nie będzie miał możliwości sfinansowania skutków regulacji w ramach limitu danej części budżetowej na dany rok budżetowy. W takich przypadkach zasadne byłoby zastosowanie wymogów wynikających z tego artykułu poprzez określenie maksymalnych limitów wydatków na przestrzeni 10 lat.
--	--

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców, oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

Skutki								
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z 2016 r.)	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	0	5610	5795	3240	-951	-1587	6823
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Uproszczenie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych dla tych podatników, którzy wybrali opodatkowanie na zasadach wzorowanych na rozwiązaniu estońskim, przyczyni się do zwiększenia pewności prawa i będzie stanowiło zachętę do prowadzenia działalności gospodarczej. Można również oczekiwać wzrostu nakładów inwestycyjnych w gospodarce oraz utworzenia nowych miejsc pracy, jednakże z uwagi na nadchodzące załamanie gospodarcze efekt ten może być trudny do oszacowania.						
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Zachęty podatkowe skierowane do przedsiębiorców oraz obniżenie obciążeń administracyjnych pozytywnie wpłyną na otoczenie prowadzenia działalności gospodarczej.						
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	<p>Założenie: lista spółek dotyczy roku 2018 i może nie odzwierciedlać warunków w 2021 r. (np. na skutek zmiany struktury właścicielskiej, poziomu przychodów, stanu zatrudnienia). Pozostałe informacje w tym zakresie opisano w pkt 6.</p>							

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

nie dotyczy

Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).

tak
 nie
 nie dotyczy

zmniejszenie liczby dokumentów
 zmniejszenie liczby procedur
 skrócenie czasu na załatwienie sprawy
 inne:

zwiększenie liczby dokumentów
 zwiększenie liczby procedur
 wydłużenie czasu na załatwienie sprawy
 inne:

Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.

tak
 nie
 nie dotyczy

Wybór opodatkowania na nowych zasadach jest fakultatywny, a pozostałe instrumenty podatkowe (np. w zakresie wspierania innowacyjności czy niższej 9-procentowej stawki CIT) pozostają dostępne dla podmiotów nieobjętych ryczałtem. Podatnik posiada swobodę wyboru z jakim systemem opodatkowania zamierza dokonywać rozliczeń. Proponowany system przyczyni się do ograniczenia kosztów ponoszonych przez przedsiębiorców, w szczególności poprzez zniesienie obowiązku prowadzenia podwójnej ewidencji – oddzielnej dla celów podatkowych i księgowych.

W zakresie administracji skarbowej nastąpią zmiany dostosowawcze związane z wdrożeniem rozwiązań przewidzianych w projekcie ustawy. Nie ulegnie natomiast zmianie liczba podatników, których należy obsłużyć a jedynie forma ich opodatkowania.

9. Wpływ na rynek pracy

W związku z wprowadzeniem warunku utrzymywania stanu zatrudnienia na minimalnym poziomie trzech pracowników można oczekiwać, że projektowane zmiany przyczynią się do wzrostu zatrudnienia w gospodarce narodowej.

10. Wpływ na pozostałe obszary

środowisko naturalne
 sytuacja i rozwój regionalny
 inne: inwestycje

demografia
 mienie państwowe

informatyzacja
 zdrowie

Omówienie wpływu

Wprowadzenie podobnego rozwiązania w Estonii przyczyniło się do podwojenia wielkości stopy inwestycji między 1999 r. a 2002 r. W Polsce efekt ten może zostać zwiększony dzięki wprowadzonemu warunkowi systematycznego zwieszania nakładów inwestycyjnych, jednakże będzie on także silnie podlegał wpływom załamania koniunktury.

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Wykonanie przepisów aktu prawnego nastąpi w dniu wejścia w życie ustawy.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ewaluacja projektu nastąpi po 3 latach od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy.

Mierniki:

1. Liczba podatników korzystających z nowej formy opodatkowania;
2. Wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak.

RAPORT Z KONSULTACJI I OPINIOWANIA

ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 10 sierpnia 2020 r., nr w wykazie prac RM UA5), o którym mowa w § 51 uchwały – Regulamin pracy Rady Ministrów

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248), oraz stosownie do § 52 ust. 1 uchwały Nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r., poz. 1006, z późn. zm.), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

I. W odniesieniu do projektu przeprowadzone zostały tzw. pre-konsultacje publiczne, które trwały od 31 lipca do 23 sierpnia 2020 r.

W ramach pre-konsultacji uwagi zgłosiły następujące podmioty:

1. Piotr Przybylski, Kontroler Finansowy w TSTRONIC
2. Tomasz Jakubiak vel Wojtczak Radca prawny
3. Rada Gospodarcza Strefy Wolnego Słowa - Ekspert Pan Kamil Goral
4. Polski Związek Instytucji Pożyczkowych

II. W ramach konsultacji publicznych projekt ustawy skierowano w dniu 12 sierpnia 2020 r. do następujących podmiotów:

1. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
2. Business Centre Club
3. Konfederacja „Lewiatan”
4. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
5. Krajowa Izba Gospodarcza
6. Polska Rada Biznesu
7. Bank Gospodarstwa Krajowego
8. Związek Banków Polskich
9. Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa
10. Krajowa Izba Radców Prawnych
11. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
12. Krajowa Izba Doradców Podatkowych
13. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
14. Związek Rzemiosła Polskiego
15. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej
16. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
17. Rada Dialogu Społecznego
18. Rada Dialogu Społecznego
19. NSZZ „Solidarność”
20. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych
21. Forum Związków Zawodowych
22. Polska Izba Biur Rachunkowych
23. Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw
24. Startup Poland

W ustalonym terminie, tj. do dnia 26 sierpnia 2020r., uwagi zgłosiły następujące organizacje:

1. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
2. Związek Pracodawców Business Center Club

3. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny
4. Konfederacja Lewiatan
5. MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy
6. Fundacja Startup Poland

Po upływie wskazanego terminu, uwagi zgłosiły następujące organizacje:

1. Bank Gospodarstwa Krajowego
2. Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce.
3. Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”
4. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
5. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej

Swoje uwagi zgłosił także Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców w dniu 7.09.2020 r..

Wszystkie uwagi przeanalizowano.

Uwagi zgłaszane w ramach pre-konsultacji i konsultacji publicznych miały charakter merytoryczny, redakcyjny i legislacyjny. Zostały one przedstawione w formie załączonej tabeli.

Federacja Związku Pracodawców Ochrony Zdrowia „Porozumienie Zielonogórskie” poinformowało, iż nie zgłasza uwag do projektu ustawy.

III. Projekt został skierowany do opiniowania do następujących podmiotów:

1. Prezes Prokuratury Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej
2. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych
3. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz
4. Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu (posiedzenie Komisji odbyło się w dniu 26.08.2020r.)

Swoją opinię i stanowisko wyraził Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, któremu Minister Finansów udzielił odpowiedzi pisemnej z dnia 30 sierpnia 2020r.

IV. Przedstawienie wyników zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia projektu z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt ustawy nie wymagał uzgodnienia i nie był uzgadniany z organami oraz instytucjami UE.

V. Żaden podmiot nie zgłosił zainteresowania pracami nad projektem ustawy w trybie przepisów o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa.

Uwagi zgłoszone przez zainteresowane podmioty i organizacje związkowe w ramach konsultacji publicznych i opiniowania w ramach uzgodnień zewnętrznych do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 10 sierpnia 2020 r., nr w wykazie prac RM UA5), o którym mowa w § 51 uchwały – Regulamin pracy Rady Ministrów.

Lp.	Jednostka redakcyjna	Treść uwagi	Odniesienie
I. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów			
1	art. 15 ust. 1hb ustawy o CIT	<p>Zgodnie z projektowanym art. 15 ust. 1hb ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy spełniający określone warunki będą uprawnieni do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne.</p> <p>Jednocześnie, wydatki na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisy z tytułu ich zużycia od tej części środków trwałych, która została sfinansowana ze środków tego funduszu nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodu. Z powyższego zatem wynika, iż podatnik będzie mógł obniżyć wartość podstawy opodatkowania już w roku podatkowym, w którym odpisy zostały dokonane, nie zaś na zasadach ogólnych regulujących odpisy amortyzacyjne. Należy zatem zauważyć, iż podatnik uprawniony do skorzystania z tego rozwiązania, odniesie korzyść w związku z możliwością wcześniejszego obniżenia podstawy opodatkowania niż miałoby to miejsce na zasadach ogólnych. Jednocześnie, możliwość skorzystania z tej preferencji jest ograniczona wyłącznie do podmiotów spełniających określone w projekcie warunki dotyczące m.in. wielkości przychodów z działalności, średniego zatrudnienia, formy prowadzenia działalności gospodarczej. Brak jest zatem podstaw do uznania, iż jest to środek ogólny nie spełniający przesłanki selektywności.</p>	<p>Uwaga została uwzględniona poprzez wskazanie, iż kwota odpisu na fundusz na cele inwestycyjne stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.</p>
2	art. 28o ust. 2 ustawy o CIT	<p>Projektowany art. 28o ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadza możliwość obniżenia stawki podatku ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w przypadku spełnienia przez podatnika określonych w tym przepisie warunków dotyczących wysokości nakładów na cele inwestycyjne. W wyniku zastosowania tego obniżenia różnica pomiędzy stawkami podatkowymi w ramach</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Przyjęte w projekcie rozwiązanie nie spełnia przesłanek do uznania za skutkujące pomocą publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Zgodnie z projektem, do niższej stawki podatkowej uprawnieni zostaną jedyni ci podatnicy, którzy ponosić będą w całym okresie opodatkowania ryczałtem wysokie nakłady inwestycyjne. Niższa stawka</p>

		ryczałtu a standardowymi stawkami podatkowymi spadnie do poziomu jednego punktu procentowego. Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych charakteryzuje się odmiennym sposobem ustalania podstawy opodatkowania oraz może wiązać się z opóźnieniem momentu powstania zobowiązania podatkowego. W efekcie nie jest wykluczone, że podatnik stosujący ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, w wyniku obniżenia stawki ryczału, odniesie korzyść z tytułu zmiany sposobu rozliczania podatku dochodowego. Istnieje zatem możliwość, że zaproponowane rozwiązanie będzie stanowić pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.	podatkowa, nominalnie jednak wyższa od stawki obowiązującej w klasycznym CIT, będzie mogła być zastosowana wyłącznie do zysków zatrzymanych w spółce, po zakończeniu stosowania tego opodatkowania. Uwzględniając cechy tego obniżenia, wyjątkowość jego stosowania, jak również fakt istnienia szeregu ulg podatkowych w systemie klasycznego CIT dla podatników dokonujących inwestycji o znacznie szerszym zakresie niż przewidziany jest dla ryczału w CIT, obniżających realnie poziom obciążenia podatkowego w tym podatku, przesądza w mojej ocenie, iż rozwiązanie to nie wiąże się z korzyścią kreującą pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Ponadto, wątpliwość co do istnienia pomocy publicznej dla tego rozwiązania powinna zostać wyjaśniona w aspekcie wszystkich elementów tej formy opodatkowania, gdyż argument co do nominalnej wysokości stawki podatkowej przewidywanej dla podatników ponoszących wysokie nakłady inwestycyjne, wydaje się niewystraszający.
3.	Uwaga ogólna	Wprowadzenie rozwiązania umożliwiającego firmom objętym ryczałtem w CIT rozwój poprzez akwizycję innych spółek – projekt w obecnym brzmieniu uniemożliwia podatnikom ryczału CIT posiadanie udziałów bądź akcji w kapitale innej spółki.	Uwaga nieuwzględniona. Choć posiadanie przez podatnika udziałów/akcji w innych podmiotach zostało wyłączone, akwizycje innych spółek bez utraty prawa do opodatkowania zostały uregulowane w art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c-d. Dopuszczone są także inne formy ekspansji np. założenie przez wspólnika odrębnej spółki, działalność prowadzona przez zagraniczny zakład.
4	Art. 28l ust.2 ustawy CIT	Wprowadzenie możliwości modyfikacji planowanej regulacji w taki sposób, aby podatnik, który utracił prawo do rozliczania się w znowelizowanym systemie CIT, mógł się ponownie o nie ubiegać z początkiem kolejnego roku podatkowego.	Uwaga nieuwzględniona. Zasada odroczenia prawa do ponownego przystąpienia do systemu ryczału ma na celu zapewnienie stałości przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczenie możliwości wykorzystywania ryczału dla celów optymalizacyjnych.
II. Związek Pracodawców Business Center Club			
1	Uwaga ogólna	Odroczenie jako niewystarczające rozwiązanie w porównaniu ze zwolnieniami dostępnymi w innych krajach - postulat zwolnienia z opodatkowania określonej kategorii dochodów np. tzw. zwolnienie partycypacyjne, pozwalające – po spełnieniu określonych warunków - na	Uwaga niezasadna w kontekście przedłożonego projektu ustawy.

		reinwestycję środków bez opodatkowania również w przypadku sprzedaży udziałów / akcji w spółce.	
2	Art. 28g ustawy CIT	Niezrozumiałe wyłącznie składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin – takie składniki majątku z założenia nie powinny wchodzić do majątku spółki, podlegać amortyzacji, a takie sformułowanie w ustawie może w ocenie BCC stanowić pretekst dla organów skarbowych do kwestionowania rozliczeń podatnika.	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Przepis odnosi się do składników majątku wykorzystywanych w działalności gospodarczej, lecz w niewielkim stopniu (składniki majątku służące głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin). Przyjętemu wyrazowi „głównie” przypisuje się zupełnie inne znaczenie niż określeniu „wyłącznie” – tj. zakłada się, że składnik majątku służy także innym celom niż osobiste. Zatem w przypadku środków trwałych, które oprócz tego, że służą głównie celom osobistym, wykorzystywane są także na potrzeby jednostki (podatnika), mogą one spełniać definicję środków trwałych (tj. rzeczowych aktywów trwałych i zrównanych z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletnych, zdatnych do użytku i przeznaczonych na potrzeby jednostki).</p> <p>Praktyka wskazuje, że takie składniki majątku są ujmowane w bilansie i podlegają amortyzacji. Nie jest zasadnym, aby wydatki na środki trwałe służące głównie celom osobistym stanowiły nakłady inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ustawy CIT.</p>
3	art. 16h ust. 3e ustawy CIT	Odmienne od ogólnie obowiązujących zasady rozliczeń np. w zakresie amortyzacji – brak możliwości zmiany stawek amortyzacji.	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>W art. 16h ust. 3e ustawy CIT wskazano, że podatnik kontynuuje metodę, stawkę oraz okres amortyzacji, przyjęte w okresie tego opodatkowania, albo dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji, stawki oraz okresu amortyzacji określonych w art. 16i-16m dla poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed rozpoczęciem ich amortyzacji na podstawie ustawy, przy czym wybraną metodę, stawkę oraz okres stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.</p>
4	Art. 28j ustawy CIT	Próg 50.000.000 zł wskazany jako ograniczający możliwość rozwoju firm.	Analiza zeznań podatkowych za 2018 r. wskazuje, że poniżej progu 50 milionów

			<p>złoty znajduje się aż 97,96% wszystkich podatników CIT.</p> <p>Uwaga będzie jednakże przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>
		<p>Postulat liczenia progu na podstawie kwot netto - wliczania do kwoty progu również należnego podatku od towarów i usług powoduje znaczące i nieuzasadnione zróżnicowanie podmiotów w zależności od branży, w której działają.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Definicja małego podatnika przyjęta w ustawie CIT uwzględnia kwotę podatku VAT. Status ten warunkuje sposób rozliczeń w ryczałcie od dochodów spółek kapitałowych (w szczególności: znajduje zastosowanie niższa stawka podatku). Wprowadzenie rozróżnienia w tym zakresie na potrzeby nowego reżimu opodatkowania nie jest uzasadnione.</p>
		<p>Postuluje się usunięcie z Projektu wymogów dot. zakazu posiadania podmiotów zależnych oraz ograniczenia w czynnościach reorganizacyjnych (obecnie obowiązujące regulacje regulują już w sposób dostateczny konsekwencje czynności dokonywanych wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej).</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Choć posiadanie przez podatnika udziałów/akcji w innych podmiotach zostało wyłączone, akwizycje innych spółek bez utraty prawa do opodatkowania zostały uregulowane w art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c-d. Dopuszczone są także inne formy ekspansji np. założenie przez wspólnika odrębnej spółki, działalność prowadzona przez zagraniczny zakład. Przyjęcie tego warunku jest naturalną konsekwencją założenia, iż projekt skierowany jest do podmiotów o prostej strukturze kapitałowej, w których udziałowcami/akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne.</p>
		<p>Postulat dopuszczenia posiadania udziałów w spółce korzystającej z Ryczałtu również przez inne podmioty niż osoby fizyczne, w szczególności przez różnego rodzaju fundusze (spółki typu start-upy korzystające z finansowania kapitałowego oferowanego przez fundusze typu venture capital będą wyłączone z możliwości skorzystania z Ryczałtu).</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Proponowane rozwiązanie to ukierunkowany instrument wsparcia dla tych podmiotów, dla których utrudniony dostęp do finansowania stanowi barierę wzrostu i w sposób istotny wpływa na ich konkurencyjność i możliwości utrzymania się na rynku. Wsparcie firmy przez Venture Capital (VC) w dużej części odpowiada na te problemy. Co więcej, z zaangażowania VC korzysta tylko ok. 1% firm, które mogą potencjalnie skorzystać z nowego reżimu opodatkowania (ok. 2 tys. z 200 tys.). Dlatego potrzebne jest wsparcie dla firm, które dla firm, które nie otrzymały pomocy od funduszy VC.</p>
5	Art. 28k ust. 1/ Art. 18aa	<p>Postuluje się zniesienie braku możliwości korzystania z ulgi badawczo-rozwojowej oraz zwolnienia dochodów z PSI</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Istotą ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych jest brak zobowiązań podatkowych do czasu wypłaty zysków ze</p>

