

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹⁾

Art. 1. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm.²⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3:

a) w ust. 2b pkt 6 otrzymuje brzmienie:

„6) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osoby prawnej lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków lub tytułów uczestnictwa - jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów takiej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, funduszu inwestycyjnego, instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;”

b) ust. 2c otrzymuje brzmienie:

„2c. Wartość aktywów, o której mowa w ust. 2b pkt 6, ustala się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie.”;

2) w art. 5a po pkt 29 dodaje się pkt 29a w brzmieniu:

„29a) wartości emisyjnej udziałów (akcji) – oznacza to cenę po jakiej obejmowane są udziały (akcje) określoną w statucie, umowie spółki, a w razie ich braku – w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów (akcji);”;

¹⁾ Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji wdraża dyrektywę Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE L 193 z 19.07.2016, str. 1).

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2016 r. poz. 2048 oraz z 2017 r. poz. 60, 528, 648, 859 i 1089.

3) w art. 10 dodaje się ust. 4 w brzmieniu:

„4. Przychody z realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, lub z pochodnych instrumentów finansowych, uzyskane w następstwie objęcia lub nabycia tych praw jako świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie, są zaliczane do tego źródła przychodów, w ramach którego to świadczenie w naturze lub nieodpłatne świadczenie zostało uzyskane.”;

4) w art. 14 w ust. 2 po pkt 7c dodaje się pkt 7ca w brzmieniu:

„7ca) przychód z odpłatnego zbycia wierzytelności dotyczącej prowadzonej działalności gospodarczej, w wysokości jej wartości wyrażonej w cenie określonej w umowie; w przypadku gdy wierzytelność ta uprzednio w całości lub w części zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 20–22 została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, przychód ten, z zastrzeżeniem pkt 7b, 7c i 7e, powiększa się o wysokość tych kosztów uzyskania przychodów;”;

5) w art. 21 w ust. 1:

a) po pkt 90a dodaje się pkt 90b w brzmieniu:

„90b) świadczenia uzyskane w związku z uczestniczeniem w nieodpłatnych szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej lub hospicyjnej organizowanych przez organizacje pozarządowe lub organy samorządu zawodowego lekarzy lub pielęgniarek i położnych, mające siedzibę i działające w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo Konfederacji Szwajcarskiej;”;

b) po pkt 97a dodaje się pkt 97b w brzmieniu:

„97b) kwoty umorzonych należności z tytułu:

- a) zaległej opłaty z tytułu czynszu najmu lokalu mieszkalnego,
- b) zaległej opłaty za dostawy do lokalu mieszkalnego energii, gazu, wody oraz za odbiór ścieków, odpadów i nieczystości ciekłych,
- c) odszkodowania za bezumowne korzystanie z lokalu mieszkalnego,
- d) odsetek od należności, o których mowa w lit a–c,

- e) nieuregulowanych kosztów dochodzenia i egzekucji należności, o których mowa w lit. a–d, w tym zasądzonych prawomocnym tytułem wykonawczym wraz z kosztami postępowania sądowego i egzekucyjnego – dokonanych zgodnie z zasadami określonymi na podstawie art. 59 ust. 1 lub uchwałą, o której mowa w art. 59 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, z późn. zm.³⁾);”;
- 6) w art. 22:
- a) po ust. 1da dodaje się ust. 1db i 1dc w brzmieniu:
- „1db. W przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności koszty uzyskania przychodów ustala się, z uwzględnieniem art. 23 ust. 1 pkt 17 i 34:
- 1) jeżeli zbywana wierzytelność została przez podatnika nabyta od innego podmiotu – w wysokości wydatków poniesionych na nabycie tej wierzytelności nie wyższej jednak niż wartość rynkowa tej wierzytelności określona na dzień jej odpłatnego zbycia,
 - 2) jeżeli zbywana wierzytelność powstała w następstwie udzielonej przez podatnika pożyczki – w wysokości kwoty udzielonej pożyczki określonej na dzień jej przekazania, powiększonej o zaliczone do przychodów skapitalizowane odsetki od tej pożyczki, nie wyższej niż wartość rynkowa wierzytelności określona na dzień jej odpłatnego zbycia,
 - 3) jeżeli zbywana wierzytelność została na podstawie art. 14 zarachowana do przychodów należnych – w wysokości, w której uprzednio została zarachowana jako przychód należny, nie wyższej jednak niż wartość rynkowa tej wierzytelności określona na dzień jej odpłatnego zbycia, pomniejszona o ujęty w jej kwocie podatek od towarów i usług,
 - 4) w innych przypadkach niż wymienione w pkt 1-3, jeżeli zbywana wierzytelność powstała w następstwie niespełnionego świadczenia wynikającego z zawartej umowy:
 - a) jeżeli przedmiotem umowy było zbycie rzeczy lub prawa – w wysokości wartości wydatków na nabycie lub wytworzenie rzeczy lub prawa,

³⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2016 r. poz. 1948, 1984 i 2260 oraz z 2017 r. poz. 60, 191, 659, 933, 935 i 1089.

- b) jeżeli przedmiotem umowy było świadczenie usług – w wysokości wartości świadczenia wynikającego z umowy nie wyższej niż wartość rynkowa tego świadczenia określona na dzień zawarcia umowy.

1dc. Jeżeli podatnik uzyskał przychód z odpłatnego zbycia lub umorzenia udziałów (akcji) albo dokonania wkładu niepieniężnego w postaci udziałów (akcji), objętych lub nabytych w wyniku realizacji praw majątkowych albo w wyniku realizacji praw z papierów wartościowych lub realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych, w związku z którymi został określony przychód na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. b lub pkt 10 albo art. 18, to wartość dochodu określonego z tego tytułu powiększa koszty uzyskania przychodu, o których mowa odpowiednio w art. 22 ust. 1 lub ust. 1e albo w art. 23 ust. 1 pkt 38.”

- b) w ust. 1e w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu:
„6) wartości określonej zgodnie z art. 22 ust. 1db – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność; w przypadku gdy wierzytelność ta uprzednio w całości lub w części zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 20–22 została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, wysokość tego kosztu, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 7b, 7c i 7e, pomniejsza się o wartość uprzednio odpisanych kosztów.”
- c) ust. 1g otrzymuje brzmienie:
„1g. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w wyniku podziału, o którym mowa w art. 24 ust. 5 pkt 7, kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej jest wartość emisyjna udziałów (akcji).”
- d) ust. 5d otrzymuje brzmienie:
„5d. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b oraz art. 22a–22m, uważa się dzień, na który zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości, na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), dany koszt obciąża wynik finansowy tej jednostki, w tym poprzez dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne, z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.”

- 7) w art. 22b w ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:
„Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:”;
- 8) użyte w art. 22d w ust. 1, w art. 22e w ust. 1 i 2, w art. 22f ust. 3 dwukrotnie, w art. 22g ust. 17 dwukrotnie i w art. 22k ust. 9 wyrazy „3500 zł” zastępuje się wyrazami „5000 zł”;
- 9) w art. 23 w ust. 1:
- a) pkt 20 otrzymuje brzmienie:
„20) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem wierzytelności lub ich części, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane jako przychody należne, i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2; wierzytelności te lub ich części zalicza się do kosztów uzyskania przychodów po ich pomniejszeniu o kwotę zaliczoną uprzednio do kosztów uzyskania przychodów na podstawie pkt 21 lub 22;”;
- b) pkt 34 otrzymuje brzmienie:
„34) strat z odpłatnego zbycia wierzytelności, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane jako przychód należny; przy określaniu wysokości straty przepisy art. 22 ust. 1db stosuje się odpowiednio;”;
- c) po pkt 34 dodaje się pkt 34a w brzmieniu:
"34a) wydatków ponoszonych przez wierzyciela za przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika, w tym w ramach umów ubezpieczenia, gwarancji, poręczenia lub pochodnych instrumentów finansowych, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychód należny;”;
- d) pkt 41 otrzymuje brzmienie:
„41) umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem wierzytelności, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane do przychodów należnych – w części zarachowanej do tych przychodów;”;
- e) w pkt 45a lit. a otrzymuje brzmienie:
„a) nabytych nieodpłatnie, jeżeli:
– nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw lub
– dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub

- nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, lub
 - nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku,”
- f) po pkt 45b dodaje się pkt 45c w brzmieniu:
„45c) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22b ust. 1 pkt 4-7, jeżeli uprzednio prawa te i wartości były przez podatnika nabyte lub wytworzone a następnie zbyte – w części przekraczającej przychód uzyskany z ich zbycia;”
- g) po pkt 63 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 64 i 65 w brzmieniu:
„64) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw i wartości, o których mowa w art. 22b ust. 1 pkt 4-7, nabytych lub wytworzonych przez podmiot i następnie zbytych – w części przekraczającej przychód uzyskany z ich zbycia;
65) podatku, o którym mowa w art. 30g.”;
- 10) w art. 24:
- a) w ust. 5:
- pkt 1 otrzymuje brzmienie:
„1) przychody z umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości;”
 - pkt 7 otrzymuje brzmienie:
„7) w przypadku podziału spółek, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek pozostający w spółce, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa – ustalona na dzień podziału nadwyżka wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej nad kosztami nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczonymi zgodnie z art. 22 ust. 1f albo art. 23 ust. 1 pkt 38; jeżeli podział spółki następuje przez wydzielenie, kosztem uzyskania przychodów jest wartość lub kwota wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) na objęcie lub nabycie udziałów (akcji) w spółce dzielonej, ustalona w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego udziałowca wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości majątku spółki dzielonej bezpośrednio przed podziałem;”

- po pkt 9 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 10 i 11 w brzmieniu:
 - „10) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c i d, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od jego wysokości osiągniętego przez tę osobę prawną lub spółkę (pożyczka partycypacyjna);
 - 11) zapłata, o której mowa w 24 ust. 8a.”,
- b) w ust. 8 pkt 3 otrzymuje brzmienie:
 - „3) wysokości wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki dzielonej, ustalonych zgodnie z pkt 1 lub 2, w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego wspólnika wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości majątku spółki dzielonej bezpośrednio przed podziałem; pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółek podzielonych przez wydzielenie.”,
- c) ust. 11 otrzymuje brzmienie:
 - „11. Jeżeli w wyniku realizacji programu motywacyjnego utworzonego przez:
 - 1) spółkę akcyjną, od której podatnik uzyskuje świadczenia lub inne należności z tytułów określonych w art. 12 lub art. 13,
 - 2) spółkę akcyjną będącą jednostką dominującą w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 37 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości w stosunku do spółki, od której podatnik uzyskuje świadczenia oraz inne należności z tytułów określonych w art. 12 lub art. 13
 - podatnik faktycznie obejmuje lub nabywa akcje tej spółki lub akcje spółki w stosunku do niej dominującej, przychód z tego tytułu powstaje w momencie odpłatnego zbycia tych akcji.”,
- d) po ust. 11 dodaje się ust. 11a i 11b w brzmieniu:
 - „11a. Dochodem z odpłatnego zbycia akcji, o których mowa w ust. 11, jest różnica między przychodem uzyskanym z odpłatnego zbycia akcji a kosztami uzyskania przychodu określonymi na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 38.

11b. Przez program motywacyjny, o którym mowa w ust. 11, rozumie się system wynagradzania utworzony na podstawie uchwały walnego zgromadzenia przez:

- 1) spółkę akcyjną, dla osób uzyskujących od niej świadczenia lub inne należności z tytułów określonych w art. 12 lub art. 13, albo
- 2) spółkę akcyjną będącą jednostką dominującą w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 37 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości w stosunku do spółki, od której osoby uprawnione do otrzymania świadczeń w ramach tego systemu wynagradzania uzyskują świadczenia lub inne należności z tytułów określonych w art. 12 lub art. 13,

– w wyniku którego osoby uprawnione do otrzymania świadczeń w ramach tego systemu wynagradzania bezpośrednio lub w wyniku realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych lub realizacji praw z papierów wartościowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. b lub realizacji innych praw majątkowych, nabywają prawo do faktycznego objęcia lub nabycia akcji spółki, określonej w pkt 1 lub 2.”,

e) uchyla się ust. 12,

f) ust. 12a otrzymuje brzmienie:

„12a. Przepisy art. 11-11c mają zastosowanie do dochodu uzyskanego przez osoby uprawnione z tytułu objęcia lub nabycia akcji spółek akcyjnych, których siedziba znajduje się na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego.”,

g) ust. 19 i 20 otrzymują brzmienie:

„19. Przepisów ust. 8 i art. 21 ust. 1 pkt 109 nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

20. Jeżeli wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzona z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 19 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.”;

11) w art. 25 ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

- 1) podmiot krajowy, z wyłączeniem Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
- 2) ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, z wyłączeniem Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.”;

12) w art. 26:

a) w ust. 1 w pkt 9 lit. c otrzymuje brzmienie:

„c) krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi na podstawie ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o publicznej służbie krwi, w wysokości iloczynu kwoty rekompensaty określonej przepisami wydanymi na podstawie art. 11 ust. 2 tej ustawy i litrów oddanej krwi lub jej składników”;

b) w ust. 7a:

– pkt 8 otrzymuje brzmienie:

„8) utrzymanie psa asystującego, o którym mowa w ustawie o rehabilitacji zawodowej, w kwocie nieprzekraczającej w roku podatkowym 2 280 zł;”;

– pkt 14 otrzymuje brzmienie:

„14) używanie samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną albo dzieci niepełnosprawne, które nie ukończyły 16 roku życia – w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2 280 zł;”;

c) w ust. 7c skreśla się pkt 3,

d) ust. 7e otrzymuje brzmienie:

„7e. Przepisy ust. 7a–7d i ust. 7g stosuje się odpowiednio do podatników, na których utrzymaniu pozostają następujące osoby niepełnosprawne: współmałżonek, dzieci własne i przysposobione, dzieci obce przyjęte na wychowanie, pasierbowie, rodzice, rodzice współmałżonka, rodzeństwo, ojczym, macocha, zięciowie i synowe,

jeżeli w roku podatkowym dochody tych osób niepełnosprawnych nie przekraczają 12-krotności renty socjalnej określonej w ustawie z dnia 27 czerwca 2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2013 r. poz. 982 i 1650 oraz z 2014 r. poz. 1175 i 1682). Do dochodów, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4.”;

13) w art. 30f:

a) w ust. 2:

– w pkt 1 część wspólna otrzymuje brzmienie:

”– nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku;”

– pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) jednostka zależna – oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, albo zagraniczną spółkę niespełniającą warunków określonych w ust. 3 pkt 3 lit. b i c, w których podatnik posiada bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.”

– w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) podmiot powiązany – oznacza:

a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,

b) osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, posiadającą w podatniku, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,

- c) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podmiot wskazany w lit. b posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.",
- b) w ust. 3 pkt 3 otrzymuje brzmienie:
- „3) zagraniczna spółka spełniająca łącznie następujące warunki:
 - a) w spółce tej podatek, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
 - b) co najmniej 33% przychodów tej spółki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 7, pochodzi:
 - z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych,
 - ze zbycia udziałów (akcji),
 - z wierzytelności,
 - z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
 - z części odsetkowej przy leasingu finansowym,
 - z poręczeń i gwarancji,
 - z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
 - ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej lub
 - z transakcji z podmiotami powiązanymi w przypadku, gdy spółka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma,
 - c) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę jest niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku, gdyby spółka ta była podatnikiem, o którym

mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby lub zarządu; przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie.”,

c) po ust. 3 dodaje się ust. 3a w brzmieniu:

„3a. Przy wyliczaniu różnicy, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, nie uwzględnia się stałego zakładu zagranicznej spółki kontrolowanej, który nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniony z podatku w państwie siedziby zagranicznej spółki kontrolowanej.”,

d) w ust. 5 pkt 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kontrolowanej;
2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.”,

e) w ust. 12 w pkt 1 wyrazy „25%” zastępuje się wyrazami „50%”,

f) ust. 15 otrzymuje brzmienie:

„15. Podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru zagranicznych spółek, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2 oraz pkt 3 lit. a. W przypadku zagranicznych spółek posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego zdanie pierwsze stosuje się do zagranicznych spółek, spełniających warunki określone w ust. 3 pkt 3.”,

g) po ust. 15 dodaje się ust. 15a w brzmieniu:

„15a. Podatnicy po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 7, nie później niż przed upływem terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, są obowiązani do zaewidencjonowania zdarzeń zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowych wskazanych w art. 24a albo w art. 15 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy obliczenia podatku i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do

określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a-22o.”,

h) w ust. 16 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Na żądanie organu podatkowego podatnik jest obowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzone zgodnie z ust. 15 lub 15a ewidencje i rejestr.”,

i) w ust. 17 skreśla się wyrazy „, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. a i ust. 12 pkt 1, ”,

j) ust. 18 otrzymuje brzmienie:

„18. Przepisów ust. 1, 15a i 16 nie stosuje się, jeżeli zagraniczna spółka kontrolowana, podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.”,

k) uchyla się ust. 19,

l) ust. 21 otrzymuje brzmienie:

„21. Przepisy ust. 1–20 oraz art. 45 ust. 1aa stosuje się odpowiednio do:

1) podatnika prowadzącego działalność gospodarczą przez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 26 lub art. 30c;

2) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.”;

14) po art. 30f dodaje się art. 30g w brzmieniu:

„Art. 30g. 1. Podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności środka trwałego położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którego wartość początkowa przekracza 10 000 000 zł, w postaci:

1) budynku handlowo-usługowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako budynek:

a) centrum handlowe,

b) dom towarowy,

c) samodzielny sklep i butik,

d) pozostały handlowo-usługowy,

2) budynku biurowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako budynek biurowy, z wyłączeniem budynków urzędów pocztowych, urzędów miejskich, gminnych, samorządowych, ministerstw oraz budynków sądów i parlamentów

– wynosi 0,042% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

2. Podstawę opodatkowania stanowi przychód odpowiadający wartości początkowej środka trwałego ustalonej na pierwszy dzień każdego miesiąca wynikającej z prowadzonej ewidencji.

3. W przypadku, gdy środek trwały stanowi współwłasność podatnika i podmiotu powiązanego z podatnikiem w rozumieniu art. 25 ust. 1 i 4, dla obliczenia wartości początkowej przyjmuje się całkowitą wartość początkową; przepisu art. 22g ust. 11 nie stosuje się. Przy obliczaniu podatku, podatnik uwzględnia wartość początkową wynikającą z prowadzonej ewidencji.

4. W przypadku podatnika będącego współnikiem spółki niebędącej osobą prawną, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio, przy czym wartość początkową środka trwałego przypadającą na współnika ustala się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału).

5. W przypadku, gdy środek trwały stanowi współwłasność podatnika, przy obliczaniu wartości początkowej przyjmuje się wartość wynikającą z ewidencji podatnika; przepis art. 22g ust. 11 stosuje się odpowiednio.

6. Podatnicy są obowiązani za każdy miesiąc obliczać podatek i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, o którym mowa w ust. 1.

7. Kwotę obliczonego za dany miesiąc podatku, podatnicy odliczają od zaliczki na podatek, o której mowa w art. 44. W przypadku, gdy podatnicy wpłacają zaliczki kwartalne, odliczeniu podlega podatek obliczony za miesiące przypadające na dany kwartał.