			<p>spółki. Wskazane preferencje podatkowe nie są dostosowane do konstrukcji ryczaftu. Podmioty korzystające z Polskiej Strefy Inwestycji mają do swojej dyspozycji instrument podatkowy, który zwiększa ich płynność oraz pozycję konkurencyjną. Zatem włączenie tych podmiotów do grupy docelowej regulacji byłoby sprzeczne z celem ustawy, jakim jest oferowanie wsparcia podmiotom znajdujących się w gorszej sytuacji konkurencyjnej, napotykających barierę w postaci dostępu do finansowania. W kontekście ulgi badawczo-rozwojowej należy zauważyć, że możliwości tej nie wyklucza skorzystanie z funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb. Natomiast ryczaft od dochodów spółek kapitałowych oznacza przyjęcie zupełnie innej, często korzystniejszej dla podatnika podstawy opodatkowania. Istotą ryczaftu od dochodów spółek kapitałowych jest brak zobowiązań podatkowych do czasu wypłaty zysków ze spółki. Wskazane preferencje podatkowe nie są dostosowane do konstrukcji ryczaftu. Wsparcie dla podmiotów inwestujących, podobne do tego, który przewidziano w ramach ulgi B+R, oferowane jest w sposób prostszy niż dokonanie odliczeń od podstawy opodatkowania – tj. zastosowanie znajduje niższa stawka podatku (art. 28o ust. 2).</p>
--	--	--	---

III. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny

1	Uwaga ogólna	Dokonując analizy projektu i zgłaszając uwagi szczegółowe, nie sposób jednak polemizować z założeniami ogólnymi ustawy, poza wskazaniem, iż chcąc faktycznie upowszechnić nowe rozwiązania i w ten sposób pobudzić inwestycje, ustawodawca powinien rozważyć rezygnację z części ograniczeń.	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
2	Art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy CIT (art. 1 pkt 1 projektu)	Zmiana spowoduje, że podatnicy prowadzący oprócz działalności gospodarczej, także działalność rolniczą (która nie stanowi działów specjalnych produkcji rolnej) lub leśną, którzy wybiorą opodatkowanie ryczaftem, będą opodatkowani podatkiem dochodowym także z tytułu działalności rolniczej lub leśnej; jest to więc rozszerzenie zakresu opodatkowania, przy czym trudno ocenić skalę tego rozszerzenia; podatnicy, u których przeważa działalność rolnicza lub	Uwaga nieuwzględniona. System jest fakultatywny, a podatnik wykonujący działalność rolniczą może pozostać na ogólnych zasadach, jeśli te są dla niego korzystniejsze. Wydzielenie działalności rolnej i leśnej z podstawy opodatkowania powodowałoby znaczne komplikacje systemowe. Przedmiotem opodatkowania jest sześć kategorii dochodów: dochód z tytułu zysku podzielonego, ukrytych zysków, zysku przeznaczonego na pokrycie strat, jeżeli

		<p>leśna, mogą więc po prostu nie wybierać tej formy opodatkowania.</p> <p>Należy raczej postulować utrzymanie wyłączenia opodatkowania podatkiem dochodowym dla wskazanych wyżej działalności (czyli odstąpienie od zmian w art. 2 ustawy CIT) i wprowadzenie w rozdziale poświęconym ryczałtowi, zasady, iż opodatkowanie ryczałtem nie ma zastosowania do (dających się przecież wyodrębnić w księgach rachunkowych) przychodów z działalności leśnej lub rolniczej, z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej.</p>	<p>straty te powstały w okresie poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą podatnika, dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku, dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, a w przypadku podatnika, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem, w tym w wyniku przejęcia przez inny podmiot - dochód ustalony w wysokości sumy zysku netto osiągniętego w każdym roku podatkowym stosowania tego opodatkowania, w części w jakiej zysk ten nie był wcześniej (w okresie opodatkowania ryczałtem) zyskiem podzielonym lub nie został przeznaczony na pokrycie straty. Przy każdej z tych kategorii należałoby określać właściwe proporcje dochodu podlegającego i niepodlegającego opodatkowaniu z uwzględnieniem okresu, z którego pochodzi wypłacony zysk. Wyodrębnienie tej działalności dla celów podatkowych nałożyłoby zatem na podatników nieproporcjonalne obciążenia ewidencyjne.</p>
3	Art. 7 ust. 7 ustawy CIT (art. 1 pkt 2 projektu)	<p>Projektowany przepis dla części podatników, którzy wybiorą ryczałt, będzie skutkować utratą prawa do odliczenia straty poniesionej w latach wcześniejszych; należy postulować wprowadzenie zasady, iż okres, w którym może być odliczona strata zostaje wydłużony o okres, w którym był stosowany ryczałt (np. z ograniczeniem wyłącznie do podatników, którzy ryczałt stosowali przez jeden okres – 4 letni albo krótszy, w razie utraty prawa do ryczałtu); w ten sposób zapewnia się ochronę praw nabytych.</p>	<p>Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów.</p>
4	Nowy art. 7aa ustawy CIT (art. 1 pkt 3 projektu)	<p>Należy zgodzić się z koniecznością dostosowania dotychczasowego rozliczenia CIT do zasad obliczania wyniku dla opodatkowania ryczałtem; jednak ze względu na uwagę w poz.1 tabeli (do art. 1 pkt 1 projektu), u podatników prowadzących także działalność rolniczą (w wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej) lub leśną, dostosowanie należy ograniczyć do innych przychodów, czyli w praktyce do przychodów z działalności gospodarczej.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona, uzasadnienie jak przy zgłoszonej uwadze numer 2.</p>
5	Art. 18aa ustawy CIT (art. 1 pkt 9 projektu)	<p>Wyłączenie przy ryczałcie odliczeń od dochodu lub podstawy opodatkowania – trudno nie zgodzić się z propozycją, gdyż taka jest konstrukcja ryczałtu, ale należy</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Możliwości odliczeń nie wyklucza skorzystanie z funduszu, o którym mowa</p>

		<p>postulować (podobnie jak przy odliczaniu straty z lat ubiegłych), by okres, w którym mogą być dokonane niektóre odliczenia (zwłaszcza ulga B+R) został wydłużony o okres, w którym był stosowany ryczałt albo przyznać prawo do skorzystania z tych ulg (nabytych) w ciągu np. 2 lat następujących po zakończeniu stosowania ryczałtu (np. z ograniczeniem wyłącznie do podatników, którzy ryczałt stosowali przez jeden okres – 4 letni albo krótszy, w razie utraty prawa do ryczałtu).</p>	<p>w art. 15 ust. 1hb. Natomiast ryczałt od dochodów spółek kapitałowych oznacza przyjęcie zupełnie innej, często korzystniejszej dla podatnika podstawy opodatkowania. Istotą ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych jest brak zobowiązań podatkowych do czasu wypłaty zysków ze spółki. Wskazane preferencje podatkowe nie są dostosowane do konstrukcji ryczałtu. Wsparcie dla podmiotów inwestujących, podobne do tego, który przewidziano w ramach ulgi B+R, oferowane jest w sposób prostszy niż dokonanie odliczeń od podstawy opodatkowania – tj. zastosowanie znajduje niższa stawka podatku (art. 28o ust. 2).</p>
6	Art. 28c ustawy CIT (art. 1 pkt 10 projektu)	<p>Słowniczek pojęć: podmioty powiązane – brak uzasadnienia dla obniżenia progu powiązań kapitałowych z 25% do 5%; poza tym we wszystkich przepisach danej ustawy, w miarę możliwości, powinny być stosowane jednakowe definicje (np. definicja podmiotu powiązanego); projekt przewiduje kolejny wyjątek komplikujący przepisy.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Obniżenie progu powiązań jest zasadne, ponieważ wraz ze zmianą reżimu podatkowego (na ten uregulowany w nowododanym rozdziale 6b) zmieniają się zasady rozliczeń i optyka opodatkowania. Dotychczasowy reżim CIT zakładał opodatkowanie przysporzeń podatnika (strona przychodowa), podczas gdy nowe zasady nakładają podatek, co do zasady, na dokonywane dystrybucje zysku (wypływy pieniężne). Zasadą jest, że zysk pozostawiony w spółce nie podlega opodatkowaniu, natomiast podatek nakładany jest na wypłaty. Opodatkowaniu podlegają w szczególności tzw. ukryte zyski. W tym kontekście przyjmuje się, że nie każda wypłata będzie rodzić obowiązek podatkowy, lecz jedynie taka dokonywana na rzecz udziałowca/akcjonariusza lub podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem. Zatem potrzebę stworzenia oddzielnej definicji na potrzeby rozdziału 6b należy uznać za uzasadnioną.</p>
7	Art. 28d ustawy CIT (art. 1 pkt 10 projektu)	<p>Ustalanie wyniku na podstawie ksiąg rachunkowych (przepisów o rachunkowości) – zasadne wyłączenie przychodów (wyniku) z działalności rolniczej (poza działami specjalnymi) lub leśnej i tym samym utrzymanie wyłączenia ich opodatkowania PD.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona, uzasadnienie jak przy zgłoszonej uwadze numer 2.</p>
8	Art. 28g ustawy CIT (art. 1 pkt 10 projektu)	<p>Obowiązek ponoszenia określonych nakładów inwestycyjnych – wskazano tylko środki trwałe z grup 3-8 (z dalszymi ograniczeniami); należy postulować</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Włączenie budynków i budowli do definicji nakładów na cele inwestycyjne</p>

		<p>wprowadzenie do katalogu nakładów także wartości niematerialnych i prawnych – w praktyce gospodarczej składniki rzeczowe, które preferuje projekt, w firmach innowacyjnych stanowią tylko niewielką część nakładów; podejście zastosowane w projekcie stawia w pozycji uprzywilejowanej firmy produkcyjne, a odrzuca firmy usługowe, zwłaszcza wykorzystujące nowoczesne technologie; trudno też znaleźć uzasadnienie dla pominięcia budynków i budowle, tj. grup 1 i 2.</p>	<p>byłoby w wielu przypadkach niekorzystne dla podatnika. Bardzo często są to składniki majątku o dużej wartości, nabywane jednorazowo w pierwszych latach od rozpoczęcia działalności. Tym samym dochodziłoby do zwiększenia wartości bazowej nakładów inwestycyjnych, przez co spełnienie warunku wzrostu (o 15% w okresie dwóch lat albo 33% okresie czterech lat) byłoby w wielu przypadkach bardzo utrudnione. Przedmiotowe wyłączenie jest zatem odpowiedzią na obawy zgłaszane przez przedsiębiorców w tym zakresie.</p> <p>Projekt nie odrzuca firm usługowych i innowacyjnych. Warunek inwestycyjny dzięki zastosowaniu kryterium wzrostu procentowego jest elastyczny. Firmy prowadzące działalność charakteryzującą się niską bazą kapitałową, np. z branży usługowej nie ponoszą jedynie wydatków na wartości niematerialne i prawne. Muszą też mieć klasyczne wyposażenie np. w postaci komputerów. W szczególnych przypadkach wymaga się wzrostu o 20.000 zł w ciągu dwóch lat lub 50.000 zł w ciągu czterech lat, czyli inwestycji o wartości 10 tysięcy rocznie (lub 12,5 tys. zł w wariancie czteroletnim).</p> <p>W zakresie włączenia wartości niematerialnych i prawnych do definicji nakładów na cele inwestycyjne uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>
9	Art. 28j ustawy CIT (art. 1 pkt 10 projektu)	<p>Liczne ograniczenia podmiotowe (zbyt szerokie), zwłaszcza:</p> <ul style="list-style-type: none"> - minimalne zatrudnienie - warunek, który powinien zostać w ogóle zniesiony, gdyż staje się przymusem zatrudnienia na podstawie umowy o pracę; podatnicy powinni mieć możliwość bardziej elastycznego wyboru formy zatrudnienia, szczególnie w okresie recesji gospodarczej; - ograniczenia dotyczące udziałowców/akcjonariuszy, - zakaz posiadania udziałów/akcji w kapitale innej spółki; <p>wprowadzenie wymienionych ograniczeń nie znajduje uzasadnienia i znacząco ograniczy grupę podatników, którzy będą mogli skorzystać z ryczałtu.</p> <p>w zakresie art. 28l ust. 2 – brak uzasadnienia dla zakazu ponownego</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Choć posiadanie przez podatnika udziałów/akcji w innych podmiotach zostało wyłączone, akwizycje innych spółek bez utraty prawa do opodatkowania zostały uregulowane w art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c-d. Dopuszczone są także inne formy ekspansji np. założenie przez wspólnika odrębnej spółki, działalność prowadzona przez zagraniczny zakład. Przyjęcie tego warunku jest naturalną konsekwencją założenia, iż projekt skierowany jest do podmiotów o prostej strukturze kapitałowej, w których udziałowcami/akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne.</p> <p>Wybór tej grupy przedsiębiorców motywowany jest tym, że</p>

		<p>opodatkowania ryczałtem w okresie pierwszych 3 lat po utracie prawa do ryczałtu.</p>	<p>przedsiębiorstwa te, ze względu na niedostateczny standing finansowy i brak powiązań kapitałowych napotykają w prowadzonej działalności gospodarczej na barierę związaną z dostępem do finansowania. Nie mogą one, jak ma to miejsce w przypadku podmiotów prowadzących działalność w grupach kapitałowych, uzyskać finansowania od spółek powiązanych (przez przykładowo: uczestnictwo w strukturze <i>cashpoolingu</i>, czy pożyczki) czy pozyskać gwarancji od spółek z grupy w zakresie uzyskania takiego finansowania od podmiotów z sektora bankowego.</p> <p>Zasada odroczenia prawa do ponownego przystąpienia do systemu ryczałtu ma na celu zapewnienie stałości przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczenie możliwości wykorzystywania ryczałtu dla celów optymalizacyjnych.</p> <p>Postulat w zakresie kryterium zatrudnienia będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>
10	Art. 28m ustawy CIT (art. 1 pkt 10 projektu)	<p>Przedmiot opodatkowania: zastrzeżenia do definicji „ukrytych zysków” – przepis nakładający na podatników istotne ograniczenia lub obowiązki nie powinien mieć formy katalogu otwartego („w szczególności”); szczegółowość, a przy tym otwarcie katalogu „ukrytych zysków” prawdopodobnie spowoduje liczne spory z podatnikami.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Nie jest możliwe wymienienie wprost wszystkich możliwych relacji i świadczeń pomiędzy wskazanymi podmiotami. A nawet gdyby było to możliwe, to ze względu na dynamiczny charakter otoczenia gospodarczego jest to niewskazane, bo taki katalog musiałby podlegać nieustannej, wręcz codziennej aktualizacji. Aby ograniczyć spory interpretacyjne wskazany został przykładowy katalog ukrytych zysków.</p>