8. Kwotę uiszczonego i nieodliczonego w roku podatkowym podatku, odlicza się od podatku obliczonego zgodnie z art. 27 lub 30c za rok podatkowy. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 lub 1a pkt 2.

9. W przypadku gdy środek trwały, o którym mowa w ust. 1, został oddany do używania, przepisy ust. 1–8 stosuje się wyłącznie do podmiotu dokonującego odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22a–22o.”.

Art. 2. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.⁴⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 1a:

a) w ust. 2:

– w pkt 1:

- - w lit. a wyrazy „1 000 000 zł” zastępuje się wyrazami „500 000 zł”,

- - w lit. b wyrazy „95%” zastępuje się wyrazami „75%”,

– w pkt 3 lit. a i b otrzymują brzmienie:

„a) nie korzystają ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw oraz ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34,

b) w przypadku powiązań, o których mowa w art. 11, z podmiotami niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej ustalają warunki, które zostałyby ustalone gdyby wymienione powiązania nie istniały;”,

– pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach – w wysokości co najmniej 2%.”,

b) w ust. 3 uchyla się pkt 4,

c) dodaje się ust. 3a w brzmieniu:

„3a. Spółka dominująca reprezentuje podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej.”,

d) ust. 4-6 otrzymują brzmienie:

„4. Umowa podlega zgłoszeniu przez spółkę dominującą do właściwego według jej siedziby naczelnika urzędu skarbowego, co najmniej na 45 dni przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową. Organ ten jest właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym podatkowej grupy kapitałowej oraz składania sprawozdań finansowych przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową.

5. Naczelnik urzędu skarbowego dokonuje, w formie decyzji, rejestracji umowy. W tej samej formie naczelnik urzędu skarbowego odmawia zarejestrowania umowy, jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w ust. 2 pkt 1, 2 i pkt

⁴⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2016 r. poz. 1926, 1933 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 60, 624 i 1089.

3 lit. a oraz ust. 3 i 4. Do decyzji o rejestracji umowy bądź o odmowie rejestracji umowy stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

6. Po rejestracji umowy nie może być ona rozszerzona na inne spółki ani pomniejszona o którąkolwiek ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową.”,

e) w ust. 7 wyrazy „spółkę, o której mowa w ust. 3 pkt 4” zastępuje się wyrazami „spółkę dominującą”,

f) ust. 8 otrzymuje brzmienie:

„8. Spółka dominująca obowiązana jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4:

1) zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek tworzących podatkową grupę kapitałową,

2) zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego

– w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.”,

g) po ust. 8 dodaje się ust. 8a w brzmieniu:

„8a. Za naruszenie warunków, o których mowa w ust. 8 pkt 2 uznaje się również zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej poniżej progu określonego w ust. 2 pkt 1 lit. b.”,

h) ust. 10 otrzymuje brzmienie:

„10. Wystąpienie w okresie obowiązywania umowy zmian, o których mowa w ust. 8 pkt 2, z zastrzeżeniem ust. 12, lub w ust. 8a, skutkuje utratą przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika z mocą od dnia zarejestrowania podatkowej grupy kapitałowej. Dzień wystąpienia tych zmian jest pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które przed tym dniem tworzyły podatkową grupę kapitałową. Przepis art. 8 ust. 3 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.”,

i) po ust. 10 dodaje się ust. 10a i 10b w brzmieniu:

„10a. Spółki, o których mowa w ust. 10, są obowiązane w terminie 3 miesięcy od dnia wystąpienia zmian, o których mowa w ust. 8 pkt 2 lub ust. 8a, rozliczyć podatek dochodowy za okres od dnia zarejestrowania podatkowej grupy kapitałowej do dnia poprzedzającego dzień wystąpienia zmian, o których mowa w ust. 8 pkt 2. Rozliczenia podatku dochodowego dokonuje odrębnie każda z tych spółek obliczając należne zaliczki na podatek dochodowy oraz należny podatek za

poszczególne lata podatkowe od dochodu ustalonego zgodnie z art. 7 ust. 1-3, odpowiednio za poszczególne miesiące i lata, w których podatek był rozliczany przez spółkę dominującą.

10b. W przypadku, o którym mowa w ust. 10a:

- 1) kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe, wpłacone przez podatkową grupę kapitałową za okres jej funkcjonowania, zalicza się proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek na poczet ich należnych zaliczek i należnego podatku;
- 2) jeżeli należne zaliczki lub należny podatek dochodowy od poszczególnych spółek, obliczone zgodnie z pkt 1, będą wyższe niż przypadające na daną spółkę, zaliczki lub podatek, które zostały wpłacone przez podatkową grupę kapitałową, powstała różnica stanowi zaległość podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę liczone od dnia wydania decyzji o rejestracji umowy.”,

j) ust. 12 otrzymuje brzmienie:

„12. W przypadku niezachowania warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4, podatkowa grupa kapitałowa traci status podatnika z ostatnim dniem miesiąca roku podatkowego, w którym naruszyła ten warunek, z tym że spółka dominująca jest obowiązana do złożenia zeznania, o którym mowa w z art. 27 ust. 1, za ten rok podatkowy.”,

k) po ust. 12 dodaje się ust. 12a w brzmieniu:

„12a. W przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika na podstawie ust. 10 lub 12 naczelnik urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4, wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie decyzji o rejestracji umowy, którą doręcza się spółce dominującej, ze skutkiem doręczenia wobec pozostałych spółek wchodzących uprzednio w skład tej grupy.”,

l) ust. 13 otrzymuje brzmienie:

„13. Przystąpienie do innej podatkowej grupy kapitałowej przez którąkolwiek ze spółek wchodzących uprzednio w skład grupy, która utraciła ten status może nastąpić nie wcześniej niż po upływie:

- 1) roku podatkowego spółki, następującego po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4;

- 2) 3 lat następujących po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia innych warunków funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.”;
- 2) w art. 3:
 - a) w ust. 3 pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osoby prawnej lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków lub tytułów uczestnictwa – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów takiej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, funduszu inwestycyjnego, instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;”
 - b) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Wartość aktywów, o której mowa w ust. 3 pkt 4, ustala się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie .”;
- 3) w art. 4a po pkt 16 dodaje się pkt 16a w brzmieniu:

„16a) wartości emisyjnej udziałów (akcji) – oznacza to cenę po jakiej obejmowane są udziały (akcje) określoną w statucie, umowie spółki, a w razie ich braku - w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów (akcji);”;
- 4) w art. 5:
 - a) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. Przychody z zysków kapitałowych, przypisane wspólnikowi na podstawie ust. 1, zwiększają przychody wspólnika uzyskane z tego źródła.”
 - b) w ust. 2 po wyrazach „w ust. 1” dodaje się wyrazy „i 1a”,
 - c) uchyla się ust. 3;
- 5) w art. 6 po ust. 4 dodaje się ust. 5 w brzmieniu:

„5. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 10 i 10a, nie ma zastosowania do podatku, o którym mowa w art. 24b.”;
- 6) w art. 7:

a) ust. 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów; w wypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

2. Dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11, art. 24a i art. 24b, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.”,

b) w ust. 3:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:”,

– pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) przychodów wymienionych w art. 21, art. 22 i art. 24b, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się przychody wymienione w art. 21, jeżeli związane są z działalnością zakładu;”,

– po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu:

„2a) straty poniesionej w źródle przychodów;”,

c) ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. O wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.”;

7) w art. 7a ust. 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„1. W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę uzyskanych z tego źródła przychodów nad sumą ich strat poniesionych w tym źródle przychodów. Jeżeli za rok podatkowy suma strat poniesionych w danym źródle przychodów przez spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej przekracza sumę dochodów

uzyskanych z tego źródła, różnica stanowi stratę podatkowej grupy kapitałowej poniesioną w źródle przychodów. Dochody i straty spółek oblicza się zgodnie z art. 7 ust. 2 i 3.

2. Straty, o której mowa w ust. 1, poniesionej przez podatkową grupę kapitałową nie pokrywa się z dochodu poszczególnych spółek w razie upływu okresu obowiązywania umowy lub po utracie statusu podatkowej grupy kapitałowej.”;

8) po art. 7a dodaje się art. 7b w brzmieniu:

„Art. 7b. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:

- 1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:
 - a) dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,
 - b) przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości,
 - c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,
 - d) przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,
 - e) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3,
 - f) równowartość zysku osoby prawnej oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość zysku spółdzielni przeznaczonego na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki,
 - g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych,
 - h) przychody wspólnika spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa,

- i) zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d,
- j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, z tym że przychód określa się na dzień przekształcenia,
- k) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3,
- l) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub tę spółkę lub od jego wysokości osiągniętego przez tę osobę prawną lub spółkę (pożyczka partycypacyjna);
- m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, inne niż określone w pkt 1, w tym:
 - przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
 - przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
 - przychody spółki dzielonej;
- 2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wkładu niepieniężnego;
- 3) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, w tym:
 - a) przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia,
 - b) przychody uzyskane w wyniku wymiany udziałów;
- 4) przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niemającej osobowości prawnej;
- 5) przychody ze zbycia wierzytelności;
- 6) przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych oraz z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania, w tym z

ich najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, jak również przychody z ich zbycia.”;

9) w art. 9a po ust. 3d dodaje się ust. 3e w brzmieniu:

„3e. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do transakcji lub innych zdarzeń dokonanych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.”;

10) uchyla się art. 10;

11) w art. 11:

a) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

- 1) podmiot krajowy, z wyłączeniem Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
- 2) ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, z wyłączeniem Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.”,

b) w ust. 8 uchyla się pkt 1;

12) w art. 12:

a) w ust. 1:

- uchyla się pkt 4a,
- w pkt 7 skreśla się wyrazy „- w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część”,
- uchyla się pkt 8 i 8a,
- po pkt 8a dodaje się pkt 8b i 8c w brzmieniu:

„8b) ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią

zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;

8c) ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;”,

– po pkt 10 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 11 w brzmieniu:

„11) przychód z odpłatnego zbycia wierzytelności w wysokości jej wartości wyrażonej w cenie określonej w umowie; w przypadku gdy wierzytelność ta uprzednio w całości lub w części, w tym poprzez odpis lub rezerwę, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 25–27 została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, przychód ten, z zastrzeżeniem pkt 4d, 4e i 5a, powiększa się o wysokość tych kosztów uzyskania przychodów.”,

b) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, a także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b pkt 1, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.”,

c) w ust. 4:

– po pkt 3d dodaje się pkt 3e i 3f w brzmieniu:

„3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, z zastrzeżeniem pkt 3f, otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonego na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%;”,

– pkt 12 otrzymuje brzmienie:

„12) w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 8b, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;”

– pkt 25 otrzymuje brzmienie:

„25) wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do:

- a) spółki kapitałowej jest komercjalizowana własność intelektualna wniesiona przez podmiot komercjalizujący,
- b) spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.”

d) po ust. 12 dodaje się ust. 13-16 w brzmieniu:

„13. Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

15. Przepis ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i 25 lit. b ma zastosowanie wyłącznie do spółek będących podatnikami:

- 1) o których mowa w art. 3 ust. 1, przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo
- 2) o których mowa w art. 3 ust. 1, przejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, albo
- 3) o których mowa w art. 3 ust. 2, podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, przejmujących majątek spółek będących podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.

16. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i 25 lit. b oraz ust. 4d stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.”;

13) w art. 14:

a) ust. 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„1. Przychodem ze zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej.

2. Wartość rynkową rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.

b) po ust. 5 dodaje się ust. 6 i 7 w brzmieniu:

„6. W przypadkach kiedy na wysokość przychodów o których mowa w art. 7b pkt 1 lit. b-1 i lit. m tiret drugie oraz pkt 2-6 oraz przychodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości wpływ miały powiązania o których mowa w art. 11 ust. 1 lub 4, przepisy ust. 1-3 stosuje się.

7. Przepisów ust. 1-3 nie stosuje się do nieodpłatnego zbycia rzeczy, prawa majątkowego lub świadczenia usług, na rzecz organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 1817 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 60 i 573), lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym cele określone w art. 4 tej ustawy, z przeznaczeniem na te cele.”;

14) w art. 15:

a) w ust. 1 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródeł przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródeł przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.”,

b) po ust. 1ia dodaje się ustęp 1ib w brzmieniu:

„1ib. W przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności koszty uzyskania przychodów ustala się, z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 pkt 20 i 39:

- 1) jeżeli zbywana wierzytelność została przez podatnika nabyta od innego podmiotu – w wysokości wydatków poniesionych na nabycie tej wierzytelności nie wyższej jednak niż wartość rynkowa tej wierzytelności określona na dzień jej odpłatnego zbycia;
- 2) jeżeli zbywana wierzytelność powstała w następstwie udzielonej przez podatnika pożyczki – w wysokości kwoty udzielonej pożyczki określonej na dzień jej przekazania, powiększonej o zaliczone do przychodów skapitalizowane odsetki od tej pożyczki, nie wyższej jednak niż wartość rynkowa wierzytelności określona na dzień jej odpłatnego zbycia;
- 3) jeżeli zbywana wierzytelność została zarachowana do przychodów należnych – w wysokości, w której uprzednio została zarachowana jako przychód należny, nie wyższej jednak niż wartość rynkowa tej wierzytelności określona na dzień jej odpłatnego zbycia pomniejszona o ujęty w jej kwocie podatek od towarów i usług.”,

c) w ust 1j w pkt 4 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 5 w brzmieniu

„5) wartości określonej zgodnie z art. 15 ust. 1ib – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność; w przypadku gdy wierzytelność ta uprzednio w całości lub w części, w tym poprzez odpis lub rezerwę, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 25 lub 26–27 została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, wysokość tego kosztu, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4d, 4e i 5a, pomniejsza się o wartość uprzednio odpisanych kosztów.”,

d) ust. 1m otrzymuje brzmienie:

„1m. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w wyniku podziału, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej jest ich wartość emisyjna.”,

e) po ust. 1m dodaje się ust. 1ma w brzmieniu:

„1ma. W przypadku podziału spółki, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, kosztem uzyskania przychodów udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej są koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z

art. 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8; jeżeli podział spółki następuje przez wydzielenie koszt, o którym mowa w zdaniu pierwszym, ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem; pozostała część kwoty tych kosztów stanowi koszt uzyskana przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki dzielonej przez wydzielenie.”,

f) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, oraz koszty związane z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do konkretnego źródła przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów; przepis art. 7 ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio.”,

g) po ust. 2a dodaje się ust. 2b w brzmieniu:

„2b. W przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z innych źródeł przychodów przepisy ust. 2 i 2a stosuje się także do przypisywania do każdego z tych źródeł kosztów innych niż bezpośrednio związanych z przychodami.”,

h) ust. 4e otrzymuje brzmienie:

„4e. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f - 4h oraz art. 16a-16m, uważa się dzień, na który zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości, na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), dany koszt obciąża wynik finansowy tej jednostki, w tym poprzez dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne, z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.”;

15) art. 15c otrzymuje brzmienie:

„Art. 15c. 1. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów poniesione w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa kwotę odpowiadającą 30% dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania,

powiększonego o wartość zaliczonych w tym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz o dodatnią różnicę między przychodami i kosztami finansowania zewnętrznego.

2. Przez nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego rozumie się kwotę, o jaką poniesione przez podatnika koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w danym roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu przychody o charakterze odsetkowym.

3. Przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę kosztów finansowania dłużnego wynikających z pożyczek wykorzystywanych do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, jeżeli wykonawca projektu, koszty finansowania zewnętrznego, aktywa oraz dochody znajdują się, są ponoszone i osiągnane w całości w Unii. Długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, będący w ogólnym interesie publicznym. Dochodu wynikającego z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej nie uwzględnia się przy obliczaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1.

4. W przypadku spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę także kosztów finansowania dłużnego i przychodów o charakterze odsetkowym wynikających z umów, których stroną są wyłącznie spółki wchodzące w skład takiej grupy.

5. Przez koszty finansowania dłużnego, o których mowa w niniejszym artykule, rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, a w szczególności odsetki (w tym skapitalizowane), opłaty, prowizje, premie, część odsetkowa raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia należności i zobowiązań (w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych) niezależnie na rzecz kogo zastały one poniesione.

6. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do:

- 1) podatnika, u którego nadwyżka kosztów finansowania dłużnego w danym roku podatkowym nie przekracza kwoty 120 000 złotych; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę limitu zaliczenia odsetek od

pożyczek do kosztów uzyskania przychodów, o którym mowa w ust. 2, oblicza się mnożąc 1/12 wartości tego limitu przez liczbę pełnych miesięcy danego roku podatkowego, przy czym za pełny miesiąc roku podatkowego uważa się każdy rozpoczęty miesiąc;

2) przedsiębiorstw finansowych.

7. Przez przedsiębiorstwo finansowe rozumie się:

- 1) instytucję kredytową lub przedsiębiorstwo inwestycyjne zdefiniowane w art. 4 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/39/WE lub zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (ZAFI), zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE, lub przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS), zdefiniowane w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE;
- 2) zakład ubezpieczeń zdefiniowany w art. 13 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE;
- 3) zakład reasekuracji zdefiniowany w art. 13 pkt 4 dyrektywy 2009/138/WE;
- 4) instytucję pracowniczych programów emerytalnych objętą zakresem stosowania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2003/41/WE, chyba że państwo członkowskie podjęło decyzję o niestosowaniu tej dyrektywy w całości lub w części w odniesieniu do tej instytucji zgodnie z art. 5 tej dyrektywy, lub osobę mianowaną przez instytucję pracowniczych programów emerytalnych zgodnie z art. 19 ust. 1 tej dyrektywy;
- 5) instytucje emerytalne obsługujące programy emerytalne, które uznaje się za systemy zabezpieczenia społecznego objęte rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 i rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009, jak również wszelkie podmioty prawne utworzone w celu inwestowania w ramach takich programów;
- 6) alternatywny fundusz inwestycyjny (AFI) zarządzany przez ZAFI zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/61/UE lub AFI nadzorowany na mocy mających zastosowanie przepisów krajowych;
- 7) UCITS w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2009/65/WE;
- 8) kontrahenta centralnego zdefiniowanego w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012;

9) centralny depozyt papierów wartościowych zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014.

8. Za przedsiębiorstwo finansowe nie uważa się instytucji pożyczkowych, o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (Dz. U. z 2011 r. poz. 715, z 2016 r. poz. 1528 oraz z 2017 r. poz. 819).

9. Koszty finansowania dłużnego wyłączone w danym roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów w związku z treścią ust. 1 podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych latach podatkowych, zgodnie z zasadami i w ramach limitu, określonych w ust. 1.

10. Przepisu ust. 9 nie stosuje się:

- 1) do podmiotów, które w związku z przekształceniem, łączeniem lub podziałem podmiotów wstępują w prawa podatników przekształconych, łączonych lub dzielonych, z wyjątkiem spółek powstałych z przekształcenia spółek;
- 2) do spółek wchodzących uprzednio w skład podatkowej grupy kapitałowej – w odniesieniu do kosztów finansowania dłużnego wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów w czasie funkcjonowania tej podatkowej grupy kapitałowej, bez względu na przyczynę jej rozwiązania lub przyczynę utraty przez grupę statusu podatnika.