11	Art. 28s ustawy CIT (art. 1 pkt 10 projektu)	Obowiązek złożenia przez podatnika (osobę fizyczną) informacji o podmiotach powiązanych – treść obowiązku wskazuje, że w ten sposób organy podatkowe chcą przede wszystkim pozyskać informacje o zakresie powiązań pomiędzy podatnikami; należy zrezygnować z tego obowiązku (a przynajmniej w zakresie przekazywania informacji organom podatkowym); w celu wymuszenia realizacji obowiązku wprowadzono odpowiedzialność karną skarbową (art. 56e KKS).	Uwaga nieuwzględniona. Przez podlegające opodatkowaniu ukryte zyski rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne wykonane w związku z prawem do udziału w zysku inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem (art. 28m ust. 3). Ze względu na pobór podatku od takich świadczeń organy podatkowe muszą dysponować wiedzą nie tylko o powiązaniach między podatnikami (CIT) lecz także o powiązaniach podatników z innymi niż podatnicy podmiotami oraz powiązaniach ich udziałowców/akcjonariuszy, o ile podatnik dokonuje z nimi transakcji.
12	art. 15 ust. 1hb – hd ustawy CIT (art. 1 pkt 5 projektu)	Projektowane przepisy przewidują możliwość korzystnego rozliczenia wydatków na cele inwestycyjne zgodnie z art. 28g (czyli jak przy ryczałcie) – zasadny jest postulat poszerzenia katalogu wydatków (zgodnie z uwagami do art. 28g) oraz redukcji ograniczeń podmiotowych (zgodnie z uwagami do art. 28j).	Uwaga nieuwzględniona. Uzasadnienie jak w uwadze numer 8 i 9. Postulat w zakresie kryterium zatrudnienia oraz włączenia wartości niematerialnych i prawnych do definicji nakładów na cele inwestycyjne będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
13	art. 15 ust. 1hb pkt 1	Na wysokość możliwych do dokonania odpisów inwestycyjnych nałożono limit w wysokości zysku osiągniętego za rok poprzedzający dany rok podatkowy, w ten sposób uzależniając ich wysokość od wcześniejszych wyników; rok 2020 może u wielu podatników zakończyć się stratą (która dzięki rozwiązaniom przewidzianym w pakiecie tarczy antykryzysowej będzie mogła być odliczona od dochodu za rok 2019) i z tego powodu warto rozważyć (wyjątkowo) odstępstwo od tej reguły dla podatników, którzy ponieśli sprecyzowane negatywne konsekwencje ekonomiczne w powodu COVID-19 (np. mierzone wielkością spadku przychodów za rok 2020 w stosunku do roku 2019).	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
14	art. 15 ust. 1hb pkt 2	Konieczne utworzenie odpisu i wpłata środków na wyodrębniony rachunek – ograniczenie do rachunków prowadzonych w BGK lub w banku, który zawarł odpowiednią umowę z BGK nie znajduje uzasadnienia (a tym bardziej	Uwaga nieuwzględniona. Podatnik posiada swobodę wyboru w zakresie podmiotu (banku), w którym otwiera rachunek na cele prowadzonej działalności gospodarczej. Nie jest

		wskazywanie, iż to ograniczenie jest związane z kontrolą podatników); w przepisach można zobowiązać wszystkie banki do przekazywania odpowiednich informacji (nie powinno to dla banków stanowić istotnego problemu); rozwiązanie przewidziane w projekcie stawia w uprzywilejowanej pozycji BGK, który może innym bankom dyktować swoje (kosztowne) warunki i np. pobierać określone opłaty.	przewidziane nałożenie ustawą podatkową obowiązku przekazywania przez wszystkie banki wskazanych informacji, w szczególności zaś egzekwowanie takiego obowiązku byłoby znacznie utrudnione w przypadku banków i rachunków zagranicznych. W takiej sytuacji weryfikacja czy podatnik miał prawo skorzystać z preferencji, czy nie, mogłaby nie być możliwa. Jak wskazano w przepisie, dedykowany rachunek może być prowadzony w banku innym niż BGK, jeśli została zawarta odpowiednia umowa o współpracy w zakresie wymiany informacji o środkach gromadzonych na tym rachunku. Warto również zaznaczyć, że rozwiązanie ma charakter preferencji, a nie obowiązku nakładanego na podatników.
15	art. 15 ust. 1hb pkt 4 ustawy CIT	Ze względu na problemy praktyczne pojawiające się przy realizacji wielu inwestycji, wydłużające okres realizacji, należy postulować dłuższy okres wydatkowania środków bez konieczności składania oświadczenia (np. do 2 lat), oraz w razie złożenia oświadczenia (np. z 3 do 4 lat).	Uwaga nieuwzględniona. Takie okresy na rozliczenie inwestycji już teraz zostały uwzględnione w projekcie ustawy. Zgodnie z ogólną zasadą podatnik powinien dokonać inwestycji w roku dokonania odpisu lub w roku następnym (2 lata), a w szczególnych przypadkach (pod warunkiem złożenia oświadczenia) w roku dokonania odpisu albo roku kolejnym, drugim lub trzecim następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu (4 lata). Jest to zatem rozwiązanie symetryczne do tego przewidzianego w rozdziale 6b.
16	art. 15 ust. 1hc	3 letni okres swoistej karencji liczony od zaprzestania opodatkowania ryczałtem, pod którym podatnik będzie mógł korzystać z rozwiązań tzw. funduszu inwestycyjnego, nie znajduje uzasadnienia.	Uwaga nieuwzględniona. Zasada odroczenia prawa do ponownego przystąpienia do systemu ryczałtu ma na celu zapewnienie stałości przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczenie możliwości wykorzystywania ryczałtu dla celów optymalizacyjnych.
17	art. 15 ust. 1hd	Pozbawienie podatników, którzy nieprawidłowo rozliczyli środki z funduszu, prawa do korzystania z tzw. funduszu inwestycyjnego przez okres aż 3 lat jest sankcją zbyt dotkliwą; w przepisach przewidziano przekazywanie informacji przez BGK (uwaga do ust. 1hb pkt 2: postulat pozbawienia BGK pozycji uprzywilejowanej), a zatem organy podatkowe mają możliwość bieżącej weryfikacji podatników; podatnik, który popełni błąd nie powinien być pozbawiony w latach kolejnych prawa do korzystania z tych przepisów, a	Uwaga nieuwzględniona. Zasada odroczenia prawa do ponownego przystąpienia do systemu ryczałtu ma na celu zapewnienie stałości przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczenie możliwości wykorzystywania ryczałtu dla celów optymalizacyjnych. W przypadku odstąpienia od wskazanych przepisów podatnicy, którzy wybraliby fundusz inwestycyjny lecz nie dokonali żadnej inwestycji, mogliby korzystać z

		<p>podatnicy, którzy podjęli działania w celu uzyskania nieuprawnionych korzyści podatkowych, mogą być przez właściwe organy pozbawieni tych korzyści przy zastosowaniu innych odpowiednich przepisów.</p>	<p>preferencji i odnawiać to rozliczenie na kolejne okresy czteroletnie w sposób niesankcjonowany, jednocześnie nie realizując celu ustawy w postaci zwiększenia inwestycji. Próba ograniczenia tych korzyści w inny sposób, np. nałożenia sankcji pieniężnej w sytuacji niewydatkowania środków zgodnie z przeznaczeniem byłaby bardziej dotkliwa, również dla podmiotów uczciwych, które z różnych obiektywnych względów (np. koniunkturalnych) nie dokonały inwestycji.</p>
18	<p>art. 1 pkt 2 projektu (zmiana do art. 7 ust. 7 i dalszych ustawy CIT dotyczących podatku zryczałtowanego)</p>	<p>Proponuje się objęcie proponowaną formą opodatkowania także spółdzielnie, z wyłączeniem spółdzielni mieszkaniowych i socjalnych. Podmioty te również są własnością udziałowców (członków spółdzielni), a zysk (nadwyżka bilansowa) podlega podziałowi, w tym także na rzecz udziałowców (członków), od którego pobiera się zryczałtowany podatek na identycznych zasadach jak w przypadku udziałowców/akcjonariuszy spółek z o.o. czy akcyjnych lub przeznaczają na kapitał (fundusz zasobowy). Spółdzielnie różnią się od tych spółek tylko tym, że liczba udziałowców jest co do zasady większa (nie mniej niż 10) i nie są one nastawione na przysparzanie majątku udziałowców, a raczej na rozwój spółdzielni, w których co do zasady członkowie świadczą pracę lub są powiązane innymi świadczeniami (np. dostawa mleka w spółdzielniach mleczarskich). Projekt ustawy - naszym zdaniem - dyskryminuje spółdzielnie, bowiem w tych firmach w szczególności nadwyżka bilansowa przeznaczana jest na jej rozwój.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Charakter działalności spółdzielni jest zupełnie inny niż spółek kapitałowych, które są nastawione na osiąganie zysku. Polega on na dobrowolnym zrzeszeniu się w celu zaspokojenia wspólnych potrzeb i aspiracji gospodarczych, społecznych i kulturalnych. Członkowie spółdzielni są z nią silnie związani poprzez świadczenie pracy lub powiązane świadczenia. Taki charakter podmiotowy wymaga przyjęcia odrębnych rozwiązań podatkowych, dedykowanych spółdzielniom i uwzględniających ich charakter.</p>
IV. Konfederacja Lewiatan			
1	<p>Uwaga ogólna do zakresu podmiotowego</p>	<p>Całkowite wyeliminowanie podatników PIT z korzystania z funduszu inwestycyjnego jest działaniem nieproporcjonalnym i nadmiernie różnicuje sytuację podatników PIT i CIT prowadzących podobne (pod względem zasobów, operacyjnym itp.) przedsiębiorstwa. Postulujemy więc umożliwienie rozliczania wydatków na fundusz także podatnikom PIT.</p> <p>Postulat rozszerzenia zakresu podmiotowego planowanego funduszu inwestycyjnego na wszystkich podatników CIT przy jednoczesnym ustaleniu maksymalnego poziomu</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Celem regulacji jest wsparcie podmiotów napotykających w prowadzonej działalności na barierę związaną z dostępem do finansowania i przywrócenie im zachwianej obecnie pozycji konkurencyjnej.</p> <p>Nowe rozwiązania będą dla podatników oznaczać poszerzenie dostępnych opcji podatkowych analogicznie jak w przypadku wyboru przez osoby fizyczne między dostępnymi wariantami: skali podatkowej, podatku liniowego, ryczałtu</p>

		<p>rocznego odpisu na fundusz, co zrównoważyłoby wsparcie przedsiębiorców z obciążeniem budżetu Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego.</p>	<p>od niektórych przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej. Podatnicy CIT nie mieli dotychczas takich możliwości wyboru jak podatnicy PIT. Nowe rozwiązania będą dla ich narzędziem inwestycyjnej akceleracji. Ich skierowanie wyłącznie do podatników CIT jest uzasadnione, ponieważ przyjmowanie formy korporacyjnej jest naturalną konsekwencją rozwoju działalności inwestycyjnej, obarczonej ze swej natury większym ryzykiem gospodarczym.</p>
2	art. 7 ust. 7 Ustawy CIT	<p>Proponowana regulacja pozbawia podatnika korzystającego z ryczału prawa do odliczenia strat poniesionej przed rozpoczęciem stosowania tej formy opodatkowania, zgodnie z podstawowymi zasadami podatku dochodowego (gdzie dochód podlega opodatkowaniu, a strata uprawnia do pomniejszenia podatku w przyszłości) i stoi w sprzeczności z innymi uregulowaniami ustawy, zapewniającymi uniknięcie osiągnięcia (zdaniem ustawodawcy) nadmiernych korzyści podatkowych wskutek przekształceń (niesymetryczne uregulowania przejściowe na niekorzyść podatnika). Rozwiązaniem tego problemu byłoby zastosowanie systemu zawieszenia możliwości rozliczenia strat podatkowych do momentu zakończeniu opodatkowania ryczałtem lub wręcz możliwość rozliczania strat podatkowych w okresie stosowania ryczału (podobna zasada jest w przypadku Podatkowej Grupy Kapitałowej). Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia podatników rozpoczynających działalność, gdzie nierzadko w pierwszych latach podmioty te osiągają straty podatkowe i dopiero w toku rozwoju biznesu zaczynają generować przychody.</p>	<p>Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów.</p>
3	art. 7aa ust. 1 pkt 1 lit. a i b Ustawy CIT	<p>Wyrażona wątpliwość do sytuacji, w której podatnik jako przedsiębiorca prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą przekształcił się w spółkę z o.o. w trybie określonym w art. 5841 i n. kodeksu spółek handlowych. Należy doprecyzować, czy korekta powinna dotyczyć wyłącznie rozliczeń podatkowych realizowanych przez spółkę z o.o., czy również rozliczeń przedsiębiorcy, realizowanych na podstawie ustawy PIT (jeśli rokiem poprzedzającym pierwszy rok</p>	<p>Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>

		<p>opodatkowania ryczałtem jest rok podatkowy przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą). Przepis nie określa jak ma zostać dokonane przejście z prowadzenia podwójnej księgowości (dla celów bilansowych oraz podatkowych) wyłącznie na rachunkowość bilansową. Może to prowadzić do wątpliwości podatników, w jaki sposób należy to przeprowadzić, w szczególności biorąc pod uwagę charakter różnic w wyliczaniu wyniku rachunkowego oraz podatkowego tj. różnice trwałe oraz przejściowe. Doprecyzowania wymaga sposób jednorazowego rozliczenia w roku poprzedzającym pierwszy rok opodatkowania ryczałtem zarówno różnic trwałych jak i przejściowych między wynikiem, mając na uwadze rezerwy oraz aktywa z tytułu podatku odroczonego.</p> <p>Pojęcie „za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem” jest nieostre i może sugerować dodatkowy obowiązek do weryfikacji wyników rachunkowych oraz podatkowych wstecz od momentu powstania danego podatnika.</p>	
4	art. 7aa ust. 1 pkt 1 lit. c Ustawy CIT	<p>Ustawodawca nie wyjaśnił jednocześnie, do jakiego rodzaju działań optymalizacyjnych odwołuje się uzasadnienie, jak również jakie przesłanki w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej (w szczególności sztuczność sposobu działania oraz sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej) zostałyby spełnione w ww. sytuacji.</p> <p>W związku z tym art. 7aa ust. 1 pkt 1 lit. c uniemożliwia realizację celów postawionych nowelizacji, bowiem w pierwszym roku od przekształcenia ww. podmioty mogłyby realizować wzrost zatrudnienia oraz ponosić nakłady inwestycyjne, o których mowa w projektowanym art. 28g ustawy. Jednocześnie, jeśli wskazana regulacja wejdzie w życie, cel w postaci zwiększonej stopy inwestycji nie zostanie zrealizowany, bowiem niewątpliwie część podmiotów zrezygnuje z przekształcenia w spółkę kapitałową oraz ponoszenia większych nakładów inwestycyjnych, jeśli będzie się to wiązać z opodatkowaniem przekształcenia, natomiast część podmiotów rozpocznie opodatkowanie</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Przepis jest zasadny, ponieważ ryczałt od dochodów spółek kapitałowych skutkuje przyjęciem innych niż dotychczas zasad rozliczeń, zgodnych z przepisami rachunkowości. Może zatem skutkować rozpoznaniem zawyżonych kosztów (zmniejszenie podstawy opodatkowania).</p>

		<p>ryczałtem dopiero po roku od momentu zmiany formy prawnej, co znacznie opóźni korzystne efekty działania ustawy dla gospodarki.</p> <p>Postulowane usunięcie projektowanego art. 7aa ust. 1 pkt 1 lit. c Ustawy CIT lub znaczne ograniczenie jego zastosowania. W szczególności warunki określone w projektowanym art. 28j ustawy, dotyczące w szczególności prostej struktury udziałowej, zatrudnienia oraz wysokości przychodów spełnione będą przez spółki osobowe oraz przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą, którzy nie powinni ponosić negatywnych konsekwencji z tytułu przekształcenia.</p>	
5	art. 7aa ust. 3 ustawy CIT	<p>Przepis ustanawia rygorystyczne kryteria uprawniające do niezapłacenia całego podatku jednorazowo, wymagające znacznej jego wysokości (50% powyżej „normalnego”).</p> <p>Organizacja postuluje obniżenie „proggu” uprawniającego do rozliczenia nadwyżki zobowiązania podatkowego powstałej na mocy art. 7aa ust. 3 Ustawy CIT do 20% w porównaniu do zobowiązania podatkowego, jakie powstałoby, gdyby nie uwzględniono tego przepisu, oraz uprawnienie do rozliczenia jej w okresie 5 lat, licząc od końca roku podatkowego, którego dotyczy zeznanie (w nawiązaniu do okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz innych regulacji, np. dot. rozliczania straty).</p> <p>Postulowane jest też dodanie do Ordynacji podatkowej stosownych przepisów szczególnych stanowiących uprawnienie do rozliczenia „nadwyżki” podatku w czasie ma charakter materialnoprawny, a co za tym idzie – nie jest w związku z nim naliczana opłata prolongacyjna ani odsetki za zwłokę.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Zastosowany mechanizm ma już teraz charakter preferencyjny.</p>
6	art. 12 ust. 1ab Ustawy CIT	<p>Większość przypadków niewydatkowania na cele „inwestycyjne” środków z funduszu nie będzie zamierzonym już w momencie dokonywania odpisów na fundusz działaniem podatnika, ale efektem zmiennych zewnętrznych (zagrożenia utratą płynności, która może wystąpić bez winy podatnika, wskutek np. niewypłacalności kluczowego kontrahenta). Konieczność zapłaty odsetek, od momentu zaliczenia odpisów do KUP, może powodować problemy z płynnością finansową, w szczególności w przypadku małych podatników.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Podatnicy dokonujący odpisu na fundusz korzystają z korzystnych efektów odsetkowych wynikających z szybszego rozliczenia inwestycji w kosztach. Jeżeli nie przeznaczą środków na realizację inwestycji korzyść ta jest nienależna, a więc odpis należy odwrócić, tak samo jak efekty odsetkowe. Aby zminimalizować wpływ efektów zewnętrznych (koniunktura) określono długi termin na wydatkowanie środków – tj. nawet 4 lata</p>

		W związku z tym rekomenduje się zmianę momentu rozpoczęcia naliczania odsetek od momentu powstania przychodu i jednocześnie obciążenie takich podatników ½ odsetek za zwłokę w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej (nawiązanie do wysokości opłaty prolongacyjnej) i odpowiednie dostosowanie projektowanej regulacji.	(licząc z rokiem dokonania odpisu) pod warunkiem złożenia oświadczenia.
7	art. 15 ust. 1hb pkt 1 ustawy CIT	Zawężanie możliwości utworzenia funduszu jedynie do zysków z roku poprzedzającego rok utworzenia funduszu jest niekorzystne dla podatników. Lepszym rozwiązaniem jest utworzenie funduszu z kilku poprzednich lat, jeśli podatnik posiada takie nierozdysponowane zyski. Takie rozwiązanie byłoby spójne z celem ustawy, bowiem zgodnie z uzasadnieniem do ustawy wprowadzane regulacje skierowane są do podmiotów, które chcą realizować proinwestycyjną strategię rozwoju w szczególności poprzez wzrost zatrudnienia oraz systematycznie ponoszone nakłady inwestycyjne zwiększające ich realny kapitał. Ograniczenie kapitału, który mógłby zostać przekazany na inwestycje, jest w efekcie sprzeczne z celem ustawy.	Uwaga nieuwzględniona. Założeniem nowego rozwiązania jest wprowadzenie możliwości dokonywania nieopodatkowanych reinwestycji bieżącego zysku. Ma to być rozwiązanie zbliżone do tego uregulowanego w rozdziale 6b.
8	art. 15 ust. 1hb pkt 3 ustawy CIT	Ograniczenie, by środki pieniężne nie pochodziły z pożyczki (kredytu), dotacji, subwencji, dopłat i innych form wsparcia finansowego, nie jest uzasadnione w świetle uzasadnienia do projektu, gdzie podkreśla się, że projekt zawiera rozwiązania adresowane do grupy przedsiębiorców, która z uwagi na słabszą pozycję konkurencyjną i związane z tym m.in. mniejsze możliwości pozyskiwania finansowania zewnętrznego oraz towarzyszący temu niedobór środków pieniężnych na realizację inwestycji, nie może rozwijać się zgodnie ze swoim potencjałem. Jednocześnie, wprowadza się ograniczenie w korzystaniu z preferencji podatkowej dotyczącej wydatków inwestycyjnych w przypadku gdy finansowane są one długiem. W związku z tym Lewiatan rekomenduje wykreślenie pożyczek (kredytów) z art. 15 ust. 1hb pkt 3. Opcjonalnie, jeżeli projektodawca nie dopuszcza rezygnacji z ww. wymogu, proponuje się:	Uwaga nieuwzględniona. Założeniem nowego rozwiązania jest wprowadzenie możliwości dokonywania nieopodatkowanych reinwestycji bieżącego zysku. A więc źródłem inwestycji ma być zysk podatnika, a nie źródła finansowania zewnętrznego, w szczególności kredyty, pożyczki czy dotacje. Co więcej podmioty korzystające z takich form finansowania zasadniczo nie są adresatami regulacji, ponieważ grupą docelową nowych rozwiązań mają być podmioty z utrudnionym dostępem do finansowania, co stanowi dla nich barierę w dokonywaniu inwestycji. Zatem w przypadku podmiotów, które uzyskały środki na inwestycje ze wskazanych źródeł, problem ten nie występuje i znajdują się one w lepszej pozycji konkurencyjnej niż grupa docelowa regulacji. W pozostałym zakresie (doszczegółowienie przepisu) uwaga będzie przedmiotem analizy w Ministerstwie Finansów.

		<p>- wprowadzenie przepisów wprost określających, kiedy zysk pochodzi z wymienionych w ww. przepisie źródeł,</p> <p>- nadanie katalogowi wyłączonych źródeł finansowania odpisu charakteru zamkniętego, wyrażenie bowiem „innych form wsparcia finansowego” pozostawia ogromne pole do interpretacji, stwarzając ryzyko nadużyć urzędniczych wyrażających się w rozpoznawaniu normalnych zdarzeń gospodarczych (np. kredytu kupieckiego, czy nawet długich terminów płatności) jako objętych ww. regulacją.</p>	
9	15 ust. 1hb pkt. 4 Ustawy CIT	<p>Termin określony w tym przepisie (wydatkowanie środków zgromadzonych na funduszu muszą nastąpić w następnym roku podatkowym po roku podatkowym, w którym dokonano odpisów) wydaje się zbyt krótki, szczególnie w sytuacji gwałtownie zmieniającego się otoczenia gospodarczego czy też występowania nagłych nieprzewidywalnych zdarzeń (np. pandemia COVID-19). Korzystne byłoby wydłużenie tego terminu realizacji inwestycji np. do 5 lat, przy jednoczesnym braku przymuszania podatnika do ponoszenia tych kosztów w poszczególnych latach tego okresu.</p> <p>Lewiatan rekomenduje w związku z tym wydłużenie okresu ponoszenia wydatków inwestycyjnych, bez konieczności zawiadamiania organów podatkowych. Ponadto obowiązek określenia szczegółowych planów inwestycyjnych wskazując rok wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne wydaje się trudny do zrealizowany i jest przykładem nadmiernej formalizacji.</p> <p>Wprowadzenie obowiązku szczegółowego raportowania wydatków inwestycyjnych może wymagać korzystania ze wsparcia profesjonalnego doradcy, który przygotowałby tego typu plan. Jednocześnie ze względu na koszty takiej usługi wiele najmniejszych podmiotów będzie zmuszone do przygotowania tego typu dokumentacji we własnym zakresie, w efekcie czego obniżeniu może ulec jej jakość oraz precyzyjność kalkulacji wydatków.</p> <p>W związku z tym podniesiono postulat rezygnacji z obowiązku składania informacji do naczelnika US oraz wprowadzenie jednolitego dłuższego</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Podatnik ma na realizację inwestycji dwa lata (licząc z rokiem dokonania inwestycji), a w razie zaistnienia szczególnych przesłanek – cztery lata. To okres wystarczający na zebranie środków finansowych niezbędnych do realizacji inwestycji, a jednocześnie krótszy niż okres podatkowego przedawnienia, zatem akceptowalny z perspektywy administracji skarbowej. Podatnik sam decyduje o roku dokonania odpisu. Jeśli sytuacja gospodarcza jest niepewna, może wstrzymać swoją decyzję w tym zakresie. Jeśli niespodziewane okoliczności wystąpią już po dacie dokonania odpisu lub jeśli wymaga tego specyfika danego procesu inwestycyjnego – może złożyć oświadczenie i wydłużyć dwuletni okres. Organ podatkowy powinien jednak dysponować wiedzą o tych szczególnych okolicznościach, stąd konieczny jest obowiązek informacyjny.</p> <p>Jeśli podatnik nie chce składać dodatkowych informacji, powinien dokonywać odpisów w wybranym przez siebie momencie i wysokości z uwzględnieniem możliwego ryzyka gospodarczego związanego ze zmiennością koniunktury.</p>

		<p>okresu wydatkowania środków zgromadzonych na funduszu.</p> <p>Opcjonalnie jako formę informowania o niewydatkowaniu na cele inwestycyjne całości odpisu na fundusz proponowane jest wprowadzenie takiej informacji w zeznaniu rocznym (informacji zaistnieniu takiego zdarzenia, w formie zaznaczenia „TAK – NIE”, bez podawania wielkości liczbowych i prognoz dot. przyszłych wydatków).</p>	
10	art. 15 ust. 1hc ustawy CIT	<p>Niezrozumiałe jest ograniczenie możliwości stosowania funduszu przez podatnika wcześniej rozliczającego się ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Działanie to stanowi wybór między dwiema prawnie dopuszczalnymi formami opodatkowania, nie nosząc znamion niedozwolonej optymalizacji podatkowej. Co więcej, regulacje określające zasady zakończenia opodatkowania ryczałtem, nakładając na podatnika szeroko zakrojone obowiązki, zniechęcają do zmiany metody opodatkowania, co pozwala przewidywać, że nie będzie ona zjawiskiem często stosowanym.</p> <p>W związku z tym Lewiatan postuluje o odstąpienie od wprowadzania ww. regulacji w całości, tym samym umożliwienie zmiany ryczałtowego opodatkowania na korzystanie z funduszu w kolejnym roku po zakończeniu roku podatkowego.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Warunki skorzystania z obu rozwiązań są symetryczne. Zatem ich naruszenie powinno wywoływać podobne skutki tj. odroczyć możliwość skorzystania z preferencji na określony czas.</p>
11	Art. 16h ust. 3e Ustawy CIT	<p>Przepis w proponowanym brzmieniu wyłącza możliwość zmiany zasad amortyzacji w oparciu o zasady ogólne, w tym do zmiany stawki. Ograniczenie tej możliwości, dostępnej wszystkim podatnikom z mocy prawa i niestanowiącej szkodliwego unikania opodatkowania, ale będącej istotnym elementem planowania podatkowego (np. do obniżenia strat w okresie dekonjunktury, co zwiększa szanse ich wykorzystania w przyszłości) jest nieuzasadnione. Jednocześnie brak ograniczeń w tym względzie nie prowadzi do uzyskania przez podatników kończących opodatkowanie ryczałtem żadnych korzyści niedostępnych podatnikom rozliczających się na zasadach ogólnych.</p> <p>W związku z tym Konfederacja postuluje rezygnację z wymogu amortyzacji środków trwałych posiadanych w momencie zakończenia opodatkowania</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>W art. 16h ust. 3e ustawy CIT wskazano, że podatnik kontynuuje metodę, stawkę oraz okres amortyzacji, przyjęte w okresie tego opodatkowania, albo dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji, stawki oraz okresu amortyzacji określonych w art. 16i-16m dla poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed rozpoczęciem ich amortyzacji na podstawie ustawy, przy czym wybraną metodę, stawkę oraz okres stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.</p>

		„podatkiem estońskim” w sposób liniowy aż do pełnego zamortyzowania, na rzecz możliwości wyboru amortyzacji na zasadach określonych w Ustawie CIT, bez dodatkowych obostrzeń.	
12	art. 18aa Ustawy CIT	<p>Lewiatan wyraża obawę, czy utrata uprawnień zakresie regulowanym w art. 18-18f, ulgi B+R, ulgi na złe długi i innych ulg odliczanych od podstawy opodatkowania, obejmuje wyłącznie okres korzystania z estońskich zasad opodatkowania, czy ma charakter trwały. W związku z tym postuluje się doprecyzowanie przepisu tak, by stanowił wprost, że utrata prawa do stosowania objętych nim ulg i odliczeń obejmuje wyłącznie okres korzystania z ryczałtu. Prawo do stosowania ulg powinno ulegać zawieszeniu do czasu powrotu do klasycznych zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.</p> <p>Proponuje się też wyłącznie spod art. 18aa darowizn, o których mowa w art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 ustawy o CIT (z uwagi na demotywowanie podatników do przyjmowania społecznie uzasadnionych postaw).</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>W uzasadnieniu do powołanego przepisu wskazano, że podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do odliczeń dotyczących wydatków poniesionych przed momentem zmiany zasad opodatkowania na ryczałt, a więc utrata nie ma charakteru trwałego.</p> <p>W kontekście darowizn należy zauważyć, że są one uwzględniane w całości (bez limitu) jako koszt w wyniku netto podatnika zmniejszając tym samym w sposób bezpośredni podstawę opodatkowania w postaci sumy zysków netto (art. 28m. 1 pkt 5), podczas gdy obecnie odliczeniu (i to w sposób pośredni) podlega kwota mieszcząca się w limicie 10% dochodu. Dodatkowe odliczenie byłoby zatem niezasadne.</p>
13	art. 28c pkt 1 Ustawy CIT	<p>Niezasadne jest wprowadzanie kolejnej definicji podmiotów powiązanych wewnątrz jednego aktu prawnego. Projektodawca w uzasadnieniu nie wskazał przyczyn takich zmian ograniczając się do stwierdzenia, że dla celów opodatkowania ryczałtem obniżony został jednak próg poziomu udziału, praw głosu lub pozostałych praw do 5% (z 25%) i jest to jedyna różnica w rozumieniu podmiotu powiązanego między ryczałtem a cenami transferowymi.</p> <p>Postulat odwołanie do definicji zawartej w przepisach o cenach transferowych (Rozdział 1a „Ceny transferowe” Oddział 1 „Przepisy ogólne”) bez zmian procentowego progu powiązań: „Ilekcioć w niniejszym rozdziale jest mowa o: 1) podmiotach powiązanych – oznacza to podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a”.</p> <p>Dodatkowo uwaga o charakterze redakcyjnym, dot. niepotrzebnego wymieniania się liter a-c art. 11a ust. 2 pkt 1.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Obniżenie progu powiązań jest zasadne, ponieważ wraz ze zmianą reżimu podatkowego (na ten uregulowany w nowododanym rozdziale 6b) zmieniają się zasady rozliczeń i optyka opodatkowania. Dotychczasowy reżim CIT zakładał opodatkowanie przysporzeń podatnika (strona przychodowa), podczas gdy nowe zasady nakładają podatek, co do zasady, na dokonywane dystrybucje zysku (wyptywy pieniężne). Zasadą jest, że zysk pozostawiony w spółce nie podlega opodatkowaniu, natomiast podatek nakładany jest na wypłaty. Opodatkowaniu podlegają w szczególności tzw. ukryte zyski. W tym kontekście przyjmuje się, że nie każda wypłata będzie rodzić obowiązek podatkowy, lecz jedynie taka dokonywana na rzecz udziałowca/akcjonariusza lub podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem. Zatem potrzebę stworzenia oddzielnej definicji na potrzeby rozdziału 6b należy uznać za uzasadnioną.</p>