11. Przepisy ust. 1 – 10 stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w tym do transakcji wewnętrznych takiego podatnika dotyczących jego zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”;

16) po art. 15d dodaje się art. 15e w brzmieniu;

„Art. 15e. 1. Koszty:

- 1) usług doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń, oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7

– podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości nieprzekraczającej łącznie w roku podatkowym 5% kwoty stanowiącej sumę dochodu

uwzględnionego w podstawie opodatkowania, wysokości odpisów amortyzacyjnych zaliczonych w danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów oraz różnicy między przychodami i kosztami finansowania zewnętrznego.

2. W przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład kwotę, o której mowa w ust. 1, oblicza się poprzez zsumowanie dochodu, opisów amortyzacyjnych oraz przychodów i kosztów finansowania zewnętrznego przypisanych do tego zagranicznego zakładu.

3. Kwota kosztów, o których mowa w ust. 1, nieodliczona w danym roku podatkowych nie podlega odliczeniu w latach następnych.

4. Przepis ust. 1 stosuje się do nadwyżki wartości kosztów wskazanych w tym przepisie przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 1.200.000 zł. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę progę, o którym mowa w zdaniu pierwszym, oblicza się mnożąc kwotę 100.000 przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.

5. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1 nie ma zastosowania do opłat i należności, o których mowa w ust. 1 pkt 2, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem towaru lub usługi.”;

17) w art. 16:

a) w ust. 1:

– w pkt 8c:

- - wstęp do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) spółek łączonych lub dzielonych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w tych spółkach w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 8b; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, w wysokości:”;

- - lit. c otrzymuje brzmienie:

„c) wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce dzielonej, ustalonych zgodnie z lit. a lub b, w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem; pozostała część kwoty tych

wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki podzielonej przez wydzielenie;”

- po pkt 13c dodaje się pkt 13d w brzmieniu:
„13d) odsetek od pożyczki partycypacyjnej;”
- pkt 14 otrzymuje brzmienie:
„14) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, z tym że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 239 i 395), z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje;”
- po pkt 15 dodaje się pkt 15a w brzmieniu:
„15a) kwot oraz wartości rzeczy i praw majątkowych przekazywanych innym podmiotom tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto), a w szczególności tytułem wypłaty dywidendy, zaliczek na dywidendę, tantiem, nagród, premii dla zarządu i pracowników lub wpłat na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych;”
- w pkt 25 lit. a otrzymuje brzmienie:
„a) wierzytelności, w części w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2;”
- pkt 39 otrzymuje brzmienie:
„39) strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, w tym w sposób określony w art. 12 ust. 1 pkt 7, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychód należny; przy określaniu wysokości straty przepisy art. 15 ust. 1ib stosuje się odpowiednio;”
- po pkt 39 dodaje się pkt 39a w brzmieniu:
„39a) wydatków ponoszonych przez wierzyciela za przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika wierzytelności, w tym w ramach umów ubezpieczenia, gwarancji, poręczenia lub pochodnych instrumentów

finansowych, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychód należny;”,

– pkt 44 otrzymuje brzmienie:

„44) umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem wierzytelności, które uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych – w części zarachowanej do tych przychodów;”,

– uchyla się pkt 60 i 61,

– po pkt 64 dodaje się pkt 64a w brzmieniu:

„64a) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych wartości niematerialnych i prawnych o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, jeżeli uprzednio te prawa lub wartości były przez podmiot nabyte lub wytworzone a następnie zbyte – w części przekraczającej przychód uzyskany z ich zbycia;”,

– po pkt 72 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 73 i 74 w brzmieniu:

„73) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, nabytych lub wytworzonych przez podmiot i następnie zbytych – w części przekraczającej przychód uzyskany z ich zbycia;

74) podatku, o którym mowa w art. 24b.”,

b) ust. 3h otrzymuje brzmienie:

„3h. Unicestwienie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 1 pkt 8c lit. c, obejmuje również zmniejszenie wartości nominalnej udziałów (akcji).”,

c) uchyla się ust. 6, 7b, 7g i 7h;

18) w art. 16b w ust. 1 wstęp do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania.”;

19) użyte w art. 16d w ust. 1, w art. 16e w ust. 1 i 2, w art. 16f w ust. 3 dwukrotnie, w art. 16g w ust. 13 dwukrotnie i w art. 16k w ust. 9 wyrazy „3500 zł” zastępuje się wyrazami „5000 zł”:

20) w art. 18 w ust. 1 wstęp do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a i art. 24b, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo 7a, po odliczeniu.”;

21) w art. 19 w ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a i art. 24b, wynosi:”;

22) w art. 22:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podatek dochodowy od określonych w art. 7b pkt 1 przychodów z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu.”

b) w ust. 4 zdanie wstępne otrzymuje brzmienie:

„4. Zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w art. 7b pkt 1 lit. a, f i j, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:”;

23) w art. 24a:

a) w ust. 2:

– w pkt 1 część wspólna otrzymuje brzmienie:

”– nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku;”

– pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) jednostka zależna – oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną spółkę niespełniającą warunków określonych w ust. 3 pkt 3 lit. b i c, w których podatnik posiada bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.”

– w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) podmiot powiązany – oznacza:

a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub

- stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
- b) osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, posiadającą w podatniku, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
 - c) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podmiot wskazany w lit. b posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.”,
- b) w ust. 3 pkt 3 otrzymuje brzmienie:
- „3) zagraniczna spółka spełniająca łącznie następujące warunki:
 - a) w spółce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
 - b) co najmniej 33% przychodów tej spółki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 6, pochodzi:
 - z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych,
 - ze zbycia udziałów (akcji),
 - z wierzytelności,
 - z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
 - z części odsetkowej przy leasingu finansowym,
 - z poręczeń i gwarancji,
 - z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
 - ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej lub

- z transakcji z podmiotami powiązаныmi w przypadku, gdy spółka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma,
- c) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę jest niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny zgodnie z przepisami ustawy w przypadku, gdyby spółka ta była podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby lub zarządu; przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie.”,
- c) po ust. 3 dodaje się ust. 3a w brzmieniu:

„3a. Przy wyliczaniu różnicy, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, nie uwzględnia się stałego zakładu zagranicznej spółki kontrolowanej, który nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniony z podatku w państwie siedziby zagranicznej spółki kontrolowanej.”,
- d) w ust. 4 pkt 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kontrolowanej;

2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.”,
- e) w ust. 11 w pkt 1 wyrazy „25%” zastępuje się wyrazami „50%”,
- f) ust. 13 otrzymuje brzmienie:

„13. Podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru zagranicznych spółek, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2 oraz pkt 3 lit. a. W przypadku zagranicznych spółek posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego zdanie pierwsze stosuje się do zagranicznych spółek, spełniających warunki określone w ust. 3 pkt 3.”,
- g) po ust. 13 dodaje się ust. 13a w brzmieniu:

„13a. Podatnicy po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 6, nie później niż przed upływem terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, są obowiązani do zaewidencjonowania zdarzeń zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowej wskazanej w art. 9 ust. 1 i 1a, w

sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m.”,

h) w ust. 14 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Na żądanie organu podatkowego podatnik jest obowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzone zgodnie z ust. 13 lub 13a ewidencje i rejestr.”,

i) w ust. 15 skreśla się wyrazy „, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. a i ust. 11 pkt 1,”,

j) ust. 16 otrzymuje brzmienie:

„16. Przepisów ust. 1, 13a i 14 nie stosuje się, jeżeli zagraniczna spółka kontrolowana, podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.”,

k) uchyla się ust. 17,

l) ust. 19 otrzymuje brzmienie:

„19. Przepisy ust. 1–18 oraz art. 27 ust. 2a stosuje się odpowiednio do:

1) podatnika prowadzącego działalność gospodarczą przez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18;

2) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.”;

24) po art. 24a dodaje się art. 24b i 24c w brzmieniu:

„Art. 24b. 1. Podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności środka trwałego położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którego wartość początkowa przekracza 10 000 000 zł, w postaci:

- 1) budynku handlowo-usługowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako budynek:
 - a) centrum handlowe,
 - b) dom towarowy,
 - c) samodzielny sklep i butik,

- d) pozostały handlowo-usługowy,
- 2) budynku biurowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako budynek biurowy, z wyłączeniem budynków urzędów pocztowych, urzędów miejskich, gminnych, samorządowych, ministerstw oraz budynków sądów i parlamentów
- wynosi 0,042% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

2. Podstawę opodatkowania stanowi przychód odpowiadający wartości początkowej środka trwałego ustalonej na pierwszy dzień każdego miesiąca wynikającej z prowadzonej ewidencji.

3. W przypadku, gdy środek trwały stanowi współwłasność podatnika i podmiotu powiązanego z podatnikiem, w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, dla obliczenia wartości początkowej, o której mowa w ust. 1, przyjmuje się całkowitą wartość początkową; przepisu art. 16g ust. 8 nie stosuje się. Przy obliczaniu podatku, podatnik uwzględnia wartość początkową wynikającą z prowadzonej ewidencji.

4. W przypadku podatnika będącego współnikiem spółki niebędącej osobą prawną, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio, przy czym wartość początkową środka trwałego przypadającą na współnika ustala się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału).

5. W przypadku gdy środek trwały stanowi współwłasność podatnika, przy obliczaniu wartości początkowej przyjmuje się wartość wynikającą z ewidencji podatnika; przepis art. 16g ust. 8 stosuje się odpowiednio.

6. Podatnicy są obowiązani za każdy miesiąc obliczać podatek i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, o którym mowa w ust. 1.

7. Kwotę obliczonego za dany miesiąc podatku, podatnicy odliczają od zaliczki na podatek, o której mowa w art. 25. W przypadku, gdy podatnicy wpłacają zaliczki kwartalne, odliczeniu podlega podatek obliczony za miesiące przypadające na dany kwartał.

8. Kwotę uiszczonego i nieodliczonego w roku podatkowym podatku, odlicza się od podatku obliczonego zgodnie z art. 19 za rok podatkowy. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1.”.

9. W przypadku gdy środek trwały, o którym mowa w ust. 1, został oddany do używania, przepisy ust. 1–8 stosuje się wyłącznie do podmiotu dokonującego odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m.

Art. 24c. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej, podstawą opodatkowania, o której mowa w art. 24b ust. 2, jest przychód odpowiadający sumie przychodów wszystkich spółek tworzących podatkową grupę kapitałową. W przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika z przyczyn określonych w art. 1a ust. 10, podatek należny, o którym mowa w zdaniu pierwszym, nie podlega korekcie ani zwrotowi, ani ponownemu rozliczeniu na spółki wchodzące w skład tej grupy w oparciu o art. 1a ust. 10a i 10b za okres, w którym grupa ta posiadała status podatnika.”;

25) w art. 25a ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. W przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b pkt 1 lit. m tiret pierwsze, spółka przejmująca obowiązana jest, bez wezwania, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, wpłacić na rachunek urzędu skarbowego podatek, o którym mowa w art. 22 ust. 1.”;

26) w art. 26:

a) dodaje się ust. 1m w brzmieniu:

„1m. W przypadku gdy pomioty, o których mowa w ust. 1, dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 7b pkt 3-6 na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązane do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19% kwoty dokonanej wypłaty. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.”,

b) w ust. 2c pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) dywidend oraz przychodów wymienionych w art. 7b pkt 1 lit b, e i g, uzyskanych z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych”,

c) w ust. 6 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„W przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b pkt 1 lit. h i j, spółka powstała w wyniku przekształcenia jest obowiązana jako płatnik, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, wpłacić podatek, o którym mowa w art. 22 ust. 1, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15, na

rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.”;

27) w art. 27:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podatnicy, z wyjątkiem zwolnionych od podatku na podstawie art. 6 ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 1d, art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a i przepisów ustawy wymienionej w art. 40 ust. 2 pkt 8, są obowiązani, z zastrzeżeniem ust. 2a, składać urzędom skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym - do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku.”,

b) po ust. 1c dodaje się ust. 1d w brzmieniu:

„1d. Podatnicy obowiązani do zapłaty podatku, o którym mowa w art. 24b, są obowiązani w zeznaniu, o którym mowa w ust. 1, wykazać środki trwałe, których wartość stanowi podstawę opodatkowania, kwotę należnego i uiszczzonego podatku oraz kwotę dokonanych odliczeń zgodnie z art. 24b.”,

c) w ust. 2 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Podatnicy, a także spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej, obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego przekazują do urzędu skarbowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej, sprawozdanie wraz ze sprawozdaniem z badania, w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, a spółki – także odpis uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe.”;

28) tytuł załącznika nr 3 otrzymuje brzmienie:

„LISTA PODMIOTÓW, DO KTÓRYCH ZASTOSOWANIE MAJĄ ART. 12 UST. 11 I 16, ART. 15 UST. 8 I ART. 16 UST. 9 USTAWY”.

Art. 3. W ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2016 r. poz. 2180, 1961 i 2255) w art. 6:

1) w ust. 1a zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podlegają również otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy przychody osiągnięte z tego tytułu nie przekroczyły kwoty 100 000 zł.”;

2) po ust. 1a dodaje się ust. 1aa w brzmieniu:

„1aa. W przypadku osiągnięcia przez małżonków, między którymi istnieje wspólność majątkowa, przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1a, kwota przychodów określona w tym przepisie dotyczy łącznie obojga małżonków.”.

Art. 4. Przepisy art. 1 pkt 5 lit. a, pkt 11 i 12 oraz art. 2 pkt 11 lit. a mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

Art. 5. Straty poniesione przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe poprzedzające rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2017 r. podlegają odliczeniu od dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 1, ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, na zasadach i wysokości określonych w przepisach tej ustawy, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 6. Do odsetek od pożyczek (kredytów), w przypadku których kwota udzielonej podatnikowi pożyczki (kredytu) została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2018 r.

Art. 7. Jeżeli podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych albo podatnik podatku dochodowego od osób prawnych w związku z łączeniem lub podziałem spółek wykazał przychód na podstawie przepisów ustaw zmienianych w art. 1 albo art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, do kosztów uzyskania tego przychodu stosuje się przepisy tych ustaw, obowiązujące w dacie uzyskania tego przychodu.

Art. 8. Przypisanie kosztów uzyskania przychodów do źródła przychodów, o których mowa w przepisach ustawy zmienianej w art. 2 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, dotyczy również kosztów poniesionych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 9. Przepisy art. 23 ust. 1 pkt 45c i pkt 64 ustawy zmienianej w art. 1 oraz przepisy art. 16 ust. 1 pkt 64a i 73 ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się z uwzględnieniem kwot zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów przed wejściem w życie niniejszej ustawy.

Art. 10. Przepisy art. 22d ust. 1, art. 22e ust. 1 i 2, art. 22f ust. 3, art. 22g ust. 17 i art. 22k ust. 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 16d ust. 1, art. 16e ust. 1 i 2, art. 16f ust. 3, art. 16g ust. 13 i art. 16k w ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do składników majątku przyjętych do używania po dniu 31 grudnia 2017 r.

Art. 11. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2018 r. a zakończy się po dniu 31 grudnia 2017 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 12. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r., z wyjątkiem art. 3, który wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM PRAWNYM,
LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM

Renata Łućko
Zastępca Dyrektora
Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów

/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Uzasadnienie

I. Część ogólna

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032) zwanej dalej: „ustawą o PIT”, ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o CIT” oraz ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2016 r. poz. 2180, z późn. zm.).

Zasadniczym celem projektowanej ustawy jest uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, podatku z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu. Projektowana ustawa stanowić ma kolejny krok w kierunku odbudowania dochodów podatkowych, w szczególności dochodów z podatku CIT. Kierunek zmian przyjęty w projekcie wpisuje się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r.

Zmiany zawarte w projekcie zmierzają również do pełniejszej realizacji - wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP - zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wymienione zasady konstytucyjne doznają uszczerbku we wszystkich sytuacjach, kiedy dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest fakt, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji, czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Działania te są niepożądane m.in. z następujących powodów.

Po pierwsze wynika to z tego, iż przyznawanie określonych preferencji podatkowych, czy też wprowadzanie specjalnych zasad opodatkowania jest rolą ustawodawcy i stanowi przejaw kreowanej przez niego polityki podatkowej. Preferencje te powinny być aksjologicznie uzasadnione, w szczególności powinny służyć realizacji innych wartości konstytucyjnych. Działania optymalizacyjne naruszają tę regułę.

Po drugie nie jest tak, iż optymalizacja „dostępna” jest dla każdego. Ekonomiczna „opłacalność” tego typu działań wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia, często znacznych, kosztów obsługi całego procesu. Na ich poniesienie mogą sobie pozwolić przede wszystkim duże przedsiębiorstwa. Stawia to je tym samym w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych podatników.

Za słuszością podjętych kroków zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego przemawia dodatkowo argument związany z redystrybucją środków publicznych. Zwiększone wpływy z tytułu podatku dochodowego od podatników unikających

opodatkowania przy pomocy dostępnych schematów optymalizacyjnych dadzą możliwość pełniejszej realizacji prowadzonej przez państwo polityki gospodarczej. Dotyczy to w szczególności wszelkich działań ukierunkowanych na zwiększenie innowacyjności gospodarki poprzez stymulowanie wzrostu wydatków na działalność badawczo-rozwojową, czy też działań zwiększających konkurencyjność gospodarki m.in. poprzez wspieranie rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw.

Przyjęty w nowelizacji kierunek zmian wpisuje się ponadto w działania, jakie podejmowane były w ostatnich latach na forum międzynarodowym. Chodzi w szczególności o działania podejmowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w ramach projektu dotyczącego przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS).

Projekt ustawy w istotnym zakresie stanowi implementację (częściową) dyrektywy RADY (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (zwanej dalej: „dyrektywą ATAD”) Regulacja przewidziana dyrektywą wpisuje się w obecne ogólnościowe (w tym Polski) priorytety polityczne dotyczące międzynarodowego opodatkowania wskazujące na konieczność przywrócenia zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów i umożliwienie rządów rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej. Charakter przepisów zawartych w ww. dyrektywie stanowi wyraz dążenia na forum UE do zapewnienia, poprzez zwiększenie skuteczności krajowych systemów opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw korporacyjnych, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość. Cel ten ma zaś zostać osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE do swoich ustawodawstw podatkowych najbardziej powszechnych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej. Termin implementacji przepisów dyrektywy ATAD przypada, co do zasady, na dzień 1 stycznia 2019 r.

Rozwiązania proponowane w projekcie są reakcją na konkretne działania podatników skutkujące, niezasadnym z aksjologicznego punktu widzenia, obniżaniem ich bazy podatkowej. Do stosowanych przez podatników mechanizmów, którym przeciwdziałać mają zmiany proponowane niniejszą ustawą, należą przede wszystkim:

- kompensowanie, sztucznie kreowanych strat na operacjach finansowych, z dochodem z prowadzonej działalności gospodarczej (z działalności operacyjnej),
- nadmierne finansowanie podatnika długiem,
- transferowanie dochodu podatnika do podmiotów położonych w państwach stosujących preferencyjne reżimy opodatkowania,
- przeszacowywanie, bez wykazywania przychodów, wartości aktywów, w tym w szczególności wartości niematerialnych i prawnych (np. znaków towarowych),
- wykorzystywanie podatkowej grupy kapitałowej jako instytucji służącej optymalizacji podatkowej.