14	art. 28f ust. 1 ustawy CIT	<p>Z uwagi na to, że określony projekt inwestycyjny może być kapitałochłonny na różnych etapach inwestycji (przykładowo niskie nakłady początkowe, a o wiele wyższe nakłady po 5 roku inwestycji), stąd bardziej racjonalne byłoby określenie terminów dłuższych niż 4 lata, które byłyby adekwatne do procesu inwestycyjnego jako przedsięwzięcia długoterminowego.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Projekt uwzględnia długoterminowy charakter procesów inwestycyjnych i indywidualną sytuację różnych podatników. Podatnik ma na realizację inwestycji aż cztery lata. To okres wystarczający na zebranie środków finansowych niezbędnych do jej realizacji, a jednocześnie krótszy niż okres podatkowego przedawnienia, zatem akceptowalny z perspektywy administracji skarbowej. W sytuacji, gdy nakłady inwestycyjne są niższe w latach początkowych, powinny być także odnoszone do niskiej wartości bazowej, a więc wymagane są niewielkie przyrosty. W takiej sytuacji nawet dwuletni okres rozliczeniowy nie powinien stanowić bariery, zwłaszcza że wymagany przyrost inwestycji nie jest znaczący (10.000 rocznie przy niskich wartościach początkowych). Natomiast czteroletni okres rozliczenia może być pożądanym w sytuacji odwrotnej – gdy podatnik ponosi wysokie nakłady inwestycyjne na start.</p>
15	art. 28g ust. 1 ustawy CIT	<p>Odniesienie minimalnych wielkości wydatków inwestycyjnych uprawniających do korzystania z podatku estońskiego do wartości początkowej środków trwałych jest rozwiązaniem niekorzystnym i nieuwzględniającym cykli technologicznych, co dodatkowo dyskryminuje przedsiębiorców z branż, w których zmiany technologii szybciej wymuszają wymianę parków maszynowych.</p> <p>W tym zakresie postulat odniesienia minimalnych wielkości inwestycyjnych do wartości netto środków trwałych (pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne) lub wartości rynkowej – jednej z tych dwóch, która w przypadku danego podatnika jest niższa.</p> <p>Wymóg procentowego wzrostu nakładów nie uwzględnia możliwości wystąpienia dekonunktury i innych pozostających poza kontrolą przedsiębiorcy zjawisk determinujących zmiany nakładów inwestycyjnych, jak i specyfiki wielu branż.</p> <p>Postulat aby prowadzić alternatywny wobec projektowanego wymóg ponoszenia wydatków w określonych kwotach bezwzględnych w dłuższym okresie czasu, najlepiej czteroletnim okresie rozliczeniowym. Może być to</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Nowy reżim opodatkowania ma służyć zwiększeniu produkcji potencjalnej gospodarki poprzez zwiększenie ilości środków trwałych w gospodarce, a nie promować inwestycje o charakterze jedynie odtworzeniowym. Propozycja uwzględnienia wartości rynkowej również nie zasługuje na aprobatę, ponieważ nie jest adekwatnym miernikiem realizacji wskazanego celu (w szczególności w sytuacji nabycia aktywów o rosnącej w czasie wartości rynkowej).</p>

		<p>próg ruchomy, zależny od wskaźników finansowych podatnika, ale określony w wartościach bezwzględnych.</p> <p>Najbardziej optymalnym rozwiązaniem byłaby rezygnacja z obowiązku liczenia wartości inwestycji.</p>	
16	art. 28g ust. 1 ustawy CIT	<p>Propozycja, aby umożliwić inwestowanie w wartości niematerialne i prawne, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy CIT (m.in. licencje) i art. 16b ust. 2 pkt 3 ustawy (koszty prac rozwojowych). W przeciwnym razie dyskryminacji zostaną poddane np. podmioty z branży IT. Działalność prowadzona przez tego typu podmioty nie wymaga zazwyczaj ciągłego ponoszenia wydatków na środki trwałe oraz posiadania wielu środków trwałych, a ponoszone wydatki dotyczą najczęściej wynagrodzeń pracowniczych czy też kosztów dostępu do określonego IP.</p>	<p>Warunek inwestycyjny dzięki zastosowaniu kryterium wzrostu procentowego jest elastyczny. Firmy prowadzące działalność charakteryzującą się niską bazą kapitałową, np. z branży usługowej nie ponoszą jedynie wydatków na wartości niematerialne i prawne. Muszą też mieć klasyczne wyposażenie np. w postaci komputerów. W szczególnych przypadkach wymaga się wzrostu o 20.000 zł w ciągu dwóch lat lub 50.000 zł w ciągu czterech lat, czyli inwestycji o wartości 10 tysięcy rocznie (lub 12,5 tys. zł w wariantcie czteroletnim). Przedsiębiorstwa te nie są zatem dyskryminowane, ponieważ nakłada się na nie obowiązek realizowania dużo mniejszych inwestycji (w ujęciu wartościowym) niż w przypadku przedsiębiorstw produkcyjnych, które posiadają środki trwałe o znacznej wartości.</p> <p>Jednakże uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów i nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>
17	art. 28g ust. 1 ustawy CIT	<p>Rekomendowane:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ujednoczenie okresu rozliczania nakładów inwestycyjnych do 4 lat we wszystkich wypadkach. Wydłużenie tego okresu powinno dać podatnikom większą elastyczność co do planowania ponoszonych wydatków oraz zmniejszyć prawdopodobieństwo, że w wyniku niezabawionych zdarzeń podatek nie zdoła osiągnąć niezbędnego poziomu wydatków, - zniesienie wymogu dotyczącego „znaczącego charakteru inwestycji” z perspektywy działalności podatnika, co umożliwi zastosowanie czteroletniego okresu rozliczenia w stosunku do wszystkich podatników, niezależnie od znaczenia prowadzonej inwestycji, - pojęcie „znacząca dla prowadzonej działalności inwestycja” stanowi klauzulę generalną, co powoduje, iż zakres jej zastosowania nie jest jasny. W związku z tym istnieje wysokie ryzyko, że interpretacja tego pojęcia może być 	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Wydłużenie okresu rozliczenia inwestycji ma charakter dodatkowej preferencji, która nie powinna być dostępna w każdym przypadku.</p> <p>Dłuższy, czteroletni okres rozliczenia inwestycji jest odstępstwem od ogólnej (dwuletniej) reguły. Jest to opcja przewidziana dla tych podatników, którzy przykładowo muszą zbierać środki pieniężne na dokonanie inwestycji przez kilka lat lub dokonują inwestycji o znacznej wartości na początku okresu czteroletniego, przez co dokonanie kolejnej inwestycji za dwa lata byłoby utrudnione. Składana informacja ma zatem umożliwić uwzględnienie tej szczególnej sytuacji podatnika dla celów rozliczeń ryczaftu w CIT. Ta alternatywna ścieżka jest zatem rozwiązaniem uwzględniającym różne stany faktyczne, nie powinna być jednak dostępna dla</p>

		<p>rozbieżnie interpretowana przez organy podatkowe i podatników np. w sytuacji budowy nowej linii produkcyjnej. Pojęcie nie realizuje też celu projektowanej ustawy, jakim jest ograniczenie czasu poświęcanego na tzw. tax compliance.</p> <p>Propozycja zmiany przepisu art. 28g ust. 1 dot. części: „(...) - w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych, wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego i innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin oraz <u>wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 i art. 16b ust. 2 pkt 3.</u>”</p>	<p>każdej inwestycji. Organ podatkowy powinien zatem zostać wyposażony w wiedzę o tych nadzwyczajnych okolicznościach, w szczególności zaś przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów i terminie planowanego jej zakończenia.</p> <p>Zakładanym celem jest aby pojęcie „znaczącego charakteru inwestycji” to było rozpatrywane z perspektywy prowadzonej przez podatnika działalności. W zależności od jej przedmiotu i skali pojęcie „znaczenia” będzie relatywne i może być definiowane odmiennie. Wypracowanie definicji, która uwzględniłaby wszystkie możliwe przypadki nie jest możliwe - określenie tego znaczenia wprost nie byłoby w każdym przypadku tak samo miarodajne.</p> <p>Dodatkowych wyjaśnień w tym zakresie udzielono w uwagach 9 i 14.</p>
18	art. 28g ust. 2 ustawy CIT	<p>Katalog wydatków stanowiących nakłady inwestycyjne, których ponoszenie warunkuje korzystanie z ryczałtu, jest zdecydowanie zbyt wąski, w szczególności ograniczenie wydatków na środki trwałe fabrycznie nowe nie wydaje się uzasadnione i może być szczególnie trudne dla mniejszych podatników.</p> <p>Propozycja rozszerzenie katalogu poprzez objęcie nim wszystkich kategorii wydatków wymienionych w § 8 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, który to przepis ten zawiera gotowy katalog wydatków realnie inwestycyjnych dla celów tzw. Polskiej Strefy Inwestycji.</p> <p>Propozycja zmiany art. 28g ust. 2: <i>„Przez nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w ust. 1, rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym:</i> 1) wydatki na nabycie środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych, o których mowa w ust. 1; 2) opłaty ustalone w umowie, o której mowa w art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych, o których mowa w ust. 1;</p>	<p>Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>

		3) wydatki na nabycie wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w ust. 1.”	
19	art. 28g ust. 3 Ustawy CIT	Wymóg składania informacji o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowanego zakończenia inwestycji stanowi dodatkowe obciążenie administracyjne, a jak się wydaje, wymóg ten nie ma zasadniczo żadnego celu. Opcjonalnie jako formę informowania o nieponiesieniu wydatków w okresie pierwszych dwóch lat opodatkowania ryczałtem zaproponowano wprowadzenie takiej informacji w zeznaniu rocznym (w formie zaznaczenia „TAK – NIE”, bez podawania wielkości liczbowych i dodatkowych prognoz).	Uwaga nieuwzględniona. Wyjaśnień udzielono w uwadze numer 17.
V.	MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy		
1	Uwaga ogólna	Uwagi przedstawione przez MDDP pokrywają się z uwagami Związku Pracodawców Business Center Club	Odniesienie wskazano bezpośrednio w uwagach wniesionych przez Związek Pracodawców Business Center Club.
VI.	Fundacja STARTUP POLAND		
1	Art. 28j pkt 3 ustawy o CIT	Wprowadzony w Projekcie wymóg zatrudnienia na umowę o pracę co najmniej 3 osób (nie będących udziałowcami) zamyka możliwość stosowania “estońskiego CIT-u” przez wiele startupów, zwłaszcza małych, które nie spełniają tego kryterium. Rekomendujemy zrezygnowanie z tego wymogu.	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
2	Art. 28j pkt 4 ustawy o CIT	wymóg posiadania wyłącznie osób fizycznych jako udziałowców w spółce korzystającej z “estońskiego CIT-u” w Projekcie. Takie rozwiązanie powoduje, że firmy w które inwestują fundusze VC nie będą mieć możliwości zastosowania “estońskiego CIT-u”. Zwracamy jednocześnie uwagę, że startupy korzystające z zewnętrznego finansowania przez fundusze VC doskonale sobie radzą na rynku i mają możliwość zatrzymywania zysku w firmie, co czyni je atrakcyjnymi adresatami nowych rozwiązań podatkowych. Dodatkowo w konsekwencji obowiązywania takiego zapisu w praktyce może dojść do znacznego zmniejszenia zainteresowania funduszami VC przez startupy. Rekomendujemy zrezygnowanie z tego wymogu.	Uwaga nieuwzględniona. Proponowane rozwiązanie to ukierunkowany instrument wsparcia dla tych podmiotów, dla których utrudniony dostęp do finansowania stanowi barierę wzrostu i w sposób istotny wpływa na ich konkurencyjność i możliwości utrzymania się na rynku. Wsparcie firmy przez Venture Capital (VC) w dużej części odpowiada na te problemy. Co więcej, z zaangażowania VC korzysta tylko ok. 1% firm, które mogą potencjalnie skorzystać z nowego reżimu opodatkowania (ok. 2 tys. z 200 tys.). Dlatego potrzebne jest wsparcie dla firm, które dla firm, które nie otrzymały pomocy od funduszy VC.
3	Art. 28j pkt 5 ustawy o CIT	Wymóg nieposiadania udziałów (akcji) w kapitale innej spółki w Projekcie. Zapis ten wyklucza możliwość stosowania “estońskiego CIT-u” przez startupy	Uwaga nieuwzględniona. Choć posiadanie przez podatnika udziałów/akcji w innych podmiotach

		posiadające spółki zależne w krajach, co jest typowe dla startupów przeprowadzających ekspansję zagraniczną. Rekomendujemy zrezygnowanie z tego wymogu.	zostało wyłączone, akwizycje innych spółek bez utraty prawa do opodatkowania zostały uregulowane w art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c-d. Dopuszczone są także inne formy ekspansji np. założenie przez wspólnika odrębnej spółki, działalność prowadzona przez zagraniczny zakład. Przyjęcie tego warunku jest naturalną konsekwencją założenia, iż projekt skierowany jest do podmiotów o prostej strukturze kapitałowej, w których udziałowcami/akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne.
4	Uwaga ogólna	Niekorzystnie zostały też ocenione przez startupy rozwiązania wyłączające preferencje podatkowe związane z ulgą na działalność badawczo-rozwojową czy IP Box przy zastosowaniu nowych zasad opodatkowania "estońskim CIT-em", a także wskazanie konkretnych kwot jakie spółka musi zainwestować w określonym czasie, aby nie rozliczać podatku dochodowego.	Uwaga nieuwzględniona. Możliwości tej nie wyklucza skorzystanie z funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb. Natomiast ryczałt od dochodów spółek kapitałowych oznacza przyjęcie zupełnie innej, często korzystniejszej dla podatnika podstawy opodatkowania. Istotą ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych jest brak zobowiązań podatkowych do czasu wypłaty zysków ze spółki. Wskazane preferencje podatkowe nie są dostosowane do konstrukcji ryczałtu. Wsparcie dla podmiotów inwestujących, podobne do tego, który przewidziano w ramach ulgi B+R, oferowane jest w sposób prostszy niż dokonanie odliczeń od podstawy opodatkowania – tj. zastosowanie znajduje niższa stawka podatku (art. 28o ust. 2).
5	Uwaga ogólna	Przy zaproponowanym w Projekcie rozwiązaniu polegającym na rozliczeniu podwójnego opodatkowania w ten sposób, że w przypadku małych podatników łącznie opodatkowanie może wynieść około 25%, a w przypadku dużych podatników 30% brak jest możliwości pomnożenia kapitału za pomocą procentu składanego (reinwestycja zysków bez podatku, przekładająca się na coraz większe zyski).	Uwaga niezrozumiała. Co od zasady podatnicy opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek nie odprowadzają podatku, dopóki ze spółki nie zostanie wypłacony zysk. Oznacza to zatem możliwość zainwestowania kwoty oszczędności podatkowej i pomnożenia kapitału za pomocą procentu składanego (reinwestycja zysków bez podatku, przekładająca się na coraz większe zyski).
VII	Bank Gospodarstwa Krajowego		
1	Uwagi ogólne do art. 15 ust. 1hb pkt 2 ustawy o CIT	Wskazujemy na celowość wydania przepisów wykonawczych do art. 15 ust. 1hb pkt. 2 Ustawy o CIT.	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów we współpracy z Bankiem Gospodarstwa Krajowego.
2	Art. 7aa ust. 1 ustawy o CIT	Powstała wątpliwość, czy proponowane zmiany nie wymagają zmian w załączniku nr 1 do Ustawy o rachunkowości, w częściach „Bilans” i „Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym” oraz w Załączniku 5 do Ustawy o rachunkowości	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.