Celem przeciwdziałania stosowaniu ww. mechanizmów, jak również innych form agresywnej optymalizacji podatkowej w niniejszym projekcie przewiduje się wprowadzenie następujących rozwiązań:

1) wyodrębnienie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika;

2) modyfikację przepisów ograniczających wysokość odliczanych odsetek (kosztów finansowania dłużnego);

3) modyfikację przepisów dotyczących kontrolowanej spółki zagranicznej (Controlled Foreign Company – CFC);

4) modyfikację przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych (PGK);

5) wprowadzenie przepisów limitujących wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z umowami o usługi niematerialne (umowy licencyjne, usługi doradcze, księgowe, badania rynku, usług prawnych itp.) oraz związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych i prawnych, a także przepisów precyzujących pojęcie „nabycia” wartości niematerialnej i prawnej;

6) wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do podatników, posiadających nieruchomości komercyjne o znacznej wartości,

7) rozciągnięcie ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych w podatku dochodowym od osób fizycznych na przypadki otrzymania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych tytułem darmym;

8) doprecyzowanie regulacji dotyczącej wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kwot stanowiących podział wyniku finansowego;

9) modyfikację przepisu dotyczącego ustalania przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych poprzez m.in. rozciągnięcie go na przypadki przekazania takich rzeczy nieodpłatnie;

10) modyfikację przepisów określających sposób ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodów przy podziale przez wydzielenie;

11) zmianę przepisu umożliwiającego zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności uprzednio zaliczonej do przychodów należnych poprzez wyeliminowanie z tej straty kwoty nieodliczonego podatku VAT

12) wprowadzeniu rocznego limitu kwotowego w wysokości 100.000 zł warunkującego możliwość stosowania ryczału od przychodów z najmu poza działalnością gospodarczą (stawka 8,5%);

13) wyłączenie przychodów uzyskiwanych w ramach programów motywacyjnych z realizacji pochodnych instrumentów finansowych lub praw wynikających z papierów

wartościowych ze źródła kapitały pieniężne i zaliczenie ich do przychodów ze stosunku pracy lub z działalności wykonywanej osobiście.

Oprócz ww. rozwiązań o charakterze uszczelniającym system podatków dochodowych niniejsza nowelizacja zawiera zmiany upraszczające i precyzujące obecnie funkcjonujące regulacje. Są to zmiany wpływające pozytywnie na prowadzenie działalności gospodarczej. Do tej grupy rozwiązań należą propozycje:

14) podwyższenie z obecnych 3.500 zł do 5.000 zł, limitu wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych umożliwiające jednorazowe zaliczenie wydatków na nabycie tych środków lub wartości do kosztów uzyskania przychodów;

15) wyłączenie stosowania przepisów o cenach transferowych i o obowiązku dokumentowania tych cen w przypadku tych podmiotów, u których jedynym czynnikiem kwalifikującym do uznania je za „podmioty powiązane” jest fakt, że udziały (akcje) w tych podmiotach posiada Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego;

16) doprecyzowanie przepisów dotyczących rozliczania kosztów pośrednich;

17) doprecyzowanie przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbywania wierzytelności, w tym poprzez jej wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego do spółki, dokonywania w związku z taką wierzytelnością odpisów aktualizujących oraz w przypadku umorzenia takiej wierzytelności;

18) doprecyzowanie zasad określania dochodu uzyskanego ze zbycia akcji otrzymanych w wyniku realizacji programów motywacyjnych (zdefiniowanie programów);

19) zmiany w ustawie o PIT dotyczące osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej dotyczące zwolnień przedmiotowych (art. 21 ustawy PIT) oraz odliczeń od dochodu (art. 26 ustawy PIT).

Rozwiązania wymienione powyżej w pkt 2 i 3 stanowią implementację (częściową) dyrektywy RADY (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (dyrektywa ATAD).

Ad. 1) Wyodrębnienie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika

Jednym ze częstych mechanizmów optymalizacyjnych stosowanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych jest sztuczne kreowanie straty w operacjach gospodarczych dokonywanych z użyciem posiadanego majątku i obniżanie o wysokość takiej straty dochodów wygenerowanych w następstwie prowadzenia podstawowej działalności (działalności operacyjnej). W celu ograniczenia fiskalnych skutków związanych z tego rodzaju sztucznymi operacjami gospodarczymi, przy jednoczesnym utrzymaniu poziomu obciążeń podatkowych w podatku dochodowym na niezmienionym poziomie, w projekcie przyjmuje się rozwiązanie polegające na rozgraniczeniu tych źródeł przychodów i odrębnym określaniu przez podatnika uzyskanego z tych źródeł wyniku podatkowego – dochodu bądź straty.

Z powyższych względów wprowadza się jako odrębne źródło przychodów (dochodów) przychody (dochody) uzyskiwane z „zysków kapitałowych”.

Jeżeli podatnik – w następstwie prowadzonej działalności i przeprowadzanych operacji gospodarczych – osiągać będzie w roku podatkowym zarówno dochody z „zysków kapitałowych”, jak i dochody z pozostałej działalności, to wówczas przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym (19% stawką podatku) będzie łączny dochód uzyskany z obu tych źródeł. Jeżeli jednak - w następstwie prowadzonej działalności i przeprowadzanych operacji gospodarczych – podatnik uzyska dochód tylko z jednego z tych źródeł, a w drugim z tych źródeł poniesie stratę, to wówczas opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegać będzie uzyskany z jednego źródła dochód, bez pomniejszania go o stratę poniesioną w drugim źródle przychodów. O wysokość takiej straty poniesionej w roku podatkowym w danym źródle dochodów (przychodów) podatnik będzie jednak mógł obniżyć swój dochód osiągnięty z tego źródła dochodów (przychodów) w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość takiego obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie będzie mogła przekroczyć 50% kwoty tej straty. Analogiczne odliczenie straty tylko w danym źródle dochodów, poprzez obniżenie dochodu uzyskanego z tego źródła w kolejnych 5-ciu latach podatkowych, będzie dotyczyć także sytuacji, w której – w roku podatkowym - podatnik poniesie stratę w obu źródłach przychodów, tj. stratę w źródle przychodów (dochodów) zdefiniowanym jako „zyski kapitałowe” i stratę „w źródle” jakim będą przychody uzyskiwane z pozostałych źródeł przychodów.

Tak jak jest to przyjęte w ustawie o CIT, w brzmieniu obowiązującym obecnie, przy ustalaniu wysokości wyżej omówionego dochodu lub straty nie będą uwzględniane:

- dochody (przychody) uzyskiwane przez podatnika z udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium RP (podatek od tych dochodów pobiera bowiem płatnik), zakwalifikowane treścią projektu do „zysków kapitałowych”,
- przychody uzyskiwane przez nierezydentów (poza przypadkiem, kiedy podlegają przypisaniu do polskiego zakładu) ze źródeł wskazanych w art. 21 ustawy o CIT (podatek od tych dochodów również pobiera płatnik), a także
- przychody ze źródeł przychodów z których dochody są wolne od podatku albo nie podlegają opodatkowaniem tym podatkiem oraz koszty uzyskania tych przychodów.

Powyższe zasady znajdować będą zastosowanie również w przypadku dochodów (strat) uzyskiwanych z działalności prowadzonej przez spółki wchodzące w skład podatkowych grup kapitałowych, jak i odnośnie podatników uzyskujących przychody i ponoszących koszty w następstwie posiadanego udziału w spółce niebędącej osobą prawną, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy i praw majątkowych.

Za przychody uzyskane z zysków kapitałowych uważać się będzie:

- 1) dywidendy, oraz nadwyżki bilansowe w spółdzielniach,

- 2) inne przychody faktycznie uzyskane z udziału w zyskach osób prawnych oraz spółek o których mowa w art. 1 ust. 3 ustawy o CIT, w tym z działań restrukturyzacyjnych w postaci połączenia lub podziału;
- 3) pozostałe przychody z posiadanego udziału lub akcji w osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 ustawy o CIT,
- 4) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wkładu niepieniężnego,
- 5) przychody ze zbycia wierzytelności, jak również przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych oraz z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych, w tym z ich najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, jak również przychody z ich zbycia.

Ad. 2 i 3) Implementacja dyrektywy RADY (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (dyrektywa ATAD).

A. Cel i charakter dyrektywy; zakres podmiotowy i przedmiotowy.

W dniu 19 lipca 2016 r. w Dzienniku Urzędowym UE opublikowana została dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. *ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego* (Dz. Urz. UE L 193/1). Dyrektywa ta weszła w życie w dniu 8 sierpnia 2016 r.

Celem ww. dyrektywy, zgodnie z jej tytułem, jest zwiększenie skuteczności krajowych systemów opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw korporacyjnych w zakresie przeciwdziałania erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Cel ten ma zostać osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE do swoich ustawodawstw podatkowych najbardziej powszechnych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej. Do rozwiązań tych, przewidzianych dyrektywą, należą:

- a) ograniczenie możliwości odliczania odsetek;
- b) opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*);
- b) przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR – *general anti-avoidance rule*);
- d) zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC – *controlled foreign company*); oraz
- e) zasady przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych.

Charakter przepisów zawartych w ww. dyrektywie stanowi wyraz dążenia na forum UE do zapewnienia, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i wytwarzana

jest wartość. Dyrektywa stanowi pokłosie prac Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w ramach inicjatywy dotyczącej przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS – base erosion and profit shifting). Realizuje ona część zaleceń OECD sformułowanych w raportach końcowych z prac nad projektem BEPS, wpisując je w kontekst prawny funkcjonujący w UE. Tym samym regulacja przewidziana dyrektywą wpisuje się w obecne ogólnoswiatowe priorytety polityczne dotyczące międzynarodowego opodatkowania, które wskazują na konieczność przywrócenia zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów i umożliwienie rządów rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej.

Polska, jako członek OECD zobowiązana jest do wdrożenia wniosków płynących ze sprawozdań końcowych OECD dotyczących 15 działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (podanych do wiadomości publicznej w dniu 5 października 2015 r.). Należy przy tym zauważyć, iż w konkluzjach Rady UE z 8 grudnia 2015 r. stwierdzono m.in., że dyrektywy UE powinny być preferowanym narzędziem wdrażania na szczeblu UE wyników prac OECD dotyczących BEPS. Forma prawna dyrektywy pozwala na wdrażanie przez państwa członkowskie UE wniosków zawartych w raportach OECD w jednolity i skoordynowany sposób, co ma znaczenie dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Jak zauważono w preambule do omawianej dyrektywy, w przypadku rynku, który tworzą ściśle powiązane ze sobą gospodarki, konieczne jest przyjęcie wspólnego podejścia strategicznego i skoordynowanie działań, aby poprawić funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zmaksymalizować pozytywne efekty inicjatywy przeciwdziałającej erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Z uwagi na wzgląd na funkcjonowanie wspólnego rynku w preambule podkreślono również, iż w przypadku gdy stosowanie przewidzianych dyrektywą przepisów prowadziło do podwójnego opodatkowania, podatnicy powinni mieć prawo do odliczeń z tytułu podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim. Przepisy te nie powinny mieć zatem za wyłączny cel przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, ale powinny również zapobiegać tworzeniu nowych przeszkód dla rynku, takich jak podwójne opodatkowanie.

Przepisy wdrażanej dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 mają charakter regulacji *de minimis*. Wyznaczają one zatem jedynie ogólny, minimalny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Z uwagi na funkcjonowanie w ramach UE 28 odrębnych porządków prawnych i specyfikę regulowanej materii uznano, iż państwa członkowskie będą w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych.

Konsekwencją powyższego jest możliwość przyjęcia na gruncie krajowym surowszych warunków, czy bardziej restrykcyjnych kryteriów przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, niż przewidziane w jej treści. Charakter dyrektywy jako regulacji *de minimis* zwiększa zakres swobody państw członkowskich w doborze sposobu wdrożenia poszczególnych instytucji prawnych nią przewidzianych. Z uwagi na swą istotność jest to kwestia wymagająca szerszego omówienia.

Z uwagi na wyznaczenie przez dyrektywę Rady (UE) 2016/1164 jedynie minimalnego wspólnego poziomu ochrony rynku wewnętrznego przed agresywnym planowaniem podatkowym jej wdrożenie do krajowego porządku prawnego mogłoby nastąpić poprzez przyjęcie przepisów, które – w zakresie poszczególnych rozwiązań (instytucji) antyabuzywanych w niej przewidzianych – w istotny sposób odbiegają od koncepcji przyjętej w tej dyrektywie. Przykładowo, w przypadku rozwiązania dotyczącego ograniczenia możliwości odliczania odsetek zamiast przewidzianego dyrektywą limitu opartego o wskaźnik EBITDA państwa członkowie mogłyby np. odnieść ten limit do wskaźnika EBIT. Możliwość taka jest wprost zasygnalizowana w preambule do omawianej dyrektywy (zob. np. pkt 6 preambuły).

Pomimo dopuszczalności przyjęcia w przepisach krajowych rozwiązania alternatywnego wobec przewidzianego dyrektywą należy podejść do tej możliwości z dużą ostrożnością. Wiąże się ona bowiem z ryzykiem niewłaściwej implementacji dyrektywy. Ryzyko to wynika z niemożności zapewnienia pełnej porównywalności między podobnymi, aczkolwiek różnymi co do szczegółów rozwiązaniami. Ponadto zapewnienie porównywalności rozwiązania alternatywnego w stosunku do przewidzianego dyrektywą wymagałoby znacznego rozbudowania danej regulacji, co nie pozostawałoby bez wpływu na jej przejrzystość i poziom skomplikowania.

Z uwagi na powyższe punktem wyjścia przy implementacji omawianej dyrektywy powinno być przyjęcie rozwiązania jak najbardziej zbieżnego z rozwiązaniem przewidzianym w dyrektywie. Zastosowanie odstępstwa od przepisów dyrektywy niebędących przepisami fakultatywnymi - z uwagi na wpisane w takie działanie ryzyko niewłaściwej implementacji dyrektywy - powinno mieć zatem charakter wyjątkowy, uzasadniony innymi istotnymi względami.

Przepisy dyrektywy znajdują zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim (będących rezydentami dla celów podatkowych w państwie członkowskim lub utworzonych na podstawie prawa państwa członkowskiego), jak również do położonych w co najmniej jednym państwie członkowskim stałych zakładów podmiotów będących rezydentami dla celów podatkowych w państwie trzecim. Dyrektywa nie znajduje zastosowania do podmiotów niepodlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim, tj. w szczególności do podmiotów transparentnych podatkowo.

B. Zakres koniecznych zmian w prawie krajowym.

Polskiemu ustawodawstwu podatkowemu już obecnie znana jest część z przewidzianych w dyrektywie Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. instytucji prawnych ukierunkowanych na przeciwdziałanie międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Krajowe przepisy podatkowe zawierają:

- a) regulacje limitujące wysokość odliczanych odsetek (art. 15c oraz art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61, ust. 6, ust. 7b, 7g i 7h ustawy o CIT),
- b) ogólną klauzulę przeciwdziałającą nadużyciom (art. 119a i nast. ustawy – Ordynacja podatkowa),

c) regulację dotyczącą kontrolowanych spółek zagranicznych (art. 24a ustawy o CIT i art. 30f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych) oraz

d) regulację odnoszącą się do hybrydowych instrumentów finansowych (art. 20 ust. 16 ustawy o CIT) dotyczącą tzw. pożyczki partycypacyjnej.

W polskim prawie podatkowym nie występuje z kolei instytucja tzw. exit taxation tj. opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Zasadniczo brak również przepisów odnoszących się do podmiotów hybrydowych.

W przypadku rozwiązań już funkcjonujących w polskim prawie implementacja dyrektywy wymaga ich dostosowania do minimalnych standardów przewidzianych dyrektywą, z uwagi na to, że część z obecnych warunków ich stosowania można uznać za mniej rygorystyczne niż przewidziane dyrektywą. Zakres koniecznego dostosowania w stosunku do poszczególnych instytucji antyabuzywnych nie jest jednolity.

W przypadku regulacji dotyczącej ograniczenia wysokości odliczanych odsetek (lit. a) będzie on szeroki, z uwagi na istotne różnice pomiędzy obecnie obowiązującymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a koncepcją i warunkami przewidzianymi w dyrektywie. Tak daleko idących zmian implementacyjnych nie wymaga regulacja dotycząca zasad opodatkowania dochodu z kontrolowanej spółki zagranicznej (lit. c).

Reasumując, implementacja dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r wymaga nowelizacji ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przepisy dyrektyw muszą być, co do zasady, implementowane od 1 stycznia 2019 r. Dłuższy termin implementacji (1 stycznia 2020 r.) dotyczy przepisów regulujących instytucję tzw. exit taxation oraz przepisów dotyczących podmiotów i instrumentów hybrydowych¹. Z tego względu niniejszy projekt dokonuje jedynie częściowej implementacji dyrektywy Rady (UE) 2016/1164. Poza zakresem implementacji pozostają ww. przepisy objęte dłuższym okresem implementacji oraz przepisy dotyczące ogólnej klauzuli przeciwdziałania nadużyciom.

C. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek

Jednym z powszechnie stosowanych przez przedsiębiorstwa międzynarodowe sposobów na zmniejszenie ich globalnych zobowiązań podatkowych o cechach agresywnego planowania podatkowego jest wykorzystywanie mechanizmu nadmiernych płatności z tytułu odsetek.

Ryzyko stosowania przez podatników mechanizmu nadmiernego zadłużenia zewnętrznego zostało przez polskiego ustawodawcę dostrzeżone dość wcześnie, bo już w 1999 r.² Z początkiem tego roku do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zostały

¹ termin wynikający ze zmiany dokonanej DYREKTYWA RADY (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich.

² ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 144, poz. 931).

wprowadzone przepisy regulujące tzw. niedostateczną (cienką) kapitalizację³ Przepisy te, funkcjonujące w nieco zmienionej od 2015 r. formie do dnia dzisiejszego, opierają się na ocenie relacji wysokości kapitału własnego podatnika do jego zadłużenia wobec „kwalifikowanych” podmiotów tj. podmiotów posiadających bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów/akcji danej spółki oraz tzw. spółek-siostr⁴. Konsekwencje podatkowe w postaci braku możliwości zaliczenia części odsetek od „kwalifikowanej” pożyczki (rozumianej szeroko) powstają, gdy wartość zadłużenia (netto) wobec kwalifikowanych udziałowców (akcjonariuszy) przekroczy łącznie wartość kapitału własnego otrzymującego pożyczkę.

Przepisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy o CIT, a także alternatywne w stosunku do nich (wprowadzone w 2015 r.) przepisy art. 15c ustawy o CIT, mają zatem zastosowanie wyłącznie w przypadku istnienia powiązań pomiędzy pożyczkodawcą i pożyczkobiorcą⁵. Co prawda, stosowanie regulacji limitującej wysokość płaconych odsetek tylko do relacji z podmiotami powiązаныmi można uzasadnić tym, iż zasadniczo tylko w tego rodzaju relacjach występuje ryzyko nierynkowych zachowań. Ograniczenie tych regulacji do podmiotów powiązanych wymaga jednakże ustalenia przez organy podatkowe istnienia tych powiązań. Istnieją natomiast sposoby osiągnięcia efektu w postaci nadmiernego nierynkowego finansowania zewnętrznego mimo formalnego pozyskania finansowania od podmiotu niepowiązanego (np. *back-to-back loan*). Z tej przyczyny ograniczenie omawianej regulacji tylko do relacji z podmiotem powiązanyim nie jest wystarczające do przeciwdziałania mechanizmowi nadmiernego zadłużenia zewnętrznego.