		w części „Bilans”, lub doprecyzowania na czym ma polegać i gdzie być dokonane to wyodrębnienie.	
VIII	Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce		
1	Art. 28k ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o CIT	<p>W ocenie ZPF, nowe rozwiązania podatkowe powinny mieć zastosowanie na równych prawach do wszystkich spółek kapitałowych, bez względu na rodzaj prowadzonej przez nie działalności, co stanowić będzie impuls do rozwoju polskich przedsiębiorstw we wszystkich segmentach rynku.</p> <p>W świetle powyższego, ZPF postuluje wykreślenie z art. 28k Projektu ustawy ust. 1 pkt 1 i 2, a tym samym włączenie przedsiębiorstw finansowych oraz instytucji pożyczkowych w nowy system opodatkowania, co zapewni im równe szanse rozwoju.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Celem regulacji jest wsparcie podmiotów, dla których uzyskanie finansowania stanowi barierę w prowadzonej działalności gospodarczej i uniemożliwia im tym samym realizację inwestycji. Przedsiębiorstwa finansowe oraz instytucje pożyczkowe nie należą zatem do grupy docelowej regulacji.</p>
IX	Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”		
1	Uwaga ogólna	NSZZ „Solidarność” zwraca uwagę na częstotliwość w zmniejszaniu opodatkowania dla prowadzących działalność gospodarczą. Powinno jemu towarzyszyć obniżanie obciążeń podatkowych pracowników.	<p>Uwaga niezasadna w kontekście przedstawionego projektu ustawy.</p> <p>Regulacje adresują problemy podmiotów, które w prowadzonej działalności gospodarczej napotykają na barierę w postaci dostępu do finansowania.</p>
2	Uwaga ogólna	<p>Brak jest całościowej analizy co do dotychczasowego wpływu obniżania stawek CIT od 2017 r dotyczącego małych podatników na wzrost nakładów inwestycyjnych. Jak wynika z wypowiedzi przedstawicieli biznesu, nie wysokość stawek podatkowych i sposób ich konstrukcji jest barierą dla inwestowania, ale przede wszystkim niepewność regulacyjna.</p> <p>Kluczowym aspektem decyzji inwestycyjnej jest pewność prawa, rozwinięta infrastruktura oraz dostęp do wykształconych kadr. W przypadku braku takich czynników spółka może wybrać strategię przeczekania i gromadzenia funduszy w inwestycjach mało efektywnych z punktu widzenia gospodarki, jak chociażby w rynku nieruchomości.</p> <p>Warto również wskazać, jak to wynika z badania Aaro Hazaka w opracowaniu pt. „Decyzje finansowe przedsiębiorstw w ramach systemu opodatkowania rozproszonych zysków w Estonii”, że „wadą tego systemu podatkowego jest alokacja funduszy w środki pieniężne, co stanowi potencjalnie nieefektywny sposób inwestowania”. Okazało się</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Projekt jest narzędziem ukierunkowanego wsparcia przedsiębiorstw i nie zakłada powszechnego obniżenia stawki podatkowej dla wszystkich podatników. Skorzystanie z nowych zasad opodatkowania jest możliwe po spełnieniu kilku warunków, między innymi w zakresie zatrudnienia, struktury przychodów i systematycznego wzrostu nakładów inwestycyjnych. To właśnie rozmowy z Ministerstwem Finansów Estonii oraz analiza licznych badań, między innymi tych przeprowadzonych przez Aaro Hazaka, skłoniła ustawodawcę do wprowadzenia dodatkowych warunków, które będą zapewniać, że proponowany instrument podatkowego wsparcia będzie faktycznie akceleratorem inwestycji w polskiej gospodarce.</p> <p>W kontekście wskazanych barier inwestycyjnych należy wskazać, że projekt w zakresie ryczaftu od dochodów spółek kapitałowych upraszcza rozliczenia podatkowe, a ponadto przesunął moment powstania obowiązku podatkowego zwiększając płynność przedsiębiorstw, a</p>

		bowiem, że firmy estońskie gromadzą gotówkę na rachunkach bankowych lub inwestują w nieruchomości (niejako w zastępstwie udziałowców), zamiast inwestować te fundusze w rozwój biznesu. Autor ten pisze również, że „nie obserwuje się istotnego wzrostu nowych inwestycji o charakterze strategicznym”.	tym samym adresuje dwie podstawowe bariery w realizacji inwestycji: nadmierne obciążenia administracyjne i utrudniony dostęp do finansowania.
3	Uwaga ogólna	Powstaje wątpliwość, czy zaproponowany wariant tzw. podatku estońskiego spowoduje zatrzymanie dochodów, aby pobudzić inwestycje małych i średnich przedsiębiorstw. Efektywność systemu estońskiego może wynikać z przyjęcia kompleksowego rozwiązania. Wyjęcie z tego systemu jedynie poszczególnych elementów może nie przynieść oczekiwanych efektów.	Uwaga nieuwzględniona. Uzasadnienie jak w uwadze numer 2 – należy wskazać, że przyjęcie rozwiązania różniącego się od tego zastosowanego w Estonii jest spowodowane niedoskonałością oryginalnego rozwiązania i potrzebą wprowadzenia dodatkowych warunków, które zapewnią realizację celu ustawy (wzrost inwestycji w gospodarce).
4	Uwaga ogólna	Przyjęte rozwiązanie jak wynika z doświadczeń państw, w których wprowadzono estoński podatek wiąże się ze spadkiem dochodów budżetu państwa w szczególności w pierwszych 3 - 4 latach początkowym etapie wprowadzenia podatku, co w okresie walki z Covid -19 może być dość ryzykowne. W sytuacji Polski będzie się to wiązało także ze spadkiem dochodów jednostek samorządu terytorialnego.	Uwaga nieuwzględniona. Szybkie wdrożenie nowego modelu opodatkowania jest teraz dla nas ważniejsze niż kiedykolwiek i nie może być on postrzegany jedynie z perspektywy kosztu budżetowego. To jest inwestycja w naszą gospodarkę, która przyczyni się do napływu nowych inwestycji, utworzenia miejsc pracy, zwiększenia konkurencyjności oraz dokapitalizowania sektora MŚP, który najbardziej potrzebuje wsparcia w zakresie płynności. W związku z pandemią koronawirusa rozwiązanie to może okazać się pomocne dla wielu przedsiębiorców. W pierwszej kolejności należy pobudzić do wzrostu i inwestycji te podmioty, które najbardziej odczuły negatywne skutki pandemii wywołanej przez COVID-19. Należy dążyć do zapewnienia aby podmioty te mogły kontynuować działalność bez obaw o utratę płynności i aby utrzymały one, a nawet zwiększyły, ilość stabilnych miejsc pracy w gospodarce. W kontekście wpływów podatkowych w Estonii należy wskazać, że po tym okresie nastąpił ich powrót do pierwotnego poziomu i systematyczny dalszy wzrost, a pozytywny skutek budżetowy może wystąpić poprzez zwiększenie, w wyniku wprowadzenia reformy, wpływów z VAT i PIT, na co wskazują doświadczenia Łotwy.
5	Uwaga ogólna	Projektodawca wprawdzie wprowadza rozwiązanie, które zachęca do wyższego inwestowania niż minimum uprawniające do skorzystania z tego	Uwaga nieuwzględniona. W uzasadnieniu wskazano pozytywne efekty ekonomiczne osiągnięte przez inne

		<p>podatku w postaci obniżenia stawki podatkowej przy wyższych nakładach inwestycyjnych lecz projektodawca nie wskazał ekspertyzy, która potwierdziłaby słuszność tych założeń w warunkach polskich, co nie pozwala na dokładną ocenę rozwiązania. Uzasadnionym jest więc przeprowadzenie analizy, które pokazałyby, że faktycznie wprowadzenie estońskiego CITu mogłoby oznaczać wyższy poziom inwestycji.</p> <p>Bez tego być może dokonany zostanie w Polsce kosztowny eksperyment, który może zakończyć się brakiem oczekiwanych rezultatów.</p>	<p>państwa, które wprowadziły podobny reżim opodatkowania i w których przeprowadzone już zostały analizy ex post zaimplementowanych rozwiązań. W szczególności modele ekonometryczne wskazują na istnienie korelacji między rezygnacją z opodatkowania reinwestowanych zysków a nakładami inwestycyjnymi. Efekty te, osiągnięte w innych państwach, nastroją optymistycznie, pomimo że systemy te nie zawierają „bezpieczników” przewidzianych w przedłożonym projekcie ustawy, które będą się jeszcze dodatkowo przekładać się na stymulowanie inwestycji.</p>
6	Uwaga ogólna	<p>Pozytywnie należy ocenić promowanie umów o pracę. „Wymóg zatrudnienia na podstawie wyłącznie umowy o pracę ma motywować podmioty objęte ryczałtem do zawierania tego typu umów, jako że mają one bardziej „stabilny” charakter niż umowy cywilnoprawne” - jak wskazuje projektodawca w uzasadnieniu do ustawy.</p>	<p>Uwaga nie wymaga uwzględnienia.</p>
X. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców			
1	Art. 28j ustawy CIT	<p>Krąg podmiotów objętych nowym rozwiązaniem powinien być jak najszerszy, dlatego projekt powinien ewoluować w kierunku jeszcze większej otwartości na biznes. Postuluje się poszerzenie zakresu podmiotowego nowej regulacji również o spółki komandytowo-akcyjne.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona w części dotyczącej objęcia zakresem regulacji spółek komandytowo-akcyjnych.</p> <p>Skierowanie projektu ustawy do opodatkowanych w jednakowy sposób spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnych wynika z konieczności wypracowania spójnych założeń systemowych co do sposobu opodatkowania i wielkości ciężaru podatkowego w systemie ryczałtu.</p> <p>Jednocześnie zaznaczyć warto, że analiza zeznań podatkowych za 2018 r. wskazuje, że poniżej progu 50 milionów złotych znajduje się aż 97,96% wszystkich podatników CIT.</p> <p>W pozostałej części uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>

2	Art. 28j ustawy CIT	Modyfikacja kryterium zatrudnienia, tak by pod uwagę brane były osoby zgłoszone przez pracodawcę do ubezpieczeń społecznych (analogiczną formułę zastosowano przy rozdysponowaniu „tarczy finansowej” PFR), a nie jedynie te zatrudnione na podstawie umowy o pracę.	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
3.	Uwaga ogólna	Wprowadzenie rozwiązania umożliwiającego firmom objętym estońskim CIT-em rozwój poprzez akwizycję innych spółek – projekt w obecnym brzmieniu uniemożliwia podatnikom estońskiego CIT posiadanie udziałów bądź akcji w kapitale innej spółki.	Uwaga nieuwzględniona. Choć posiadanie przez podatnika udziałów/akcji w innych podmiotach zostało wyłączone, akwizycje innych spółek bez utraty prawa do opodatkowania zostały uregulowane w art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c-d. Dopuszczone są także inne formy ekspansji np. założenie przez wspólnika odrębnej spółki, działalność prowadzona przez zagraniczny zakład.
4	Art. 28l ust.2 ustawy CIT	Wprowadzenie możliwości modyfikacji planowanej regulacji w taki sposób, aby podatnik, który utracił prawo do rozliczania się w znowelizowanym systemie CIT, mógł się ponownie o nie ubiegać z początkiem kolejnego roku podatkowego.	Uwaga nieuwzględniona. Zasada odroczenia prawa do ponownego przystąpienia do systemu ryczaftu ma na celu zapewnienie stałości przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczenie możliwości wykorzystywania ryczaftu dla celów optymalizacyjnych.
XI	Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców		
1	Uwaga dotyczące progu przychodowego	Zakres podmiotowy regulacji nie obejmuje wszystkich firm z sektora MŚP, bowiem limit 50 mln złotych rocznego przychodu eliminuje średnie firmy. Optymalnym rozwiązaniem byłoby ustanowienie limitu na 250 mln złotych, tak by z proponowanej formy opodatkowania mogły skorzystać wszystkie firmy sektora MSP. W początkowym okresie funkcjonowania podatku - aby skutecznie sprawdzić, czy rozwiązanie jest atrakcyjne dla polskich przedsiębiorstw - należałoby ustanowić limit na co najmniej 100 mln złotych.	Regulacja ma w założeniu wspierać te przedsiębiorstwa, które w prowadzonej działalności napotykają na barierę związaną z dostępem do finansowania, przez co ich pozycja konkurencyjna zostaje zachwiana. Skala tego problemu jest odwrotnie proporcjonalna do wielkości przedsiębiorstwa. Warto zaznaczyć, że wraz z rozwojem firmy zwiększa się dostęp do finansowania i tym samym skala działalności inwestycyjnej. Jednak firmy większe, po przejściu fazy wzrostu przechodzą w stadium dojrzałości, które może wiązać się z niekorzyściami skali i skutkować ograniczeniem dynamiki wzrostu nakładów na środki trwałe. Polska gospodarka cechuje się bardzo dużym rozdrobnieniem biznesu, udział sektora MŚP wynosi ponad 96%. Analiza zeznań podatkowych za 2018 r. wskazuje, że: <ul style="list-style-type: none"> poniżej progu 50 milionów złotych znajduje się aż 97,96% wszystkich podatników CIT,

			<ul style="list-style-type: none"> • dwukrotne zwiększenie progu, to jest do poziomu 100 milionów złotych powoduje objęcie tym rozwiązaniem 98,87% podatników. <p>Próg przychodowy został skalibrowany w ten sposób, aby zostały nim objęte podmioty o największych trudnościach w pozyskaniu finansowania i dla przeważającej większości podatników nie będzie on barierą wejścia.</p> <p>Uwaga będzie jeszcze przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>
2.	Uwaga ogólna	Ograniczenie dostępności ryczału wyłącznie dla spółek, w skład których wchodzi osoby fizyczne, jak i zakaz posiadania przez te osoby zaangażowania kapitałowego w innych podmiotach, co wyklucza z możliwości skorzystania z ryczału m.in. wszystkie start-upy korzystające ze wsparcia funduszy venture capital.	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Proponowane rozwiązanie to ukierunkowany instrument wsparcia dla tych podmiotów, dla których utrudniony dostęp do finansowania stanowi barierę wzrostu i w sposób istotny wpływa na ich konkurencyjność i możliwości utrzymania się na rynku. Wsparcie firmy przez Venture Capital (VC) w dużej części odpowiada na te problemy. Co więcej, z zaangażowania VC korzysta tylko ok. 1% firm, które mogą potencjalnie skorzystać z nowego reżimu opodatkowania (ok. 2 tys. z 200 tys.). Dlatego potrzebne jest wsparcie dla firm, które dla firm, które nie otrzymały pomocy od funduszy VC.</p>
3.		Należałoby także rozważyć likwidację zasady, że spółka, by móc skorzystać z ryczału, musiała zatrudniać co najmniej 3 pracowników	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
4.		Zbędne wydaje się określanie wymogu w postaci sztywnego procentowego wskaźnika wydatków, które mają być przeznaczane na inwestycje (7,5%). Skomplikowany proces wyliczania poziomu wydatków inwestycyjnych i ustalania co można zakwalifikować jako wydatek inwestycyjny może być barierą nie do przeskoczenia dla sporej grupy firm z sektora MŚP.	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Nowy reżim opodatkowania ma służyć zwiększeniu produkcji potencjalnej gospodarki poprzez zwiększenie ilości środków trwałych w gospodarce, a nie promować inwestycje o charakterze jedynie odtworzeniowym.</p> <p>Zakładanym celem jest aby pojęcie to było rozpatrywane z perspektywy prowadzonej przez podatnika działalności. W zależności od jej przedmiotu i skali pojęcie „znaczenia” będzie relatywne i może być definiowane odmiennie. Wypracowanie definicji, która uwzględniłaby wszystkie możliwe przypadki nie jest możliwe - określenie tego znaczenia wprost nie byłoby w każdym przypadku tak samo miarodajne.</p>

XII	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej		
	UwagA ogólne	<p>Postulat objęcia proponowanym systemem ryczału szerszego kręgu podatników, tj. w szczególności umożliwienie takiego wariantu opodatkowania spółkom, których udziały/akcje posiadane są również przez inne spółki kapitałowe, przy jednoczesnym obwarowaniu możliwości jego zastosowania przepisami antyabuzywnymi, które uniemożliwiałyby wykorzystanie systemu jako elementu optymalizacji podatkowej.</p>	<p>Uwagi pokrywają się z uwagami wnoszonymi przez inne organizacje. Uwagi nieuwzględnione</p> <p>Skierowanie projektu ustawy do opodatkowanych w jednakowy sposób spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnych wynika z konieczności wypracowania spójnych założeń systemowych co do sposobu opodatkowania i wielkości ciężaru podatkowego w systemie ryczału. Jednocześnie zaznaczyć warto, że analiza zeznań podatkowych za 2018 r. wskazuje, że poniżej progu 50 milionów złotych znajduje się aż 97,96% wszystkich podatników CIT. W pozostałej części uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>
XIII.	<p>Uwagi zgłaszane w ramach pre-konsultacji: Piotr Przybylski Kontroler Finansowy TSTRONIC – uwaga nr 1 Tomasz Jakubiak vel Wojtczak Radca prawny nr wpisu Pz-3283 - uwagi nr 2-5 Rada Gospodarcza Strefy Wolnego Słowa Ekspert Pan Kamil Goral - uwaga nr 6 Polski Związek Instytucji Pożyczkowych - uwaga nr 7 Grant Thornton – uwagi pokrywają się z tymi zgłoszonymi przez Konfederację Lewiatan. Odniesienie wskazano bezpośrednio w uwagach wniesionych przez Konfederację Lewiatan.</p>		
1	Art. 28j ustawy o CIT	Uwaga odnośnie sposobu obliczania progu przychodowego (do przychodu wlicza się VAT, postulowany przychód netto).	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Definicja małego podatnika przyjęta w ustawie CIT uwzględnia kwotę podatku VAT. Status ten warunkuje sposób rozliczeń w ryczałcie od dochodów spółek kapitałowych (w szczególności: znajduje zastosowanie niższa stawka podatku). Wprowadzenie rozróżnienia w tym zakresie na potrzeby nowego reżimu opodatkowania nie jest uzasadnione.</p>
2	Art. 28g ustawy o CIT	<p>Propozycja włączenia do katalogu „bezpośrednich nakładów na cele inwestycyjne” wydatków na nabycie WNiP – zmiana art. 28g ust. 2 poprzez dodanie pkt 3.</p> <p>Dla celów antyabuzywnych wprowadzenie nowego ustępu 4 w art. 28g w myśl którego, jeśli podatnik nabywa WNiP od podmiotu powiązanego, to wówczas ciężar dowodu, że WNiP jest wykorzystywana na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku (analogicznie jak art. 28m ust. 5).</p>	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.

3	Art. 28 j ust.1 ustawy o CIT	<p>Propozycja, aby wyłączyć z art. 28j ust.1 przychody wynikające z tzw. refakturowania – analogiczne rozwiązanie funkcjonuje na gruncie przepisu art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT.</p> <p>Rozwiązanie można zrealizować poprzez dodanie do art. 28j nowego ust. 4 o treści:</p> <p>„Do przychodów, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie zalicza się przychodów z tytułów, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług;”</p>	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
4	Art. 54e Kodeksu karnego skarbowego	<p>Propozycja zmiany w projektowanym przepisie art. 54e Kodeksu karnego skarbowego, gdzie jako sprawcę przestępstwa wskazuje się „podatnika”, który wbrew obowiązkowi „nie składa spółce, w której jest udziałowcem lub akcjonariuszem oświadczenia”. Taka konstrukcja jest nieprawidłowa – osobą zobowiązaną do złożenia oświadczenia (a zatem potencjalny sprawcą) jest „osoba fizyczna, będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem”. Nie ona jest zatem „podatnikiem” – jest nim spółka.</p>	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
5	Art. 86a par. 5a ustawy Ordynacja Podatkowa	<p>Propozycja zmiany brzmienia przepisu na: „Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym, innym niż schemat podatkowy transgraniczny, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych nie powstaje w zakresie formy opodatkowania określonej w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.”</p> <p>Projekt przewiduje brak powstania schematu podatkowego, gdy korzystający wybiera lub korzysta z ryczałtowej formy opodatkowania.</p> <p>Należy ocenić tę propozycję jako słuszną, niemniej jednak zakres przepisu powinien ulec rozszerzeniu. Obecnie, dotyczyłby on, w praktyce, braku obowiązku raportowania MDR-3 oraz MDR-1, ale tylko w sytuacji, gdy pierwszą czynnością jest wybór takiej formy opodatkowania. Dalej pozostanie obowiązek raportowania MDR-1, w szczególności przy występowaniu promotora, jeśli sam wybór tego wariantu opodatkowania będzie dopiero rozważany/rekomendowany.</p>	Uwaga będzie przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.
6	Uwagi ogólne	Propozycja wprowadzenia ryczałtu od dochodu to, co do zasady, dobry kierunek	W uzasadnieniu opisano szczegółowo przesłanki objęcia nowym reżimem

		<p>wpierania inwestycji w polskiej gospodarce. Jednakże Proponowana przez Ministerstwo Finansów zmiana w podatku dochodowym od osób prawnych mająca wprowadzić tzw. Ryczałt w CIT jest w tym kontekście niewystarczająca z uwagi na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Propozycja adresowana wyłącznie do spółek kapitałowych, tymczasem podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w tej formie w Polsce jest obecnie około 10 proc. całej populacji przedsiębiorstw. • Zastosowanie tego rozwiązania podlega ograniczeniom zarówno podmiotowym jak i przedmiotowym, stąd nie każdy zainteresowany podmiot będzie mógł z niego skorzystać. • Zawarta w propozycji definicja inwestycji jest zbyt wąska, wykluczone są z niej wartości niematerialne i prawne, tak ważne przecież z punktu widzenia budowania gospodarki opartej na wiedzy i nastawionej na wspieranie innowacji • Skorzystanie z polskiej wersji estońskiego CIT oznacza dla wielu podmiotów utratę możliwości rozliczenia straty z poprzednich lat, gdyż prawo do owego rozliczenia nie podlega zawieszeniu. • Wykluczone jest także zastosowanie ulg, w tym: na badania i rozwój oraz ulgi na złe długi. 	<p>opodatkowania spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych oraz innych kryteriów podmiotowych i przedmiotowych. W kontekście ulgi badawczo-rozwojowej należy zauważyć, że możliwości tej nie wyklucza skorzystanie z funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb. Natomiast ryczałt od dochodów spółek kapitałowych oznacza przyjęcie zupełnie innej, często korzystniejszej dla podatnika podstawy opodatkowania. Istotą ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych jest brak zobowiązań podatkowych do czasu wypłaty zysków ze spółki. Wskazane preferencje podatkowe nie są dostosowane do konstrukcji ryczałtu. Wsparcie dla podmiotów inwestujących, podobne do tego, który przewidziano w ramach ulgi B+R, oferowane jest w sposób prostszy niż dokonanie odliczeń od podstawy opodatkowania – tj. zastosowanie znajduje niższa stawka podatku (art. 28o ust. 2). W pozostałym zakresie uwagi będą przedmiotem pogłębionej analizy w Ministerstwie Finansów. Nie wyklucza się zmian legislacyjnych w tym zakresie.</p>
7	Art. 28k ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT	<p>Wyrażone kierunkowe poparcie dla koncepcji wprowadzenia zmian wzorowanych na stosowanych w Estonii rozwiązaniach podatkowych dla spółek kapitałowych, z zastrzeżeniem, że rozwiązania te powinny mieć charakter powszechny, tj. powinny mieć zastosowanie dla wszystkich spółek kapitałowych, bez względu na przedmiot prowadzonej przez nie działalności gospodarczej. Jako podstawę wskazano zasadę równości wobec prawa, wyrażona w art. 32 Konstytucji RP.</p> <p>Postulat wprowadzenia zmiany w projektowanym art. 28k ust. 1 ustawy CIT poprzez usunięcie pkt. 2) i włączenie instytucji pożyczkowych do systemu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Celem regulacji jest wsparcie podmiotów, dla których uzyskanie finansowania stanowi barierę w prowadzonej działalności gospodarczej i uniemożliwia im tym samym realizację inwestycji. Przedsiębiorstwa finansowe oraz instytucje pożyczkowe nie należą zatem do grupy docelowej regulacji.</p>

ROZPORZĄDZENIE
MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia

w sprawie określenia wzorów deklaracji podatkowej, zawiadomienia oraz oświadczenia obowiązujących w zakresie opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od dochodów spółek kapitałowych

Na podstawie art. 28i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, 1291, 1428, 1492 i 1565) zarządza się, co następuje:

§ 1. Określa się wzór:

- 1) deklaracji o wysokości osiągniętego przez spółki kapitałowe dochodu oraz uiszczzonego ryczałtu uregulowanego w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT/Ryczałt), stanowiący załącznik nr 1 do rozporządzenia;
- 2) informacji o przychodach i innych danych podmiotów dla celów ustalenia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (ZAŁ/Ryczałt), będącej załącznikiem do deklaracji CIT/Ryczałt, stanowiący załącznik nr 2 do rozporządzenia;
- 3) zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (ZAW-Ryczałt), stanowiący załącznik nr 3 do rozporządzenia;
- 4) oświadczenia dla celów opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, uregulowanym w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (OSW-Ryczałt), stanowiący załącznik nr 4 do rozporządzenia.

§ 2. Wzory, o którym mowa w § 1, stosuje się do dochodów osiągniętych od dnia 1 stycznia 2021 r.

§ 3. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

MINISTER FINANSÓW

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 2265).

UZASADNIENIE

Projektowane rozporządzenie określa wzory deklaracji o wysokości osiągniętego przez spółki kapitałowe dochodu oraz uiszczanego ryczału uregulowanego w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT/Ryczałt), zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (ZAW-Ryczałt) oraz oświadczenia dla celów opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, uregulowanym w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (OSW-Ryczałt).

Delegacja do wydania rozporządzenia zawarta jest w art. 28i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.), dalej zwana ustawą CIT. Na podstawie tego upoważnienia, Minister Finansów określa również objaśnienia co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, urzędu skarbowego, do którego jest skierowany formularz, poprawne złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, obliczenie dochodu, podstawy opodatkowania oraz podatku przez podatnika, a także ustalenia spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem.

Zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawą CIT, na podatników, którzy chcą wybrać opodatkowanie ryczałtem (zgodnie z rozdziałem 6b), nałożony został obowiązek złożenia do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany tym podatkiem – zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem. Następnie, stosownie do art. 28r ust. 1, podatnik będzie obowiązany złożyć do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego do urzędu skarbowego zeznania o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy.

Dodatkowo na podstawie art. 28s. 1 ustawy CIT w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem wspólnicy zobowiązani zostali do składania spółce będącej podatnikiem oświadczenia o posiadanych przez nich, w sposób bezpośredni i pośredni udziałach (akcjach), ogóle praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Oświadczenie każdy wspólnik zobowiązany będzie składać spółce w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego, w którym spółka ta opodatkowana będzie ryczałtem. W przypadku zmiany stanu faktycznego obowiązek ten należy będzie wykonać w terminie 14 dni od zaistnienia tych zmian.

Spółka zobowiązana będzie do przekazania kopii otrzymanego oświadczenia na żądanie naczelnika urzędu skarbowego, przy czym żądanie dostarczenia przedmiotowej informacji będzie mógł wystosować urząd właściwy dla podatnika (spółki,) jak i urząd właściwy dla udziałowca lub akcjonariusza.

Ponadto pomimo, że warunkiem wykluczającym skorzystanie z ryczału jest posiadanie przez udziałowca (akcjonariusza) praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, udziałowiec lub akcjonariusz może być z takimi podmiotami powiązany w sposób pośredni. Obowiązek informacyjny dotyczy powiązań w wysokości 5%.

Z obowiązku informacyjnego wyłączone zostały te podmioty powiązane bezpośrednio lub pośrednio, z którymi spółka będąca podatnikiem nie realizuje transakcji, również takich w których występuje podmiot pośredniczący nie mający wpływu na warunki transakcji i występujący dla celów optymalizacji podatkowej.

Ustawa nowelizująca wprowadziła nową formę alternatywnego opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej, zgodnie z którą każdy przedsiębiorca uprawniony do jego stosowania może dokonać świadomego wyboru, w oparciu o indywidualne dane majątkowe oraz biznesowe.

Istotą i celem nowego systemu opodatkowania CIT jest wsparcie przedsiębiorców w finansowaniu ich działalności gospodarczej, poprzez odroczenie opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów osiągniętych z tej działalności na moment dystrybucji zysków.

Ustawa nowelizująca zawiera rozwiązania adresowane do najmniejszych podmiotów (mikro, małych i częściowo średnich lub rozpoczynających działalność), którzy spełniają dodatkowe warunki podmiotowo-przedmiotowe, określone w ustawie, tj.: spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych, których jedynymi udziałowcami lub akcjonariuszami są osoby fizyczne, i które nie posiadają udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel/fundator lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym (ostateczni i bezpośredni odbiorcy wypłacanych przez spółkę zysków).

Wprowadzono również warunki oraz obowiązki, jakie podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem na zasadach określonych w rozdziale 6b ustawy CIT, musi spełniać przez cały okres opodatkowania, tj. przez okres kolejnych czterech lat podatkowych, dot. wysokości progu przychodowego, zatrudnienia, struktury przychodów, wysokości nakładów inwestycyjnych, obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy warunków związanych z restrukturyzacją podmiotów (art. 28j ustawy CIT).

Ponadto nowelizacja ustawy o CIT wprowadza cztery podstawy opodatkowania, wyodrębnione w oparciu o rodzaj dochodu podatkowego (art. 28n ust. 1). Podstawami opodatkowania są: dochód z tytułu podzielonego zysku, w tym przeznaczonego na pokrycie strat, dochód z ukrytego zysku oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku działań restrukturyzacyjnych oraz dochód z tytułu zysku netto. Przy czym sposób ustalania poszczególnych dochodów określony został w art. 28m ustawy o CIT.

W przepisie art. 28n ustawy CIT przewiduje się również rozliczenie dochodów osiągniętych poza terytorium Polski, co ma na celu zapewnienie aby rozliczenia podatkowe odpowiadały postanowieniom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku, gdy podatnik uzyskuje dochody poza terytorium Polski i dochody te podlegają opodatkowaniu tzw. podatkiem u źródła lub są zwolnione w tego opodatkowania.

W rozporządzeniu opracowano nowy wzór formularza deklaracji podatkowej (CIT-Ryczałt), w związku z koniecznością dostosowania go do projektowanej ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 31 sierpnia 2020 r.). Deklaracja ma charakter informacyjny, gdyż płatność podatku została ustalona w sposób niezależny od złożenia deklaracji. Ponieważ projekt nie przewiduje rozliczenia rocznego, w deklaracji podatnik będzie informował jedynie o sumie dochodów osiągniętych w poszczególnych miesiącach roku podatkowego za który składana będzie deklaracja.

Ponadto opracowano informacji o przychodach i innych danych podmiotów dla celów ustalenia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (ZAŁ/Ryczałt), będący załącznikiem do deklaracji CIT/Ryczałt.

Projektowane rozporządzenie będzie miało zastosowanie do dochodów osiągniętych od dnia 1 stycznia 2021 r. Oznacza to, że podatnicy osiągający dochody podlegające opodatkowaniu

ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych na podstawie rozdziale 6b ustawy CIT, zobowiązani będą od 1 stycznia 2021 r. składać zeznania CIT-Ryczałt, stosując wzór zeznania, który jest załącznikiem do projektowanego rozporządzenia.

Podatnicy których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpocznie się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy CIT w brzmieniu dotychczasowym. Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy CIT, w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą, może zostać dokonany począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2020 r.

Proponuje się również, aby rozporządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia. Ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248), projekt rozporządzenia podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej z chwilą jego przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów.

Zgodnie z § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów (M. P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) z chwilą skierowania do uzgodnień, konsultacji publicznych lub opiniowania projektu rozporządzenia, projekt zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Projekt rozporządzenia nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej, w szczególności z art. 346 TFUE.

Projekt rozporządzenia nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu, celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia.

Projekt rozporządzenia nie dotyczy majątkowych praw i obowiązków mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców lub praw i obowiązków tych przedsiębiorców wobec organów administracji publicznej.

Projektowane rozporządzenie nie dotyczy funkcjonowania samorządu terytorialnego oraz nie podlega notyfikacji zgodnie z trybem określonym w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie w sprawie określenia wzorów deklaracji podatkowej, zawiadomienia oraz oświadczenia obowiązujących w zakresie opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od dochodów spółek kapitałowych Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Pan Jan Sarnowski, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów. Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Jakub Jankowski – Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, (22) 694-42-61, e-mail: Jakub.Jankowski@mf.gov.pl	Data sporządzenia 31 sierpnia 2020 r. Źródło: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.), zwana dalej: ustawa CIT. w Wykazie Prac Legislacyjnych dotyczącym projektów rozporządzeń Ministra Finansów.
---	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Projektowane rozporządzenie określa wzory deklaracji o wysokości dochodu osiągniętego przez spółki kapitałowe dochodu oraz uiszczzonego ryczału określonego w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT/Ryczałt), zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (ZAW-Ryczałt) oraz oświadczenia dla celów opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, uregulowanym w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (OSW-Ryczałt).

Delegacja do wydania rozporządzenia zawarta jest w projektowanym art. 28i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.), dalej zwana ustawą CIT. Na podstawie tego upoważnienia, Minister Finansów określa również objaśnienia co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, urzędu skarbowego, do którego jest skierowany formularz, poprawne złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, obliczenie dochodu, podstawy opodatkowania oraz podatku przez podatnika, a także ustalenia spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem.