Z powyższego powodu dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 nie ogranicza stosowania jej przepisów limitujących wysokość płaconych odsetek do sytuacji występowania powiązań między pożyczkodawcą a pożyczkobiorcą⁶. Przewidziane dyrektywą ograniczenie możliwości odliczania odsetek, co do zasady, odstępuje od kryterium istnienia powiązań jako warunku stosowania tej regulacji. Z kolei, jak wspomniano, jej przepisy mają, w szczególności zastosowanie do wszystkich podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w co najmniej jednym państwie członkowskim (art. 1).

Należy zatem przyjąć, że przewidziane w aktualnie obowiązujących przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych uzależnienie stosowania regulacji przeciwdziałających nadmiernemu finansowaniu dłużnemu (art. 15c), w tym regulacji dotyczącej tzw. cienkiej kapitalizacji nie spełnia minimalnego standardu wymaganego dyrektywą Rady (UE) 2016/1164.

Jakkolwiek dyrektywa dopuszcza funkcjonowanie w ustawodawstwach krajowych ukierunkowanych przepisów przeciwdziałających wewnątrzgrupowemu finansowaniu

³ art 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6 i 7 ustawy o CIT.

⁴ przepisy te stosuje się odpowiednio także do spółdzielni

⁵ choć w przypadku wyboru metody określonej w art. 15c updog limit określony w tej regulacji odnosi się do całości zadłużenia podatnika z tytułu pożyczek, a nie tylko do odsetek od pożyczek od podmiotów powiązanych.

⁶ zgodne z pkt 7 preambuły dyrektywy (...) „Ograniczenie możliwości odliczania odsetek powinno mieć zastosowanie do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego podatnika, niezależnie od tego, czy źródłem tych kosztów jest dług zaciągnięty w kraju, w innym państwie członkowskim Unii lub w państwie trzecim, czy też źródłem tych kosztów są strony trzecie, przedsiębiorstwa powiązane lub inne podmioty wewnątrz grupy.”.

dłużnemu, w szczególności dotyczących niedostatecznej kapitalizacji (pkt 6 preambuły), przepisy te miałyby jedynie uzupełniać podstawową regulację limitującą wysokość płaconych odsetek (a nie być dla niej regulacją alternatywną).

Z powyższego powodu w projekcie nowelizacji przewidziano uchylenie przepisów dotyczących tzw. cienkiej (niedostatecznej) kapitalizacji (art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7g i 7h), jako spełniających ten sam cel co przepisy zawarte w art. 4 dyrektywy.

Ponadto z uwagi na znaczącą różnicę między obecnymi zapisami art. 15c ustawy o CIT, a regulacją zawartą w art. 4 dyrektywy zdecydowano się dokonać kompleksowej zmiany tego przepisu nadając mu w całości nową treść.

▪ **obliczanie limitu odliczania odsetek**

Zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w okresie rozliczeniowym, w którym koszty te zostały poniesione, jedynie do wysokości 30% wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA).

EBITDA jest obliczany przez dodanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w państwie członkowskim podatnika skorygowanych o podatek CIT kwot z tytułu nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, a także skorygowanych o podatek CIT kwot z tytułu deprecjacji i amortyzacji. Dochodu zwolnionego z podatku nie uwzględnia się w EBITDA podatnika (art. 4 ust. 2).

Z uwagi na charakter regulacji (*de minimis*) państwa członkowskie mogą obniżyć ten wskaźnik tj. uznać, iż odliczeniu podlega mniej niż 30% EBITDA. W ocenie projektodawców skorzystanie z tej możliwości nie jest obecnie zasadne. Proponuje się zatem pozostawienie wskaźnika limitu odliczenia przewidzianego dyrektywą.

Ww. 30% limit EBITDA ma zastosowanie w odniesieniu do „nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego”, która zgodnie z art. 2 pkt 2 dyrektywy - oznacza kwotę, o którą podlegające odliczeniu koszty finansowania zewnętrznego ponoszone przez podatnika przewyższają podlegające opodatkowaniu przychody z odsetek i inne równoważne ekonomicznie, podlegające opodatkowaniu przychody, które podatnik otrzymuje zgodnie z prawem krajowym. Chodzi zatem o wartość odsetek netto.

Państwa członkowskie mogą przewidzieć, iż nieodliczona w danym roku podatkowym nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega przeniesieniu na przyszłe (bez ograniczeń czasowych) lub przeszłe okresy (na okres nieprzekraczający trzech lat) Przeniesieniu na przyszłe lata podatkowe, na okres nieprzekraczający 5 lat, może też podlegać niewykorzystana w danym roku podatkowym kwota odsetek (która nie może zostać odliczona w bieżącym okresie rozliczeniowym). W celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony państwa członkowskie mogą nakładać ograniczenia czasowe lub kwotowe na nierozliczone koszty finansowania zewnętrznego, które można przenieść na przyszłe lub poprzednie okresy rozliczeniowe (art. 4 ust. 5).

Obecnie obowiązujące przepisy limitujące wysokość odliczanych odsetek przewidują, z pewnymi wyłączeniami, możliwość przeniesienia nieodliczonej kwoty odsetek na kolejno

po sobie następujące pięć lat podatkowych (art. 15c ust. 7 ustawy o CIT). Korzystając z opcji jaką daje dyrektywa należy zachować możliwość odliczenia nierozliczonej kwoty odsetek w przyszlých okresach rozliczeniowych.

Przepisy dyrektywy dopuszczają uznanie za podatnika, do którego odnosić się będą przepisy limitujące wysokość odliczanych odsetek, podmiotu zbiorowego (lub upoważnionego podmiotu z grupy konsolidującego rozliczenia jej członków). W takiej sytuacji nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego i wskaźnik EBITDA mogą być obliczane na poziomie grupy, z uwzględnieniem wyników wszystkich jej członków⁷.

▪ **koszty finansowania zewnętrznego**

Art. 2 pkt 1 dyrektywy zawiera definicję „kosztów finansowania zewnętrznego”. Koszty te oznaczają *„wydatki z tytułu odsetek od wszystkich form zadłużenia, inne koszty ekonomicznie równoważne odsetkom i wydatki poniesione w związku z pozyskiwaniem finansowania, zgodnie z definicją w prawie krajowym, w tym – choć nie tylko – płatności w ramach pożyczek partycypacyjnych, odsetki kalkulacyjne z tytułu takich instrumentów jak obligacje zamienne i obligacje zerokuponowe, kwoty w ramach alternatywnych uzgodnień dotyczących finansowania, takich jak finansowanie typu islamskiego, element odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego, odsetki skapitalizowane ujęte w wartości bilansowej danego składnika aktywów, lub amortyzacja skapitalizowanych odsetek, kwoty określone przez odniesienie do zwrotu z finansowania w ramach zasad dotyczących ustalania cen transferowych, w stosownych przypadkach, kwoty odsetek nominalnych w ramach instrumentów pochodnych lub uzgodnień dotyczących zabezpieczenia związanych z finansowaniem zewnętrznym, z którego korzysta dany podmiot, określone zyski i straty z tytułu różnic kursowych wynikające z zaciągniętych pożyczek i instrumentów związanych z pozyskiwaniem finansowania, opłaty gwarancyjne związane z uzgodnieniami dotyczącymi finansowania, opłaty związane z uzgodnieniami i podobne koszty związane z zaciąganiem pożyczek”*.

Zakres definicji kosztów finansowania zewnętrznego jest szeroki. Jest on w szczególności szerszy od obecnego zakresu przedmiotowego analogicznych przepisów krajowych, określonego w art. 16 ust. 7b (definicja pożyczki) i art. 15c ust. 8 (definicja odsetek) ustawy o CIT. Obecny zakres przedmiotowy regulacji wymaga zatem dostosowania (rozszerzenia) do zakresu przewidzianego dyrektywą.

▪ **wylączenie określonych pożyczek**

Zgodnie z dyrektywą (art. 4 ust. 4), przy ustalaniu nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego dopuszczalne jest, po pierwsze, wprowadzenie wylączenia w zakresie kwot dotyczących pożyczek wynikających z umów zawartych przed dniem 17 czerwca 2016 r. (o ile umowy takie nie zostały po tej dacie zmienione). W przypadku późniejszej modyfikacji zasada praw nabytych nie miałaby zastosowania do zwiększenia kwoty pożyczki lub

⁷ Zgodnie z pkt 7 preambuły (...) „W przypadku gdy w skład grupy wchodzi więcej niż jeden podmiot w państwie członkowskim, to państwo członkowskie może wziąć pod uwagę ogólną pozycję wszystkich podmiotów wchodzących w skład grupy w tym samym państwie, łącznie z systemem opodatkowania odrębnych podmiotów, aby umożliwić transfer zysków lub wartości odsetek między podmiotami w ramach grupy, przy stosowaniu zasad ograniczających możliwość odliczania odsetek.”

przedłużenia terminu jej spłaty, tylko byłaby ograniczona do pierwotnych warunków pożyczki.

W nadwyżce kosztów finansowania zewnętrznego można również nie ujmować pożyczek wykorzystywanych do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, w przypadku gdy wykonawca projektu, koszty finansowania zewnętrznego, aktywa oraz dochody znajdują się w całości na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej.

Długoterminowym projektem z zakresu infrastruktury publicznej w rozumieniu dyrektywy jest projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, który to projekt dane państwo członkowskie uważa za będący w ogólnym interesie publicznym. W przypadku zastosowania tego wyjątku ewentualny dochód wynikający z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej wyłącza się z EBITDA podatnika, a wszelkie wyłączone nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego nie są wliczane do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego grupy względem stron trzecich, o których mowa w ust. 5 lit. b) dyrektywy.

W ocenie projektodawcy należy dopuścić stosowanie drugiego z ww. wyjątków. Wprowadzenie tego rozwiązania wymaga wykazania, że konkretne uzgodnienia finansowe na potrzeby projektów z zakresu infrastruktury publicznej posiadają szczególne cechy uzasadniające stosowanie odstępstwa od zasady ogólnej. Wyjątek ten nie może naruszać przepisów o pomocy publicznej.

▪ **odstępstwa o charakterze ogólnym**

W celu zmniejszenia obciążenia administracyjnego związanego z przestrzeganiem omawianych przepisów, przy niezmnieszonej ich skuteczności, w dyrektywie przewidziano przepisy pełniące funkcję tzw. „bezpiecznych przystani”.

Dyrektywa przewiduje w tym zakresie możliwość ustanowienia progu kwotowego, nie wyższego niż równowartość 3 mln euro, poniżej którego całość odsetek netto podlega zaliczeniu do kosztów podatkowych bez względu na wysokość wskaźnika opartego o poziom EBITDA. Próg ten należy odnieść do nadwyżki finansowania zewnętrznego całej grupy. Zgodnie z regułą *de minimis* państwa członkowskie mogą ustanowić niższy limit pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony swojej krajowej bazy podatkowej.

W przypadku Polski proponuje się wprowadzenie możliwości odliczania całości nadwyżki finansowania dłużnego do kwoty nieprzekraczającej w danym roku 120.000 złotych.

Z uwagi na to, że erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków odbywa się głównie w drodze nadmiernych płatności odsetek pomiędzy podmiotami będącymi przedsiębiorstwami powiązanymi dyrektywa dopuszcza również wyłączenie podmiotów niezależnych z zakresu stosowania ograniczenia w odliczaniu odsetek. Za podmiot niezależny dyrektywa uznaje podatnika, który nie wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej i nie posiada przedsiębiorstw powiązanych ani stałych zakładów.

Definicję przedsiębiorstwa powiązanego zawiera art. 2 pkt 4 dyrektywy. Za przedsiębiorstwo powiązane rozumie się:

a) podmiot, w którym podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział w postaci praw głosu lub własności kapitału w wysokości co najmniej 25 %, lub od którego ma prawo otrzymać co najmniej 25 % jego zysków;

b) osobę fizyczną lub podmiot, którzy w podatniku posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, udział w postaci praw głosu lub własności kapitału w wysokości co najmniej 25 %, lub którzy posiadają prawo do co najmniej 25 % udziału w zysku podatnika.

Jeżeli osoba fizyczna lub podmiot posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, udział w wysokości co najmniej 25 % w podatniku lub w co najmniej jednym podmiocie, wszystkie te podmioty, w tym podatnika, również uznaje się za przedsiębiorstwa powiązane.

▪ **odstępstwa dotyczące podmiotów wchodzących w skład grupy objętej skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym**

Dyrektywa przewiduje odstępstwa od reguły ogólnej wyrażonej w art. 4 ust.1 pozwalając na stosowanie bardziej korzystnych dla podatników limitów odliczeń (powyżej limitu 30% EBIDTA, w tym nawet w całości). Odstępstwa te mogą być stosowane do podatników wchodzących w skład grupy składającej wymagane ustawowo skonsolidowane sprawozdania finansowe (art. 4 ust. 5).

W pierwszej kolejności dopuszczalny przez dyrektywę wyjątek odnoszący się do grupy sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe dotyczy przypadku, w której kapitał własny podmiotu funkcjonującego w ramach takiej grupy można uznać za „wystarczający”. Ustalenie tej okoliczności następować miałoby poprzez porównanie wskaźnika kapitału własnego podatnika w stosunku do jego aktywów ogółem z analogicznym wskaźnikiem ustalonym na poziomie całej grupy. Preferencyjne zasady (wyższy poziom odliczenia) miałyby zastosowanie, gdy przedsiębiorstwo wykaże, że ww. wskaźnik w jego przypadku jest zasadniczo równy lub wyższy niż wskaźnik dla grupy. Dyrektywa przewiduje w tym zakresie szczegółowe warunki ustalania stosowania tego wyjątku (art. 4 ust. 5 lit. a).

Drugie odstępstwo od limitu określonego w art. 4 ust. 1 polega na wzięciu pod uwagę zadłużenia całej grupy na poziomie ogólnosiwiatowym (art. 4 ust. 5 lit. b).

W niniejszym projekcie nie zdecydowano się na wprowadzenie wyżej omówionych odstępstw.

▪ **wylączenia podmiotowe**

W odniesieniu do omawianej regulacji dyrektywa umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie wyłączenia o charakterze podmiotowym dotyczącym przedsiębiorstw finansowych tj. instytucji finansowych i zakładów ubezpieczeń. Katalog podmiotów wchodzących w zakres pojęcia „przedsiębiorstwo finansowe” określa art. 2 pkt 5 dyrektywy.

Pewne odstępstwa w stosowaniu przepisów limitujących wysokość odsetek zaliczanych do kosztów podatkowych (warunek odnoszący się do poziomu zysku z działalności operacyjnej) funkcjonują już obecnie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

W projekcie przewiduje się skorzystanie z możliwości jaką daje dyrektywa i utrzymanie tego wyłączenia.

D. Zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych.

Regulacje dotyczące opodatkowania dochodów uzyskanych z zagranicznej spółki kontrolowanej zostały wprowadzone do polskich ustaw o podatkach dochodowych (zarówno do ustawy o CIT, jak i do ustawy o PIT) z dniem 1 stycznia 2015 r.⁸

Celem przedmiotowej zmiany systemowej było przeciwdziałanie odraczaniu lub unikaniu opodatkowania na skutek transferowania dochodu wypracowanego przez polskich podatników do podmiotów zagranicznych z siedzibą w krajach stosujących niski poziom opodatkowania (lub jego brak). Istota rozwiązania dotyczącego CFC realizuje się w obowiązku ustalenia przez podatnika objętego nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Polsce przypadającego na niego dochodu spółki CFC, poprzez wykazanie jako podstawy opodatkowania uzyskanej w roku podatkowym nadwyżki sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania (po odliczeniu kwot dywidendy i kwot z odpłatnego zbycia udziału), bez względu na rodzaj źródeł przychodów spółki CFC. Dochód taki, niepodlegający pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich, ustala się na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej.

Przepisy dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. (art. 7 i 8) zasadniczo wpisują się w ramy obecnie funkcjonującej regulacji art. 30f ustawy o PIT i art. 24a ustawy o CIT. Nie są one jednak w pełni spójne z przepisami art. 7 i 8 dyrektywy. W szczególności niektóre z funkcjonujących w prawie krajowym rozwiązań odnoszących się do kontrolowanej spółki zagranicznej są mniej restrykcyjne niż przepisy dyrektywy określającej reguły *de minimis*.

Jednocześnie dyrektywa zawiera kilka rozwiązań o charakterze alternatywnym, umożliwiając państwom członkowskim wybór najbardziej adekwatnego do ich potrzeb rozwiązania. W szczególności mogą one przyjąć, iż zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych będą ukierunkowane na całą nisko opodatkowaną jednostkę zależną, konkretne kategorie dochodów (art. 7 ust. 2 lit. a) lub też zostaną ograniczone tylko do dochodu, który został w sposób sztuczny skierowany do tej jednostki zależnej (art. 7 ust. 2 lit. b). Wybór pomiędzy ww. rozwiązaniami jest w zasadniczej mierze uwarunkowany priorytetami politycznymi danego państwa członkowskiego.

Należy jednak zaznaczyć, iż opcja bazująca na poszukiwaniu dochodu sztucznie skierowanego do CFC oznaczałaby zasadnicze przemodelowanie polskiego CFC z systemu samoobliczenia dochodu spółki CFC na system ustalania tych dochodów w drodze postępowania przez organ podatkowy na zasadzie case-by case. Zasadniczą luką koncepcyjną w przypadku Polski byłby w takim przypadku brak podstaw prawnych do wymiany informacji z wieloma państwami uznawanymi za raje podatkowe, co uniemożliwiłoby praktycznie stosowanie tej alternatywy. Metoda ta byłaby także z dużym

⁸ ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1328; dalej: ustawa zmieniająca z dnia 29 sierpnia 2014 r.).

prawdopodobieństwem niewspółmierna w zakresie nakładów administracyjnych i ewentualnych wpływów podatkowych.

Biorąc pod uwagę, iż obecne polskie regulacje w przedmiocie omawianego zagadnienia odnoszą się do konkretnych kategorii dochodów dokonując wyboru jednej z ww. alternatywnych zasad opodatkowania kontrolowanej spółki zagranicznej odrzucono możliwość stosowania rozwiązania określonego w art. 7 ust. 2 lit. b tj. rozwiązania polegającego na przypisywaniu podatnikowi wyłącznie (niepodzielonego) dochodu kontrolowanej spółki zagranicznej pochodzącego z nierzeczywistych uzgodnień, wprowadzonych głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej.

Z wyborem ww. opcji wiąże się jednakże konieczność wykreślenia z polskiej regulacji przepisów, których celem było zmniejszenie obciążeń administracyjnych związanych ze stosowaniem przepisów o CFC. Chodzi mianowicie o przepis wyłączający stosowanie tych regulacji do zagranicznych spółek kontrolowanych, których przychody nie przekraczają kwoty stanowiącej równowartość 250.000 euro. Dyrektywa nie pozwala bowiem na wprowadzenie takiego wyłączenia w przypadku wyboru opcji przewidzianej w art. 7 ust. 1 lit. a. Podobnie, w przypadku wyboru tej opcji nie jest możliwe stosowanie wyłączenia określonego w art. 24a ust. 17 pkt 2 upod. odnoszącego się do poziomu rentowności CFC położonej w państwie spoza UE/EOG (art. 7 ust. 4).

Z uwagi na charakter regulacji wprowadzanej dyrektywą, w celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony niż w niej przewidziany, państwa członkowskie mogą zmodyfikować – w kierunku bardziej rygorystycznym - większość warunków określonych w art. 7 i 8. Państwa członkowskie mogą m.in. obniżyć próg kontroli lub zastosować wyższy próg do celów porównania faktycznie zapłaconego podatku dochodowego od osób prawnych z podatkiem dochodowym od osób prawnych, który zostałby pobrany w państwie członkowskim podatnika.

Przy transponowaniu do prawa krajowego zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych dopuszczalne jest stosowanie białych, szarych lub czarnych list państw trzecich.

Mając na uwadze poczynione na wstępie wyjaśnienia dotyczące trudności z zapewnieniem porównywalności stosowania rozwiązań alternatywnych w stosunku do przewidzianych dyrektywą w przygotowanej nowelizacji starano się w jak największym stopniu uwzględnić kryteria i warunki określone w dyrektywie.

Dyrektywa wyraźnie rozciąga stosowanie zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych na zyski stałych zakładów, jeżeli zyski te nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z podatku w państwie członkowskim podatnika. Nie ma jednak potrzeby opodatkowania, zgodnie z zasadami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych, zysków stałych zakładów, którym na podstawie przepisów krajowych nie przysługuje zwolnienie z podatku, ponieważ zakłady te są traktowane tak jakby były kontrolowanymi spółkami zagranicznymi (pkt 12 preambuły). Powyższe odpowiada obecnemu zakresowi stosowania przepisów o CFC.

▪ zasady kwalifikowania podmiotu jako kontrolowanej spółki zagranicznej (CFC)

Art. 7 ust. 1 dyrektywy określa dwie przesłanki kwalifikowania danego podmiotu jako kontrolowanej spółki zagranicznej.

Pierwsza z nich odnosi się do wymogu sprawowania kontroli nad daną jednostką zależną. Kryterium to bazuje na istnieniu powiązań kapitałowych między podatnikiem, a daną jednostką. W dyrektywie przyjęto w tym zakresie warunek posiadania (bezpośrednio lub pośrednio) przez podatnika, samodzielnie lub razem z podmiotami z nim powiązanych, w jednostce zależnej ponad 50% praw głosu, ponadto 50%-owy udział w kapitale lub prawo do ponad 50% zysku spółki zależnej.

Obecna regulacja krajowa jest bardziej rygorystyczna jeśli chodzi o kwestię poziomu powiązań, gdyż wystarczający jest już 25% udział (w kapitale, prawach głosu, zysku). Z drugiej jednak strony regulacja krajowa bazuje na koncepcji pojedynczego podatnika, co może prowadzić do obchodzenia tej regulacji przez grupy podmiotów powiązanych. Dyrektywa nakazuje natomiast oceniać spełnienie ww. 50% progu, przez pryzmat całej grupy podmiotów powiązanych z podatnikiem. W określonych przypadkach obecnie obowiązująca regulacja krajowa może zatem być uznana za niespełniającą standardu de minimis określonego dyrektywą. Z tego względu w projekcie nowelizacji przyjęto koncepcję i progi wynikające z dyrektywy.

Druga z przesłanek kwalifikowalności danej jednostki zależnej jako kontrolowanej spółki zagranicznej dotyczy kryterium niskiego poziomu opodatkowania. Warunek ten, w przeciwieństwie do polskich regulacji, wprost odnosi się do wysokości faktycznie zapłaconego przez jednostkę zależną podatku w państwie jej położenia. Za CFC będzie uznana ta jednostka zależna, której faktyczny podatek stanowi 50% podatku⁹, jaki byłby przez nią zapłacony w państwie siedziby podatnika (w Polsce). Również w tym zakresie należy przyjąć, jako dalej idącą, regulację z dyrektywy¹⁰.

Poza ww. kryteriami kwalifikowalności danej jednostki jako CFC obecne polskie regulacje zawierają jeszcze trzecie kryterium odnoszące się do rodzaju uzyskiwanych przez kontrolowaną spółkę zagraniczną przychodów. Za CFC jest uznawana jednostka, której co najmniej 50% przychodów stanowią tzw. przychody pasywne. Dyrektywa warunek ten zawiera jako opcję dla państw członkowskich, pozwalając na wyłączenie spod zakresu CFC spółek zagranicznych (stałych zakładów), w których dochody pasywne stanowią mniej niż 1/3 dochodów. Próg określony obecnie w przepisach krajowych (50%) jest zatem łagodniejszy niż ustalony dyrektywą próg wyłączenia spółki zagranicznej spod reguł CFC (33%). Jako taki wymaga on dostosowania do standardu przyjętego w dyrektywie.

Dyrektywa przewiduje dodatkowo możliwość wyłączenia z zakresu CFC przedsiębiorstw finansowych, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu takiego przedsiębiorstwa z

⁹ tak właśnie należy rozumieć zapis dyrektywy mówiący o sytuacji, gdy „podatek (...) faktycznie zapłacony przez podmiot lub stały zakład jest niższy niż różnica między podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany od podmiotu lub stałego zakładu w ramach systemu podatku od osób prawnych mającego zastosowanie w państwie członkowskim podatnika a podatkiem od osób prawnych z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłaconym przez podmiot lub stały zakład.”.

¹⁰ mimo, iż sam procentowo określony udział podatku CFC w stosunku do podatku obowiązującego w Polsce jest wyższy, czyli teoretycznie bardziej rygorystyczny, w krajowych przepisach.

tytułu kategorii ujętych w ust. 2 lit. a) pochodzi z transakcji z podatnikiem lub jego przedsiębiorstwami powiązanymi.

- **dochód CFC uwzględniany w podstawie opodatkowania podatnika krajowego**

Jak wspomniano, w zakresie ustalenia jaka część dochodu CFC podlega opodatkowaniu w podstawie opodatkowania podatnika krajowego, dyrektywa przewiduje możliwość wyboru między dwoma alternatywnymi opcjami (art. 7 ust. 2 lit a albo b). W nowelizacji przyjęto, zbliżone do obecnych regulacji krajowych, rozwiązanie bazujące na tzw. przychodach pasywnych osiągniętych przez CFC.

I tak, zgodnie z art. 7 ust. 2 lit. a dyrektywy, w przypadku CFC państwo członkowskie uwzględnia w podstawie opodatkowania niepodzielony dochód podmiotu (stałego zakładu) pochodzący z następujących kategorii:

- (i) odsetki lub inne dochody generowane przez aktywa finansowe;
- (ii) opłaty licencyjne lub inne dochody wygenerowane przez własność intelektualną;
- (iii) dywidendy i dochody ze zbycia udziałów (akcji);
- (iv) dochody z leasingu finansowego;
- (v) dochody z działalności ubezpieczeniowej, bankowej oraz innej działalności finansowej;
- (vi) dochody od przedsiębiorstw, które czerpią zyski z transakcji zakupu i sprzedaży towarów i usług dokonywanych z przedsiębiorstwami powiązanymi i które nie wytwarzają wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Zakres dochodu CFC uwzględnianego w podstawie opodatkowania podatnika zgodnie z dyrektywą nie pokrywa się w pełni z zakresem wynikającym z polskich regulacji. Częściowo jest on szerszy, co wymusza zmianę polskich regulacji w tym zakresie.

Należy zauważyć, iż, w świetle ustawy CIT podstawą opodatkowania spółki CFC są wszystkie jej dochody, ustalone zgodnie z przepisami ustawy. Przepisy polskie są zatem w tym aspekcie bardziej restrykcyjne od dyrektywy (kreują szerszą podstawę opodatkowania CFC). Zgodnie z zasadą *de minimis* polskie przepisy mogą zostać zachowane w obecnym kształcie.

- **obliczanie dochodu kontrolowanych spółek zagranicznych**

Zgodnie z dyrektywą, w przypadku wyboru opcji przewidzianej w art. 7 ust. 2 lit. a dochód który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania podatnika, oblicza się zgodnie z przepisami prawa danego państwa członkowskiego, w którym podatnik jest rezydentem do celów podatkowych lub w którym się znajduje. W podstawie opodatkowania nie uwzględnia się strat kontrolowanej spółki zagranicznej. W tym zakresie regulacje dyrektywy są tożsame z regulacją ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Różnica dotyczy natomiast kwestii możliwości rozliczania strat CFC z jej dochodami osiągniętymi w innych latach. Dyrektywa, w przeciwieństwie do przepisów krajowych, dopuszcza taką możliwość. Rozwiązanie krajowe, jako bardziej restrykcyjne niż dyrektywa, jest w tym zakresie dopuszczalne.

Analogicznie, jak w przypadku regulacji krajowych, dyrektywa stanowi, iż dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania, oblicza się proporcjonalnie do udziału posiadanego przez podatnika w kontrolowanej spółce zagranicznej.

Dochód ten uwzględnia się w okresie rozliczeniowym podatnika, w którym przypada koniec roku podatkowego danego podmiotu.

Podobnie jak polskie regulacje dyrektywa przewiduje rozwiązania eliminujące podwójne opodatkowanie dochodów CFC w przypadku dokonania przez CFC dystrybucji zysków do podatnika lub zbycia przez podatnika udziałów w CFC (o ile dywidenda lub przychód ze zbycia podlegają włączeniu do, podlegającego opodatkowaniu, dochodu podatnika) oraz rozwiązanie umożliwiające odliczenie przez podatnika od przypisanego mu dochodu z CFC podatku zapłaconego przez CFC. Projekt utrzymuje te rozwiązania, nieznacznie je modyfikując w celu uszczelnienia systemu.

Ad. 4) Modyfikacja przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych.

Polska podatkowa grupa kapitałowa (dalej: PGK) jest strukturą organizacyjną szczególnego rodzaju i o szczególnym przeznaczeniu, posiadającą podmiotowość podatkową stworzoną wyłącznie na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych.

PGK jako narzędzie prawnopodatkowe stosowane w wielu krajach, umożliwia konsolidację wyników podatkowych kilku odrębnych podatników.

PGK wyróżnia specyficzna metoda ustalania dochodu będącego podstawą opodatkowania. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym w przypadku PGK jest osiągnięty w roku podatkowym dochód, stanowiący nadwyżkę sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę nad sumą ich strat (art. 7a ust.1 ustawy o CIT). Dochody i straty spółek określa się zgodnie z zasadami ogólnymi obowiązującymi dla osób prawnych (art. 7 ust. 1-3 ustawy CIT).

Regulacje prawne dotyczące podatkowych grup kapitałowych zostały wprowadzone do ustawy o CIT z dniem 1 stycznia 1996 roku. na mocy ustawy z 13 października 1995 roku *o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (Dz.U. nr 142, poz. 704, dalej: ustawa z dnia 13 października 1995 r.).

W Polsce, podatkową grupę kapitałową mogą utworzyć co najmniej dwie spółki kapitałowe. W polskim systemie prawnym będą to spółka akcyjna oraz spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Jedna ze spółek (spółka dominująca) musi posiadać przynajmniej 95% udziału w kapitale drugiej spółki (spółka zależna).

Warunkiem utworzenia PGK jest zawarcie umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej między spółką dominującą a spółkami zależnymi w formie aktu notarialnego na okres co najmniej 3 lat podatkowych. Warunek ten, pomimo ewolucji przepisów art. 1a ustawy o CIT na przestrzeni 20 lat – nie podlegał zmianom.

Podatkowa grupa kapitałowa traci swój status podatkowy albo na skutek upływu okresu obowiązywania umowy o jej utworzeniu, albo z powodu naruszenia któregoś z warunków koniecznych do utrzymania specjalnego statusu podatkowego. Mocą art. 1a ust. 10 updog

w przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym, zależne od którejkolwiek ze stron umowy, które naruszają warunki uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego, dzień naruszenia któregośkolwiek z tych warunków oznacza utratę statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego.

Brak w przepisach ustawy o CIT regulacji umożliwiającej ocenę pod kątem podatkowym czynności dokonanych w obrębie grupy po jej rozwiązaniu, ze skutkiem retroaktywnym stała się głównym powodem wykorzystywania PGK jako narzędzia agresywnej optymalizacji. Jednym z najczęściej występujących mechanizmów było utworzenie podatkowej grupy kapitałowej w celu dokonania pojedynczej czynności restrukturyzacyjnej (np. darowizny nieruchomości, znaków towarowych), a następnie rozwiązanie tej grupy przed upływem 3 lat z uwagi na utratę statusu PGK. Dodatkowym elementem było wykorzystywanie braku ograniczeń w zakresie zmiany spółki reprezentującej daną PGK przed organami podatkowymi.

Jak wynika z danych za lata 2010 – 2016 naczelnicy urzędów skarbowych zarejestrowali 160 PGK. Jednocześnie 65 spośród nich utraciło status PGK przed upływem 3 lat. Podstawową przesłanką utraty statusu były zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym, zależne od którejkolwiek ze stron umowy, które naruszają warunki uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego.

Zasadą wyrażoną w art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o CIT jest, iż nie można uznać za koszty uzyskania przychodów darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju. Jednakże przepis ten zawiera wyjątek odnoszący się m.in. do podatkowej grupy kapitałowej, zgodnie z którym darowizna dokonana pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową stanowi koszt uzyskania przychodu. Stosownie natomiast do art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń stanowi, co do zasady przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Zatem z przepisów tych wynika, że darowizny dokonane pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu darczyńcy. Jednocześnie wartość dokonanej darowizny stanowi przychód podatkowy po stronie spółki obdarowanej.

Przepisy te w założeniu miały zapewniać neutralność tego rodzaju transakcji w ramach PGK. Faktycznie stały się one natomiast sposobem na sztuczne przeszacowywanie do wartości rynkowej podatkowej wartości aktywów spółek tworzących podatkową grupę kapitałową¹¹.

Z danych Krajowej Informacji Podatkowej wynika, iż w latach 2010 - 2016 na wniosek PGK (w tym spółek zależnych) wydanych zostało 765 indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, z czego 116 dotyczyło darowizn dokonywanych pomiędzy spółkami

¹¹ Efekt taki uzyskiwany był poprzez próby wykazywania, że koszt darowizny należy ustalać w wysokości rynkowej, a nie faktycznej wysokości wydatku poniesionego na nabycie/wytworzenie przedmiotu darowizny. Innym działaniem było tzw. „karuzela kosztów” (por. wyrok NSA z dnia 27 października 2015 r. sygn. akt II FSK 2112/13, z dnia 15 czerwca 2016 r. sygn. akt II FSK 1608/14).

tworzącymi PGK. W tym kontekście warto podkreślić, że liczba złożonych rocznych zeznań CIT-8A przez PGK do roku 2016 nie przekroczyła 70.

W orzecznictwie podkreśla się, iż podatkowa grupa kapitałowa daje jej uczestnikom możliwość swobodnego kształtowania cen, ale swoboda ta nie może dawać prawa do ujmowania w kosztach podatkowych przedmiotu darowizny w wartości wyższej niż wydatki jakie zostały poniesione na jej nabycie lub wytworzenie, czy też do wielokrotnego ujmowania w kosztach tego samego wydatku.

Z powyższych względów wprowadza się doprecyzowanie regulacji dotyczących tworzenia i funkcjonowania PGK, zawartych w art. 1a ustawy o CIT, które - zamiast pełnić rolę narzędzia do realizowania celów konsolidacji wyników podatkowych - stały się źródłem nadużyć.

5) Wprowadzenie przepisów limitujących wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z umowami o usługi niematerialne (umowy licencyjne, usługi doradcze, księgowe, badania rynku, usług prawnych itp.) oraz związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych i prawnych, a także przepisów precyzujących pojęcie „nabycia” wartości niematerialnej i prawnej.

Przedmiotem większości działań związanych z tzw. agresywną optymalizacją podatkową są prawa i wartości o charakterze niematerialnym (np. znaki towarowe). Ich brak powiązania z realnie istniejącą substancją, a także zindywidualizowany charakter powoduje, iż są one idealnym narzędziem do kreowania „tarczy podatkowej” (sztucznego, nieuzasadnionego ekonomicznie, generowania kosztów uzyskania przychodów). Z jednej bowiem strony ich przenoszenie do innych podmiotów ma aspekt czysto formalny, z drugiej istnieją obiektywne trudności z ustaleniem rynkowej wartości takiego prawa.

Mając powyższe na uwadze proponuje się wprowadzenie do ustawy o CIT (dodawany art. 15e) regulacji ograniczającej – do wysokości 5% EBITDA - wysokość możliwych do zaliczenia w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodów wynikających z:

- 1) usług doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze;
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT.

Jednym ze stosownych przez podatników mechanizmów optymalizacji mających za przedmiot prawa uznawane za wartości niematerialne i prawne jest przenoszenie takich praw do podmiotów powiązanych, a następnie korzystanie z tych praw na podstawie licencji bądź ich ponowne nabycie po nowej (podwyższonej) wartości podatkowej. Uznając generalnie, iż wyłącznym bądź głównym celem tego rodzaju operacji jest uzyskanie korzyści podatkowej w postaci generowania kosztów uzyskania przychodów, które w przypadku braku takiego działania nie wystąpiłyby, w projekcie przewiduje się wprowadzenie do ustawy o CIT regulacji ograniczającej wysokość takich kosztów – do wysokości uprzednio wykazanych przez podatnika przychodów ze zbycia przedmiotowych praw i wartości o charakterze niematerialnym.

Ponadto, w związku z orzecznictwem sądów administracyjnych dotyczącym niezarejestrowanych znaków towarowych proponuje się doprecyzowanie, iż pod pojęciem nabycia, o którym mowa w przepisie art. 16b ust. 1 ustawy o CIT rozumie się wyłącznie nabycie wtórne (od innego podmiotu), a nie nabycie pierwotne. Akceptacja przez orzecznictwo rozciągnięcia stosowania tej regulacji do nabycia pierwotnego doprowadziła do sytuacji, w której podatnicy zaliczają do wartości niematerialnych i prawnych i amortyzują od ich wartości początkowej równą wartość rynkową, znaki towarowe „powstałe” w wyniku decyzji o objęciu takiego znaku prawem ochronnym.

Ad. 6) Wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do podatników posiadających nieruchomości komercyjne.

Kolejną propozycją jest wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego odliczanego od podatku obliczanego na zasadach ogólnych.

Wprowadzenie proponowanego rozwiązania podyktowane jest tym, iż w wielu przypadkach podatnicy nie wykazują dochodów do opodatkowania lub wykazują dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej działalności. Oznaczać to może wykorzystywanie przez podatnika działań optymalizacyjnych. Z punktu widzenia budżetu państwa sytuacja taka jest nieakceptowalna i wiąże się z podjęciem działań mających na celu zminimalizowanie takich możliwości.

Nowe przepisy skierowane będą do tych podatników, którzy posiadają środki trwałe w postaci ściśle wskazanych z przepisach nieruchomościach położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej o określonej wartości początkowej.

Proponowanym rozwiązaniem zostaną objęte następujące nieruchomości komercyjne:

- 1) budynki handlowo-usługowe sklasyfikowane jako: centra handlowe, domy towarowe, samodzielne sklepy i butiki, pozostałe handlowo-usługowe, oraz
- 2) budynków biurowych sklasyfikowanych w Klasyfikacji jako budynki biurowe, z wyłączeniem budynków urzędów pocztowych, urzędów miejskich, gminnych, samorządowych, ministerstw oraz budynków sądów i parlamentów.

Zakłada się, iż projektowanym rozwiązaniem objęte zostałyby te środki trwałe, których wartość początkowa przekracza 10 mln zł. Oznaczać to więc będzie, iż generalnie obejmie ona jedynie dużych podatników prowadzących działalność o znacznej skali. Podatku nie płaciliby więc, ci podatnicy, którzy posiadają wskazane środki trwałe, których wartość początkowa nie przekracza powyższej kwoty.

W przypadku podatników posiadających powyżej wskazane środki trwałe, ustalana będzie dodatkowa podstawa opodatkowania, którą będzie wartość początkowa tych środków trwałych. Od tak ustalonej podstawy opodatkowania pobierany byłby miesięczny podatek w wysokości 0,042%.

Ad. 7) Rozciągnięcie ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych w podatku dochodowym od osób fizycznych na przypadki otrzymania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych tytułem darmym.

Obecnie ustawa o PIT, co do zasady, przewiduje wyłączenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie. Wyjątek w tym zakresie stanowią odpisy od takich składników aktywów nabytych w drodze spadku lub darowizny. Odstępstwo to – w zakresie darowizn – jest wykorzystywane przez podatników do przeszacowywania podatkowej wartości składników majątku poprzez przekazywanie ich członkom najbliższej rodziny, korzystającym ze zwolnień w podatku od spadków i darowizn. Dzięki dokonaniu takiej darowizny obdarowany nabywa prawo do kosztowej amortyzacji danego składnika majątku, liczonej od jego aktualnej wartości rynkowej (której faktyczne zakwestionowanie w przypadku wartości niematerialnych i prawnych może być problematyczne) bez wykazywania jakichkolwiek przychodów z tego tytułu i mimo tego, iż składnik ten mógł już zostać zamortyzowany u darczyńcy.

Z uwagi na powyższe w ustawie o PIT proponuje się od ograniczenie omawianego wyłączenia poprzez umożliwienie dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych tytułem darmym tylko do przypadków kiedy wartość spadku lub darowizny korzystała ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn. Natomiast w przypadku, kiedy składnik majątku otrzymany w drodze spadku albo darowizny podlega opodatkowaniu, ale z uwagi na jego wartość mieści się w tzw. kwocie wolnej w podatku od spadków darowizn, to wartość tego składnika stanowi wartość początkową środka trwałego i odpisy amortyzacyjne zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów.

Ad. 8) Doprecyzowanie regulacji dotyczącej wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kwot stanowiących podział wyniku finansowego.

Z uwagi na orzecznictwo sądów administracyjnych ukształtowane w zakresie zagadnienia dopuszczalności zaliczania do kosztów uzyskania przychodów nagród z zysku wskazane jest wprowadzenie do ustawy o CIT przepisu *expressis verbis* wyłączającego możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów jakichkolwiek części składowych zysku spółki, niezależnie od ich przeznaczenia.

Ad. 9) Modyfikacja przepisu dotyczącego ustalania przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych poprzez m.in. rozciągnięcie go na przypadki przekazania takich rzeczy nieodpłatnie

W projekcie proponuje się umożliwienie stosowania przepisu art. 14 również do sytuacji nieodpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych. Zawarty obecnie w tych przepisach wymóg „odpłatności” powodował, iż ustawa o CIT traktowała w istotnie odmienny sposób przypadek, w którym zbycie rzeczy (prawa) następowało za „symboliczną” złotówkę od sytuacji, w której ta sama rzecz (prawo) jest przekazywana bez wynagrodzenia.

Należy przy tym wskazać, iż w obrocie gospodarczym przypadki nieodpłatnego przekazania rzeczy (praw), z ekonomicznego punktu widzenia, zasadniczo nie powinny mieć miejsca. Z praktyki stosowania prawa (m.in. interpretacje indywidualne) wynika, iż takie przypadki mają miejsce i nie są czymś wyjątkowym. W sprawach tych istnieje duże prawdopodobieństwo, iż

nieodpłatne przekazanie rzeczy lub praw (traktowane przez podatników za darowiznę) stanowi (konieczny) element schematu optymalizacyjnego.

W szczególności nie powinno się traktować jako darowizny przypadku, kiedy podatnik będący jedynym wspólnikiem danej spółki/jedynym uczestnikiem innego podmiotu (posiadającym bezpośrednio lub pośrednio 100% praw korporacyjnych) przekazuje takiej spółce/podmiotowi dany składnik majątku „tytułem darmym”. W takim przypadku wszelkie korzyści ekonomiczne związane z opisaną operacją pozostają „w rękach” podatnika – jedynego wspólnika podmiotu, do którego przekazano ten składnik majątku. Skutek ekonomiczny takiej operacji jest identyczny z sytuacją, w której podatnik wniósłby do spółki wkład niepieniężny w zamian za nowe udziały/zwiększenie wartości udziału tzn. posiadane przez podatnika udziały (akcje) spółki zależnej reprezentują taką samą wartość jej majątku (cały majątek spółki).

Ad. 10) Modyfikacja przepisów określających sposób ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodów przy podziale przez wydzielenie.

Zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami w przypadku zbycia akcji spółki, z której wydzielono część majątku w trybie podziału przez wydzielenie koszt uzyskania przychodów z tytułu takiego zbycia ustala się jako część wydatków poniesionych na nabycie lub objęcie akcji spółki dzielonej, ustaloną w proporcji bazującej na porównaniu wartości nominalnej unicestwianych udziałów spółki dzielonej do wartości nominalnej udziałów spółki dzielonej przed podziałem. Regulacja ta zakłada, iż proporcja ta odpowiada rzeczywistej relacji wartości wydzielanego majątku do wartości majątku przed podziałem. Taka sytuacja nie zawsze ma miejsce. Podatnicy kształtują bowiem relację między wartościami nominalnymi udziałów w sposób korzystny podatkowo, niezgodnie z celem ww. regulacji i bez uzasadnionej przyczyny ekonomicznej. Zaburzając proporcję opartą na relacji między wartościami nominalnymi, zbywając po podziale udziały lub akcje spółki dzielonej, uzyskują możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów nawet do 100% wydatków na ich nabycie, niezależnie od tego jaką wartość majątku po podziale udziały (akcje) te reprezentują i jaka jest relacja wartości majątku jaki pozostał w spółce dzielonej do jego wartości przed podziałem.

Ad. 11) Zmiana przepisu umożliwiającego zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności uprzednio zaliczonej do przychodów należnych poprzez wyeliminowanie z tej straty kwoty nieodliczonego podatku VAT.

Proponuje się wprowadzenie zmian dotyczących uznania za koszt podatkowy straty ze zbycia wierzytelności jedynie w kwocie netto, tj. bez podatku od towarów i usług (art. 16 ust 1 pkt 39 ustawy o CIT i art. 23 ust. 1 pkt 34 ustawy o PIT).

Zmiana ma na celu jednoznaczne określenie, iż w przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności, kosztem uzyskania przychodów może być tylko strata w odniesieniu do tej części wierzytelności, która wcześniej została zaliczona do przychodów należnych. Konieczność doprecyzowania przepisów wynika w związku z uchwałą podjętą przez NSA z dnia 11 czerwca 2012 r., sygn. akt I FPS 3/11. Rozstrzygnięcie zawarte w tej uchwale jest odmienne od dotychczas prezentowanego stanowiska organów podatkowych, iż przy

obliczaniu straty ze zbycia wierzytelności bierze się pod uwagę kwotę wierzytelności bez podatku od towarów i usług, czyli tę jej część, która wcześniej była przychodem należnym.

Ad. 12) Wprowadzeniu rocznego limitu kwotowego w wysokości 100.000 zł warunkującego możliwość stosowania ryczałtu od przychodów z najmu poza działalnością gospodarczą (stawka 8,5%)

W obecnym stanie prawnym dochody z najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze uzyskane przez osoby fizyczne poza działalnością gospodarczą opodatkowane są wg skali, wg stawek 18%, 32%. Przychody takie na zasadzie wyboru mogą być opodatkowane zgodnie z ustawą o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne zryczałtowanym podatkiem wg stawki 8,5%. Wprowadzenie limitu w wysokości 100 000 zł rocznie dla przychodów z najmu, które mogą korzystać ze zryczałtowanej formy opodatkowania pozwoli na ograniczenie stosowania tej formy opodatkowania tylko do podatników, którzy tego rodzaju przychody traktują jako dodatkowe źródło dochodów (wg danych wynikających z zeznań PIT-28 za 2015 r średni deklarowany przychód z najmu wyniósł 18240 zł).

Limit ten dotyczyć będzie łącznie małżonków, między którymi istnieje wspólność majątkowa.

Ad. 13) Wyłączenie przychodów uzyskiwanych w ramach programów motywacyjnych z realizacji pochodnych instrumentów finansowych lub praw wynikających z papierów wartościowych ze źródła kapitały pieniężne i zaliczenie ich do przychodów ze stosunku pracy lub z działalności prowadzonej osobiście.

Obecnie realizacja programów motywacyjnych często odbywa się poprzez stworzenie mechanizmu generowania przysporzenia dla pracowników lub innych osób powiązanych ze spółką poprzez realizację praw z pochodnych instrumentów finansowych, lub innych prawa majątkowych, które obejmują te osoby od spółki jako nieodpłatne świadczenie. W związku z tym przychody takie kwalifikowane są do źródła z kapitałów pieniężnych i dochód z nich uzyskany podlega opodatkowaniu 19 % podatkiem dochodowym. Faktycznie jednak przychody takie stanowią wynagrodzenie tych osób od podmiotu, który stworzył program motywacyjny i powinny stanowić przychód ze stosunku pracy, albo przychód z działalności wykonywanej osobiście albo przychód z innych źródeł i dochody te powinny być opodatkowane wg skali podatkowej 19% i 32%.

Wprowadzona regulacja w art. 10 ust. 4 ustawy PIT wyłącza przychody uzyskiwane z programów motywacyjnych ze źródła z kapitałów pieniężnych i wiąże zaliczenie źródła przychodów z realizacji takich praw ze źródłem przychodów w ramach którego zostały uzyskane te pochodne instrumenty finansowe lub prawa majątkowe, jako nieodpłatne świadczenie.

Ad. 14) Podwyższenie z obecnych 3.500 zł do 5.000 zł, limitu wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych umożliwiającego jednorazowe zaliczenie wydatków na nabycie tych środków lub wartości do kosztów uzyskania przychodów

Obecnie obowiązujący limit umożliwiający bezpośrednio zaliczenie wydatku na nabycie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do kosztów uzyskania przychodów wynosi 3.500 zł i nie był aktualizowany od kilkunastu lat. Jednocześnie w tym czasie

skumulowana inflacja wyniosła ok. 40%. Podwyższenie ww. kwoty do wysokości 5.000 zł - uwzględniające czynnik inflacji - stanowić będzie formę zachęty do zwiększenia wydatków inwestycyjnych, która w głównym stopniu powinna oddziaływać na mikro-, małe i średnich przedsiębiorstwa.

Ad 15) Wyłączenie stosowania przepisów o cenach transferowych i o obowiązku dokumentowania tych cen w przypadku tych podmiotów, u których jedynym czynnikiem kwalifikującym do uznania je za „podmioty powiązane” jest fakt, że udziały w tych podmiotach posiada Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego.

Proponuje się wyłącznie stosowania przepisów o cenach transferowych (art. 11 ustawy o CIT) i o obowiązku dokumentacji takich cen (art. 9a ustawy o CIT) w przypadku tych podmiotów u których jedynym czynnikiem kwalifikującym do uznania je za „podmioty powiązane” w świetle przepisów o podatku dochodowym jest fakt, że udziały w tych podmiotach posiada Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego.

Ad. 16) Doprecyzowanie przepisów dotyczących rozliczania kosztów pośrednich.

Celem tej zmiany jest jednoznaczne powiązanie momentu zaliczenia danego kosztu do kosztów uzyskania przychodów z momentem jego księgowego rozliczenia, tj. z momentem, w którym dany koszt (odpis) jest przez podmiot gospodarczy rachunkowo uwzględniany dla potrzeb ustalenia wyniku finansowego (rachunkowego) danej jednostki. Propozycja dokonania zmiany obecnie obowiązujących przepisów regulujących kwestię rozliczania tzw. „kosztów pośrednich” wynika ze znacznych wątpliwości interpretacyjnych w zakresie stosowania aktualnie obowiązujących zasad wynikających z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT. Wątpliwości te przekładają się na niejednolite w tym przedmiocie orzecznictwo sądów administracyjnych, skutkujące także niejednolitym orzecznictwem organów podatkowych. Niejednolitość wykładni tych przepisów stanowi istotne utrudnienie prowadzenia działalności gospodarczej zwiększając stan niepewności w zakresie rozliczeń podatkowych. Powiązanie zaś momentu uwzględnienia danego kosztu w kosztach uzyskania przychodów z datą, z którą - zgodnie ze stosowanymi przez daną jednostkę zasadami rachunkowymi i przyjętą polityką rachunkową, dany koszt obciąża wynik finansowy tej jednostki (w tym w drodze rozłożonych w czasie odpisów) – spowoduje istotne ułatwienie dla podatników, gdyż ujednotrzi datę ujmowania danego kosztu dla celów zarówno rachunkowych jak i podatkowych.

Analogiczne rozwiązania zaproponowano w ustawie o PIT.

Ad. 17) Doprecyzowanie przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbywania wierzytelności, w tym poprzez jej wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego do spółki, dokonywania w związku z taką wierzytelnością odpisów aktualizujących oraz w przypadku umorzenia takiej wierzytelności.

Projektowane przepisy mają na celu doprecyzowanie sposobu ustalania wysokości przychodów, w przypadku odpłatnego zbywania wierzytelności, w tym poprzez jej wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego do spółki. W takiej sytuacji za przychód uznawać się będzie cenę uzyskaną z odpłatnego zbycia wierzytelności (w tym jej wartość określoną w umowie na podstawie której wnoszona jest ona do spółki), a w przypadku gdy wierzytelność ta uprzednio w całości lub w części zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 25, 43 lub 44 ustawy o CIT, została

odpisana jako nieściągalna lub umorzona i zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, to w takim przypadku przychodem będzie ww. cena powiększona o wysokość tych kosztów uzyskania przychodów.. Jednocześnie regulacja wynikająca z dodanych w art. 15 nowych ust. 11b i 11c ma na celu doprecyzowanie sposobu określania kosztów uzyskania przychodów w odpłatnego zbywania wierzytelności. Sposób określenia wysokości tych kosztów jest uzależniony od rodzaju czynności prawnej będącej źródłem powstania danej wierzytelności.

Analogiczne rozwiązania zaproponowano w ustawie PIT.

Ad. 18) Doprecyzowanie zasad określania dochodu uzyskanego ze zbycia akcji otrzymanych w wyniku realizacji programów motywacyjnych (zdefiniowanie programów).

Obecnie opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane ze zbycia akcji otrzymanych na podstawie uchwały walnego zgromadzenia spółki. Nie ustala się dochodu na moment otrzymania akcji. Wprowadzone regulacje doprecyzowują powyższe rozwiązanie wskazując, że tak jak obecnie, opodatkowane będą dochody ze zbycia faktycznie akcji otrzymanych. Jednakże nie koniecznie te akcje muszą być nabyte na podstawie uchwały walnego zgromadzenia, ale mogą być przydzielane na podstawie tzw. programów motywacyjnych (co do zasady uchwała walnego zgromadzenia jest podstawą stworzenia programu motywacyjnego). W ramach doprecyzowania zdefiniowano pojęcie programu motywacyjnego oraz pojęcie spółki dominującej.

Ad. 19) Zmiany w ustawie o PIT dotyczące podatników nieprowadzących działalności gospodarczej.

Zmiany dotyczą przepisów z zakresu zwolnień przedmiotowych (art. 21 ustawy PIT) i odliczeń od dochodu (art. 26 ustawy PIT). Celem tych zmian jest ułatwienie stosowania przepisów ustawy jak również złagodzenie warunków stosowania zwolnień i odliczeń podatkowych. Polegają one na:

a) dodaniu nowego zwolnienia, obejmującego świadczenia uzyskane z tytułu uczestnictwa w szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej i hospicyjnej (dodawany pkt 90b).

Celem działań medycyny paliatywnej nie jest zatrzymanie procesu chorobowego oraz jego wyleczenie, ale poprawienie jakości życia osób w tej fazie choroby. Uzyskuje się to przez złagodzenie objawów choroby, eliminowanie bólu, wsparcie psychiczne i duchowe chorego i jego najbliższych. Opieka paliatywna powinna być sprawowana przez wykwalifikowany zespół wielodyscyplinarny, posiadający bogate doświadczenie medyczne oraz niemedyce.

Zgodnie z postanowieniami rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 29 października 2013 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu opieki paliatywnej i hospicyjnej (Dz.U. z 2013 r. poz. 1347, z późn. zm.) świadczenia opieki paliatywnej i hospicyjnej to wszechstronna, całościowa opieka i leczenie objawowe świadczeniobiorców chorujących na nieuleczalne, niepoddające się leczeniu przyczynowemu, postępujące, ograniczające życie choroby. Opieka ta jest ukierunkowana na poprawę jakości życia, ma na celu zapobieganie bólowi i innym objawom somatycznym oraz ich uśmierzenie, złagodzenie cierpień psychicznych, duchowych i socjalnych

Świadczenia gwarantowane realizowane w warunkach stacjonarnych obejmują m.in.:

- ✓ świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez lekarzy,
- ✓ świadczenia opieki zdrowotnej udzielane przez pielęgniarki,
- ✓ opiekę psychologiczną nad świadczeniobiorcą i jego rodziną,
- ✓ rehabilitację.

Opieka paliatywna wymaga zaangażowania specjalistów z wielu dziedzin, w tym spoza medycyny. Oprócz bowiem opieki świadczonej przez lekarzy i pielęgniarki, istotną rolę w procesie leczenia chorego w tej fazie choroby odgrywa opieka psychologiczna oraz rehabilitacja. Dlatego też dodawany przepis obejmuje wszystkie osoby fizyczne, które uzyskały świadczenie w postaci nieodpłatnego udziału w przedmiotowych szkoleniach.

Przepis ten obejmuje świadczenia, które trzykrotnie były przedmiotem wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, na podstawie art. 22 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), rozporządzeń w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych. Pierwsze rozporządzenie wydane w 2011 r. obejmowało świadczenia uzyskane w latach 2010-2012, drugie dotyczyło świadczeń z okresu 2014-2015. Ostatnie rozporządzenie z dnia 26 listopada 2015 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów (przychodów) związanych z uczestnictwem w nieodpłatnych szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej lub hospicyjnej (Dz. U. poz. 2061) obejmowało świadczenia uzyskane w latach 2015-2016.

Jak stanowi art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Skoro zatem przesłanki do zastosowania zwolnienia z podatku dochodowego dla tych świadczeń są stale aktualne, zasadne jest wprowadzenie zwolnienia przedmiotowego obejmującego ww. świadczenia do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie proponuje się, aby przepis ten miał zastosowanie do świadczeń uzyskanych z tego tytułu od dnia 1 stycznia 2017 r., bowiem ostatnie rozporządzenie obejmuje świadczenia uzyskane do końca 2016 r.

b) dodaniu nowego zwolnienia dotyczącego umorzenia należności pieniężnych związanych z użytkowaniem lokalu mieszkalnego (dodawany pkt 97b).

Propozycja ta jest konsekwencją wydania przez Ministra Rozwoju i Finansów rozporządzenia z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów (przychodów) z tytułu umorzenia należności pieniężnych związanych z użytkowaniem lokalu mieszkalnego (Dz. U. poz. 380).

Przepis ten obejmuje zwolnieniem świadczenia uzyskane z tytułu umorzenia przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego należności pieniężnych związanych z użytkowaniem lokalu mieszkalnego zastosowanych zgodnie z zasadami określonymi na

podstawie art. 59 ust. 1 lub uchwałą, o której mowa w art. 59 ust 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, z późn. zm.).

Zatem zwolnieniem zostaną objęte umorzone należności dotyczące: zaległej opłaty z tytułu czynszu najmu lokalu mieszkalnego (1), zaległej opłaty za dostawy do lokalu mieszkalnego energii, gazu, wody oraz za odbiór ścieków, odpadów i nieczystości ciekłych (2), odszkodowania za bezumowne korzystanie z lokalu mieszkalnego (3), odsetek od ww. należności (4) oraz nieuregulowanych kosztów dochodzenia i egzekucji należności, o których powyżej, w tym zasądzonych prawomocnym tytułem wykonawczym wraz z kosztami postępowania sądowego i egzekucyjnego (5).

Beneficjentami tego zwolnienia podatkowego są osoby (podatnicy) wynajmujące mieszkania komunalne i socjalne, stąd za zwolnieniem przemawiają względy społeczne, w szczególności możliwości płatnicze dłużnika.

Ponadto wprowadzenie przedmiotowego zwolnienie uzasadnione jest tym, że jednostki samorządu terytorialnego posiadają udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Brak zwolnienia podatkowego dla tych świadczeń spowodowałby, że jednostki samorządu terytorialnego (poprzez te udziały) w pewnym stopniu uzyskiwałyby dochody związane z dokonanymi przez siebie umorzeniami. W związku z tym zasadnym jest twierdzenie, iż w tym aspekcie dodawany przepis stanowi logiczną konsekwencję umorzenia należności.

c) przywróceniu zasady wyliczania wysokości odliczania od dochodu darowizn przeznaczonych na cele krwiodawstwa.

Zmiana polega na przywróceniu zasady stosowania wysokości tego odliczenia sprzed 1 stycznia 2017 r., zgodnie z którym niezależnie od tego, czy podatnik oddał honorowo krew czy osocze, przy ustalaniu kwoty przysługującego odliczenia stosuje tę samą stawkę w wysokości 130 zł za 1 litr. Jeżeli podatnik oddał 1 litr krwi i 3 litry osocza, to przysługiwało mu odliczenie 4 x 130 zł, czyli 520 zł. Natomiast od dnia 1 stycznia 2017 r. (po zmianie przepisów ustawy o publicznej służbie krwi) różnicuje się wysokość odliczenia w zależności od przedmiotu darowizny, tj. krwi lub jej składnika, gdyż zgodnie z przepisami ww. ustawy, litr krwi to:

- 1) 3 litry osocza;
- 2) 2 donacje krwinek płytkowych pobranych przy użyciu separatora komórkowego;
- 3) 0,5 donacji krwinek białych pobranych przy użyciu separatora komórkowego;
- 4) 2 jednostki krwinek czerwonych pobranych przy użyciu separatora komórkowego.

Zatem w wyżej podanym przykładzie podatnikowi przysługiwać będzie odliczenie w wysokości jak za 2 litry krwi, czyli 260 zł.

Powyższa zmiana ma zachęcić podatników do honorowego oddawania krwi.

Dodatkowo proponuje się aby zamiana ta miała zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

d) rozszerzeniu kręgu osób, które będą mogły odliczyć wydatki na utrzymanie psa asystującego w ramach tzw. ulgi rehabilitacyjnej

Zmiana dotyczy pkt 8 w art. 26 w ust. 7a, na podstawie którego osoby niepełnosprawne będące osobami niewidomymi lub niedowidzącymi zaliczonymi do I lub II grupy inwalidztwa oraz osoby z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczone do I grupy inwalidztwa mogą odliczyć od dochodu wydatki na utrzymanie psa asystującego do wysokości 2 280 zł. Propozycja dotyczy rozszerzenie kręgu osób, które będą mogły odliczyć tego typu wydatki. Z propozycją rozszerzenia ulgi wystąpiła Helsińska Fundacja Praw Człowieka oraz Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej. W wystąpieniach zwrócono uwagę, na nierówne traktowanie osób niepełnosprawnych także mających na utrzymaniu psy asystujące, do których zalicza się także psy sygnalizujące. Zgadzając się z przedstawioną argumentacją zasadne jest rozszerzenie przedmiotowego odliczenia na wszystkie osoby niepełnosprawne posiadające psa asystującego.

e) poszerzeniu zakresu stosowania – w ramach ulgi rehabilitacyjnej – odliczenia z tytułu wydatków związane z koniecznym przewozem samochodem osobowym na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne.

Osoby niepełnosprawne zaliczone do I lub II grupy inwalidztwa lub podatnik mający na utrzymaniu osobę niepełnosprawną zaliczoną do I lub II grupy inwalidztwa albo dzieci niepełnosprawne, które nie ukończyły 16 roku życia, posiadające samochód osobowy (stanowiący ich własność/współwłasność), mogą odliczyć wydatki związane z koniecznym przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne, w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2 280 zł.

Proponuje się rozszerzenie stosowania tego odliczenia, bowiem ustawa w ramach tej ulgi daje możliwość odliczenia od dochodu wydatków poniesionych nie tylko na cele rehabilitacyjne ale także wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych. Zatem uzasadniona jest likwidacja ograniczenia dotyczącego zabiegów rehabilitacyjnych oraz rozszerzenia prawa do odliczenia do wszystkich osób niepełnosprawnych bez względu na posiadaną grupę inwalidzką. Zmiana ta przyczyni się do ułatwienia codziennego życia, bowiem oprócz zabiegów rehabilitacyjnych osoby te wykorzystują samochód na przejazdy do lekarza, pracy czy na zakupy.

Proponuje się aby zamiany te miały zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

f) podniesieniu do 10 080 zł kwoty wydatków na cele rehabilitacyjne osób niepełnosprawnych, jaką podatnik mający na utrzymaniu te osoby może odliczyć od swojego dochodu.

Obecnie podatnik mający na utrzymaniu osoby niepełnosprawne może odliczyć od swojego dochodu wydatki poniesione na cele rehabilitacyjne tych osób, jeżeli w roku podatkowych dochody tych osób nie przekroczą kwoty 9 120 zł. Kwota ta od wielu lat nie była w żaden sposób waloryzowana. Zasadne jest zatem do podniesienie jej do kwoty odpowiadającej 12-krotności renty socjalnej, która obecnie wynosi 840 zł miesięcznie, co rocznie daje kwotę

10 080 zł. Dodatkowo odwołanie się w przepisie do tej wartości spowoduje, iż w przypadku waloryzacji renty socjalnej ulegnie także zmianie wysokość kwoty uprawniającej podatnika do odliczenia wydatków poniesionych na rehabilitację osoby niepełnosprawnej pozostającej na jego utrzymaniu.

Ponadto proponuje się, aby do dochodów osoby niepełnosprawnej pozostającej na utrzymaniu podatnika nie wliczać alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 ustawy, tj. dzieci: małoletnich (1), bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną (2), do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie (3). Wyłączenie tego rodzaju dochodu z limitu nie będzie już ograniczać możliwości stosowania przez rodzica ulgi rehabilitacyjnej z tytułu wydatków poniesionych na rzecz niepełnosprawnego dziecka.

Proponuje się aby zamiana ta miała zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

II. Omówienie poszczególnych przepisów

Z uwagi na fakt, iż zasadniczy cel projektu realizują zmiany wprowadzane do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a zmiany dokonywane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych mają, co do zasady, charakter dostosowujący do tych zmian, w pierwszej kolejności omówione zostaną propozycje przepisów nowelizujących ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 2). Zabieg ten zwiększy czytelność szczegółowego uzasadnienia projektowanych regulacji.

▪ Zmiany do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 2)

pkt 1 [zmiany do art. 1a ustawy o CIT dotyczącego podatkowej grupy kapitałowej]

lit. a.

Proponowana zmiana dotyczy przepisu ust. 2 w art. 1a określającego warunki uznania grupy powiązanych spółek kapitałowych za, posiadającą status podatnika podatku CIT - podatkową grupę kapitałową (PGK). Projekt, co do zasady, łagodzi te warunki.

I tak proponuje się:

- 1) obniżenie, z 1.000.000 do 500.000, przeciętnej wysokości kapitału zakładowego jaki muszą posiadać spółki tworzące PGK (art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o CIT),
- 2) obniżenie, z 95% do 75%, wysokości bezpośredniego udziału, jaki spółka dominująca musi posiadać w kapitale spółek zależnych (art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy o CIT),
- 3) obniżenie, z 3% do 2% poziomu dochodowości PGK.

Zmiany te mają na celu umożliwienie tworzenia PGK przez mniejsze podmioty, jak również uwzględnienie gospodarczych realiów funkcjonowania przedsiębiorstw i urealnienie dotychczas funkcjonujących warunków decydujących o możliwości uzyskania statusu PGK. Niektóre z obecnych warunków są w tym zakresie zbyt rygorystyczne. Wniosek taki wynika

m.in. z porównania ich z warunkami stosowanymi w innych państwach, których ustawodawstwa przewidują możliwość konsolidowania dla celów podatkowych wyników spółek powiązanych. Przykładowo - w odniesieniu do wysokości udziału kapitałowego w spółkach zależnych - w znacznej części państw stosowany jest próg niższy niż 95%. Finlandia, Słowenia, Szwecja, Macedonia i Łotwa stosują próg 90%. W Hiszpanii, Wielkiej Brytanii czy na Cyprze wynosi on 75%. Z kolei Austria i Niemcy dopuszczają 50% próg udziału w kapitale. Mając na uwadze, iż PGK winno wspierać pozytywne kierunki rozwoju gospodarczego proponuje się obniżenie udziału spółki dominującej w kapitale zakładowym spółek zależnych do poziomu 75%.

Ponadto w związku ze zmianą dokonaną w art. 7a ustawy o CIT (będącej konsekwencją wprowadzania źródeł przychodu) przepis art. 1a ust. 2 pkt 4 ustawy o CIT dostosowano w zakresie wskazania jaki dochód ma być brany pod uwagę przy ustalaniu tego wskaźnika. Chodzi zatem o „ostateczny” dochód PGK (dochód w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o CIT), a nie dochód z określonego źródła przychodów.

Zmiana dokonana w pkt 3 lit. a ustawy o CIT wyłącza możliwość udziału w PGK spółki korzystającej ze zwolnienia opodatkowania dochodów osiągniętych z działalności prowadzonej w specjalnej strefie ekonomicznej. Obecny zapis ustawy nie jest w tym zakresie niezgodny w pierwotną intencją ustawodawcy.

Zmiana warunku określonego w pkt 3 lit. b ustawy o CIT (dotyczącego istnienia powiązań z podmiotami spoza PGK) ma na celu poprawę obecnych zapisów, zgodnie z praktyką ich stosowania.

lit. b i c

Zmiana wprowadza zasadę, iż spółka reprezentująca PGK będzie zawsze spółką dominującą, a nie spółką wskazaną w umowie tworzącej PGK (dodawany ust. 3a). Z tego względu bezprzedmiotowe stanie się wskazywanie spółki reprezentującej PGK w takiej umowie, co skutkuje koniecznością uchylecia pkt 4 w ust. 3 art. 1a.

lit. d

Zmiana w przepisie ust. 4 po pierwsze łagodzi obecny wymóg odnoszący się do terminu zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według siedziby spółki dominującej (będącej po nowelizacji zawsze spółką reprezentującą PGK) umowy o utworzeniu, skracając go z trzech miesięcy do 45 dni. Po drugie, określa iż naczelnik ten jest również właściwy w sprawie złożenia sprawozdań finansowych spółek wchodzących w skład PGK. Zmiana ta koresponduje ze zmianą wprowadzaną do art. 27 ust. 2 ustawy o CIT (jednoznacznie wskazującej na obowiązek składania sprawozdań również przez takie spółki).

W przepisie ust. 5 precyzuje się termin na wydanie przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji o rejestracji umowy o utworzeniu PGK oraz o odmowie jej zarejestrowania (zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej). Ponadto zmiana uzupełnia przesłanki wydania decyzji odmawiającej rejestracji umowy o sytuację, gdy umowa została zawarta na czas krótszy niż 3 lata (minimalny okres wymagany ustawą).

Zmiana wprowadza w ust. 6 przesądza jednoznacznie, iż po rejestracji umowy nie może być ona pomniejszona o którąkolwiek ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową. Obecnie przepis zawiera *expressis verbis* wyłącznie zakaz rozszerzania umowy na inne spółki.

lit. e

Zmiana wynika z uchylecia przepisu art. 1a ust. 3 pkt 4, do którego odsyła przepis art. 1a ust. 7 ustawy o CIT (brak wymogu wskazywania w umowie spółki reprezentującej PGK).

lit. f i g

Zmiana wprowadzana w art. 1a ust. 8 ustawy o CIT rozszerza obowiązek informacyjny wobec naczelnika US na sytuacje wystąpienia zmian w stanie faktycznym lub prawnym, naruszających warunki uznania PGK za podatnika podatku CIT.

Dodawany przepis ust. 8a precyzuje, że jako naruszenie warunków funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej uznaje się zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej wchodzącej w skład PGK.

lit. h – k

Skutkiem prawnym oczekiwany przez ustawodawcę jest tworzenie podatkowej grupy kapitałowej jako podatnika podatku dochodowego na minimalny okres 3 lat. Podatkowa grupa kapitałowa traci swój status podatkowy albo na skutek upływu okresu obowiązywania umowy o jej utworzeniu, albo z powodu naruszenia któregoś z warunków koniecznych do utrzymania specjalnego statusu podatkowego. W obecnym stanie prawnym naruszenie przez podatkową grupę kapitałową warunków jej funkcjonowania skutkuje jedynie utratą przez nią statusu podatkowej grupy kapitałowej ze skutkiem *ex nunc* tj. od momentu zaistnienia okoliczności naruszających warunki uznania PGK za podatnika podatku CIT. Praktyka stosowania przepisów ustawy o CIT w zakresie PGK pokazuje, iż nie jest to wystarczający skutek. Z tego względu projekt wprowadza rozwiązanie przesuwające skutki utraty statusu PGK z ww. przyczyn na cały okres trwania umowy o utworzeniu PGK (zmiana w ust. 10 ustawy o CIT).

De facto powstanie wówczas stan taki, jakby PGK nigdy nie istniała. Jako, że w tym przypadku mowa jedynie o fikcji prawnej, dodawane przepisy ust. 10a i 10b określają konsekwencje przyjęcia tego rozwiązania dla rozliczeń podatkowych spółek wchodzących w skład takiej grupy. Na spółkach tych ciążyć będzie zatem obowiązek odrębnego rozliczenia się z podatku CIT za okres objęty umową, wobec której ma zastosowanie omawiana fikcja. Na poczet podatku należnego od tych spółek zaliczany będzie podatek zapłacony uprzednio przez PGK. Rozwiązanie to ma na celu zabezpieczenie interesów budżetu państwa.

Z zakresu działania regulacji zawartej w ust. 10 zostały wyłączone PGK, które nie osiągnęły określonego w ustawie poziomu dochodowości (ust. 12).

Potwierdzenie zaistnienia okoliczności, skutkujących utratą statusu podatnika, następować będzie w drodze decyzji naczelnika urzędu skarbowego stwierdzającej wygaśnięcie decyzji o rejestracji PGK (dodawany ust. 12a ustawy o CIT). Decyzja ta będzie doręczana spółce

dotychczas reprezentującej PGK (która utraciła status podatnika). Decyzja ta będzie miała charakter deklaratoryjny, gdyż skutki stania bytu PGK wynikają z mocy samego prawa.

Zmiana proponowana w ust. 13 ma na celu wydłużenie okresu karencji w możliwości tworzenia nowej PGK przez spółki wchodzące w skład PGK wobec których miała zastosowania sankcja określona w ust. 10.

pkt 2 [zmiana dotycząca art. 3; dochody uzyskane na terytorium RP]

Zmiana poszerza obecny zakres przepisu zawierającego tzw. klauzulę nieruchomościową. Chodzi inne niż zbycie udziałów/akcji zdarzenia, których przedmiotem są udziały bądź akcje tzw. spółki nieruchomościowej, tj. spółki, której co najmniej 50% wartości aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią położone w Polsce nieruchomości lub prawa do takich nieruchomości. Chodzi o zdarzenia takie jak umorzenie udziałów, wystąpienia ze spółki osobowej będącej podatnikiem, zmniejszenie udziału kapitałowego w takiej spółce lub likwidację osoby prawnej. Ekonomiczny skutek tych zdarzeń jest bowiem analogiczny do zbycia udziałów/akcji spółki nieruchomościowej (dodawany ust. 3 pkt 4).

Zmiana w ust. 4 ma charakter dostosowawczy do ww. zmiany.

pkt 3 [zmiana dotycząca art. 4a ustawy o CIT; dodanie definicji „wartości emisyjnej udziałów”]

Omawiany punkt wprowadza do słowniczka ustawy o CIT definicję „wartości emisyjnej udziałów”. Zgodnie z jej treścią wartość ta oznacza cenę po jakiej obejmowane są udziały (akcje) określoną w statucie, umowie spółki, a w razie ich braku - w innym dokumencie o podobnym charakterze - nie niższą jednak od ich wartości rynkowej. Definicja ta jest używana dla określenia wysokości przychodu przy zdarzeniach restrukturyzacyjnych (łączenia i podziały).

pkt 4 [zmiany do art. 5 ustawy o CIT; dochody z udziału w spółce niemającej osobowości prawnej]

Zmiany te mają związek z regulacją wyodrębniającą w ustawie o CIT źródło przychodów w postaci zysków kapitałowych. Ich celem jest jednoznaczne wskazanie, iż uzyskiwanie przez podatnika tego rodzaju przychodów za pośrednictwem spółki osobowej, w ramach wspólnego przedsięwzięcia itp. nie zmienia ich charakteru. Wprowadzane do ustawy o CIT wyodrębnienie różnych źródeł przychodów odnosić się ma zatem także do przychodów uzyskiwanych „w ramach” spółek niemających osobowości prawnych, wspólnego przedsięwzięcia itd. (dodawany ust. 1a). Poprzez uzupełnienie w ust. 2 odniesienia do ust. 1a analogiczna zasada znajdzie zastosowanie do innych niż przychód kategorii podatkowych wymienionych w tym przepisie m.in. do kosztów uzyskania przychodów.

Wprowadzenie ww. zasady wymaga uchylecia - przeciwstawnej jej - reguły wyrażonej w dotychczasowym ust. 3 art. 5, traktującej wszystkie przychody wspólnika transparentnej podatkowo spółki osobowej z udziału w takiej spółce za przychody z działalności gospodarczej.

pkt 5 [zmiana art. 6 ustawy o CIT; zwolnienia podmiotowe]

Zmiana dotyczy regulacji przewidującej wprowadzenie