Nowe wzory formularzy podatkowych opracowane zostały w związku z koniecznością dostosowania ich do ustawy z dnia ... o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (zwana dalej ustawą nowelizującą). Deklaracja ma charakter informacyjny, gdyż płatność podatku została ustalona w sposób niezależny od złożenia deklaracji. Ponieważ projekt nie przewiduje rozliczenia rocznego, w deklaracji podatnik będzie informował jedynie o sumie dochodów osiągniętych w poszczególnych miesiącach roku podatkowego za który składana będzie deklaracja. Ponadto opracowano informacji o przychodach i innych danych podmiotów dla celów ustalenia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (ZAŁ/Ryczałt), będący załącznikiem do deklaracji CIT/Ryczałt.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji i oczekiwany efekt

Określenie wzorów formularza deklaracji podatkowej CIT/Ryczałt, zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem ZAW-Ryczałt, oświadczenia dla celów opodatkowania ryczałtem OSW-Ryczałt oraz informacja ZAŁ/Ryczałt umożliwiają prawidłowe obliczenie przez podatnika dochodu, podstawy opodatkowania oraz podatku przez podatnika, a także ustalenia spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem.

pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Zróżła finansowania	<p>Brak wpływu na dochody budżetu państwa i dochody jednostek samorządu terytorialnego. Brak wpływu na wydatki sektora finansów publicznych. Rozporządzenie wprowadza jedynie formularz w formie elektronicznej bez konieczności dystrybucji wśród podatników papierowej wersji.</p> <p>Opublikowany w rozporządzeniu wzór formularza i informacji będą dostępne na stronach internetowych Ministerstwa Finansów.</p>											
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń												

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

		Skutki							
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)	
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z r.)	duże przedsiębiorstwa								
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw								
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe								
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa								
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Zakres praw i obowiązków wobec administracji publicznej ulegnie zmianie w związku z wprowadzeniem nowego wzoru formularzy zeznania CIT-EST.							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Projekt nie wpływa na sytuację ekonomiczną rodziny, obywateli i gospodarstw domowych. Brak wpływu na osoby starsze i niepełnosprawne.							
Niemierzalne									

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Brak wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość.
--	--

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

<input type="checkbox"/> nie dotyczy	
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy

<input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby procedur <input type="checkbox"/> skrócenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	<input checked="" type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów <input checked="" type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur <input type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne: projektowany formularz zastępuje formularz obecnie istniejący, zatem projekt nie wpływa na zmianę obciążeń regulacyjnych
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	<input checked="" type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy

Komentarz: projekt rozporządzenia wprowadza nowy, dotychczas nieistniejący formularz (CIT-EST), którego wypełnienie i złożenie wymaga podjęcia przez podatnika szeregu czynności, spełnienia szeregu warunków oraz dokonania odpowiednich obliczeń. W związku z powyższym wejście w życie rozporządzenia spowoduje zwiększenie liczby dokumentów oraz zwiększenie liczby procedur.
 Zeznanie będzie składane w wersji elektronicznej.

9. Wpływ na rynek pracy

Brak wpływu.

10. Wpływ na pozostałe obszary

<input type="checkbox"/> środowisko naturalne <input type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> demografia <input type="checkbox"/> mienie państwowe	<input type="checkbox"/> informatyzacja <input type="checkbox"/> zdrowie
--	--	---

Omówienie wpływu	Brak wpływu.
------------------	--------------

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Wzory formularzy określone niniejszym rozporządzeniem będą dotyczyły osiągniętych dochodów od dnia 1 stycznia 2021 r. Rozporządzenie wejdzie w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ocena efektów projektu nastąpi po zakończeniu akcji rozliczeniowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 r.
 Miernikiem będzie liczba zeznań złożonych za 2021 r. zgodnie z wzorem określonym w projektowanym rozporządzeniu oraz wykazany podatek należny po odliczeniach za rok podatkowy.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

1. Numer Identyfikacji Podatkowej _____	2. Nr dokumentu	3. Status
--	-----------------	-----------

CIT-Ryczałt**DEKLARACJA O WYSOKOŚCI OSIĄGNIĘTEGO PRZEZ SPÓŁKI KAPITAŁOWE DOCHODU ORAZ UISZCZONEGO RYCZAŁTU UREGULOWANEGO W ROZDZIALE 6B USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH¹**za rok podatkowy²

1. Od (dzień-miesiąc-rok) ____,____,____	1. Do (dzień-miesiąc-rok) ____,____,____
---	---

Podstawa prawna:	Art. 28r ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406), zwanej dalej „ustawą”.
Składający:	Podatnicy prowadzący działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej, o których mowa w art. 28j ust. 1 i 2 ustawy
Termin składania:	Do końca trzeciego miesiąca następnego roku podatkowego (art. 28r ust. 1 ustawy).
Miejsce składania:	Urząd skarbowy

A. MIEJSCE I CEL SKŁADANIA ZEZNANIA

3. Urząd skarbowy, do którego jest adresowane zeznanie ³
4. Cel złożenia formularza (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. złożenie deklaracji <input type="checkbox"/> 2. korekta deklaracji

B. DANE PODATNIKA**B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE**

5. Nazwa pełna

B.2. ADRES SIEDZIBY PODATNIKA

6. Kraj	7. Województwo	8. Powiat	
9. Gmina	10. Ulica	11. Nr domu	12. Nr lokalu
13. Miejscowość	14. Kod pocztowy		

B.3. INFORMACJE DODATKOWE (wypełnić właściwie)

15. Podatnik w roku podatkowym rezygnuje z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, uregulowanym w rozdziale 6b ustawy ⁴ (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie								
21. Podatnik ponosi bezpośrednie nakłady inwestycyjne, o których mowa w art. 28 g ust. 1 ⁵ (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie								
22. Wysokość nakładów na cele inwestycyjne w poszczególnych latach (wypełnia podatnik, który zaznaczył kwadrat nr 1):								
<table border="1"><thead><tr><th>Wydatki poniesione w roku poprzednim (w zł)</th><th>Wydatki poniesione w roku podatkowym, za które składane jest zeznanie (w zł)</th></tr></thead><tbody><tr><td> </td><td> </td></tr></tbody></table>	Wydatki poniesione w roku poprzednim (w zł)	Wydatki poniesione w roku podatkowym, za które składane jest zeznanie (w zł)						
Wydatki poniesione w roku poprzednim (w zł)	Wydatki poniesione w roku podatkowym, za które składane jest zeznanie (w zł)							
23. Podatnik ponosi bezpośrednie nakłady inwestycyjne, o których mowa w art. 28 g ust. 2 ⁶ (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. Nie								
23. Wysokość nakładów na cele inwestycyjne w poszczególnych latach (wypełnia podatnik, który zaznaczył kwadrat nr 1):								
<table border="1"><thead><tr><th>1 rok podatkowy</th><th>2 rok podatkowy</th><th>3 rok podatkowy</th><th>4 rok podatkowy</th></tr></thead><tbody><tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr></tbody></table>	1 rok podatkowy	2 rok podatkowy	3 rok podatkowy	4 rok podatkowy				
1 rok podatkowy	2 rok podatkowy	3 rok podatkowy	4 rok podatkowy					

C. DOCHÓD W POSZCZEGÓLNYCH MIESIĄCACH

miesiące	1	2	3	4	5	6
Zysk netto						
miesiące	7	8	9	10	11	12

D. PODSTAWA OBLICZENIA PODATKU

Podstawa obliczenia podatku (po zaokrągleniu do pełnych złotych)

38.

Należy wpisać sumę kwot z poz. 31-37

zł,

E. OBLICZENIE PODATKU

Obliczony podatek – zgodnie z art. 28u ust.1 ustawy

39

Podstawę opodatkowania z poz. 38 należy pomnożyć przez stawkę 15 %

zł

Obliczony podatek – zgodnie z art. 28u ust.2 ustawy

40

zł

Domiar podatku zgodnie z art. 28u ust. 3 ustawy

41

zł

Podatek należny – do zapłaty

42.

zł

G. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH

43. EST/ZAŁ

 1. tak 2. nie**H. PODPIS PODATNIKA/PEŁNOMOCNIKA**

48. Podpis podatnika

49. Podpis pełnomocnika

Objaśnienia

- 1) Podatnik wybierając ryczałt stosuje wyłącznie regulacje rozdziału 6b, z pominięciem pozostałych przepisów ustawy o CIT.
- 2) Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości.

- 3) Ilekroć jest mowa o urzędzie skarbowym, w tym urzędzie skarbowym, do którego jest adresowane zeznanie - oznacza to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania.
- 4) Zgodnie z art. 28 f ustawy opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych, przy czym opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych. Jeżeli podatnik nie chce kontynuować opodatkowania ryczałtem, składa informację o rezygnacji z tego opodatkowania w deklaracji składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik stosował to opodatkowanie.
- 5) Podatnik obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady inwestycyjne w wysokości wyższej o 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.
- 6) Podatnik obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady inwestycyjne w wysokości wyższej o 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł w okresie czterech lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.

1. Numer Identyfikacji Podatkowej _____	2. Nr dokumentu	3. Status
--	-----------------	-----------

Załącznik**INFORMACJA O PRZYCHODACH I INNYCH DANYCH PODMIOTÓW DLA CELÓW
USTALENIA WARUNKÓW UPRAWNIAJĄCYCH DO OPODATKOWANIA
RYCZAŁTEM OD DOCHODÓW SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH**

za rok podatkowy

1. Od (dzień-miesiąc-rok) ____,____,____	2. Do (dzień-miesiąc-rok) ____,____,____
---	---

Załącznik do deklaracji CIT-Ryczałt

A. DANE PODATNIKA**A.1. DANE IDENTYFIKACYJNE**2. Nazwa pełna
_____**A.2. ADRES SIEDZIBY PODATNIKA**

3. Kraj	4. Województwo	5. Powiat	
6. Gmina	7. Ulica	8. Nr domu	9. Nr lokalu
10. Miejscowość	11. Kod pocztowy		

B. DANE DODATKOWE

12. Podatnik rozpoczął w roku podatkowym prowadzenie działalności (zaznaczyć właściwy kwadrat):

 1. tak 2. nie**B. DANE DOTYCZĄCE PRZYCHODÓW¹**

Kwota łącznych przychodów z działalności	13.
Kwota przychodów pochodzących z wierzytelności	14.
Kwota przychodów z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,	15.
Kwota przychodów z części odsetkowej raty leasingowej,	16.
Kwota przychodów z poręczeń i gwarancji	17.
Kwota przychodów z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,	18.

Kwota przychodów ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,	19.
Kwota przychodów z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 w przypadku, gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;	20.

C. DANE DOTYCZĄCE ZATRUDNIENIA (wypełnia podatnik, który w poz. 12 zaznaczył kwadrat nr 2)

		Ilość pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w pełnym wymiarze czasu pracy ⁴	Ilość pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w niepełnym wymiarze czasu pracy ⁵
Ilość dni w roku podatkowym ²	21.	22.	23.
Ilość dni w % ³	24.	25.	26.

D. DANE DOTYCZĄCE ZATRUDNIENIA W PRZYPADKU ROZPOCZĘCIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ (wypełnia podatnik, który w poz. 12 zaznaczył kwadrat nr 1)

Rok podatkowy	Ilość pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w pełnym wymiarze czasu pracy ⁴	Ilość pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w niepełnym wymiarze czasu pracy ⁵
1	27.	28.
2	29.	30.
3	31.	32.
4	33.	34.

E. INFORMACJE DODATKOWE

35. Podatnik posiada udziały (akcje) w kapitale innej spółki
 1. tak 2. nie

36. Podatnik posiada tytuły uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

37. Podatnik posiada ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

38. Podatnik posiada inne prawa majątkowe związane z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

39. Podatnik sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

40. Podatnik jest przedsiębiorstwem finansowym, o których mowa w art. 15c ust. 16 (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

41. Podatnik jest instytucją pożyczkową w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (Dz. U. z 2019 r. poz. 1083) (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

42. Podatnik osiąga dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

43. Podatnika postawiono w stan upadłości lub likwidacji (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

44. Podatnik został utworzony w wyniku połączenia lub podziału⁶ (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

41. Podatnik został utworzony przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników⁶ (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

42. Podatnik został utworzony przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro (7) (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

43. Podatnik został podzielony przez wydzielenie (8) (zaznaczyć właściwy kwadrat):
 1. tak 2. nie

44. Podatnik wniósł tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro (7)(8) (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
<input type="checkbox"/> 1. tak	<input type="checkbox"/> 2. nie
45. Podatnik wniósł tytułem wkładu do innego podmiotu składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników (8) (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
<input type="checkbox"/> 1. tak	<input type="checkbox"/> 2. nie

Objaśnienia

- 1) Dotyczy przychodów osiągniętych w roku podatkowym poprzedzającym rok, za który składana jest deklaracja CIT-EST. Należy wpisać wartość średnich przychodów stanowiącą iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w poprzednim roku podatkowym okresie, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2 ustawy i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej lub krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.
- 2) Wypełnić w przypadku, gdy rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.
- 3) Wypełnić w przypadku roku podatkowego innego niż wskazany w pkt 2.
- 4) Wpisać ilość pracowników niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w pełnym wymiarze czasu pracy.
- 5) Pracowników zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy uwzględnia się po przeliczeniu na etaty w pełnym wymiarze czasu pracy.
- 6) W roku podatkowym, w którym Podatnik rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy.
- 7) Kwotę 10 000 euro przeliczyć należy według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy.
- 8) w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy.

1. Numer Identyfikacji Podatkowej	2. Nr dokumentu	3. Status
-----------------------------------	-----------------	-----------

ZAW-Ryczałt**ZAWIADOMIENIE O WYBORZE OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM OD DOCHODÓW SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH**

Podstawa prawna:	Art. 28j ust 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406), zwanej dalej „ustawą”
Składający:	Podatnicy prowadzący działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej, o których mowa w art. 28j ust. 1 i 2 ustawy
Termin składania:	Do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem
Miejsce składania:	Urząd skarbowy.

A. MIEJSCE SKŁADANIA ZEZNANIA1. Urząd skarbowy, do którego kierowane jest zeznanie¹**B. DANE PODATNIKA****B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE**

8. Nazwa pełna

A.2. ADRES SIEDZIBY PODATNIKA

9. Kraj

10. Województwo

11. Powiat

12. Gmina

13. Ulica

14. Nr domu

15. Nr lokalu

16. Miejscowość

17. Kod pocztowy

B. WSKAZANY PRZEZ PODATNIKA OKRES OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM²

4. Od (dzień-miesiąc-rok)

5. Do (dzień-miesiąc-rok)

C. PODPIS OSOBY REPREZENTUJĄCEJ PODATNIKA

Imię i nazwisko osoby/osób reprezentującej/-ych podatnika

Podpis osoby/osób uprawnionych lub upoważnionych do reprezentowania podatnika

Data wypełnienia zawiadomienia (dzień-miesiąc-rok)

Objaśnienia

- 1) Ilekroć jest mowa o urzędzie skarbowym, w tym urzędzie skarbowym, do którego jest adresowane zeznanie - oznacza to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania.
- 2) Podatnik wskazuje cztery kolejno następujące po sobie lata podatkowe. Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości.

1. Identyfikator podatkowy NIP Podatnika _____	2. Nr dokumentu	3. Status
2. Identyfikator podatkowy NIP / numer PESEL udziałowca/akcjonariusza		

OSW-Ryczałt

OŚWIADCZENIE DLA CELÓW OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM OD DOCHODÓW SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH, UREGULOWANYM W ROZDZIALE 6B USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

za rok podatkowy¹

1. Od (dzień-miesiąc-rok) ____,____,____	2. Do (dzień-miesiąc-rok) ____,____,____
---	---

Podstawa prawna:	Art. 28s ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406), zwanej dalej „ustawą”.
Składający:	Osoba fizyczna będąca udziałowcem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcjonariuszem spółki akcyjnej – podatnika ryczałtu od dochodu spółek kapitałowych
Termin składania:	Do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego spółki, a w przypadku zmiany stanu faktycznego - w terminie 14 dni od zaistnienia tych zmian.

A. DANE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA

3. Nazwisko	3. Pierwsze imię	5. Data urodzenia (dzień-miesiąc-rok)
6. Kraj	7. Województwo	8. Powiat
9. Gmina	10. Ulica	11. Numer domu
12. Numer lokalu	13. Miejscowość	14. Kod pocztowy

B. DANE PODATNIKA**B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE**

15. Nazwa pełna _____

B.2. ADRES SIEDZIBY PODATNIKA

16. Kraj	17. Województwo	18. Powiat	
19. Gmina	20. Ulica	21. Nr domu	22. Nr lokalu
23. Miejscowość	24. Kod pocztowy		

C. DANE O PODMIOTACH²

Lp.	Nazwa podmiotu (nazwa, adres siedziby, NIP)	Tytuł	Udział bezpośredni w %	Udział pośredni w %

D. OŚWIADCZENIE PODATNIKA

Zgodnie z art. 28s ust. 1 ustawy oświadczam, że posiadam w podmiotach wymienionych w cz. C bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5 % praw ze wskazanych tytułów

H. PODPIS PODATNIKA/PEŁNOMOCNIKA

25. Data sporządzenia oświadczenia (dzień- miesiąc-rok)

26. Podpis osoby uprawnionej lub upoważnionej do złożenia oświadczenia

Objaśnienia

- 1) Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości.
- 2) Należy wykazać podmioty, w których osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika objętego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (zgodnie z rozdziałem 6b ustawy) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

Pouczenie

Za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie podatku na uszczuplenie grozi odpowiedzialność przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym.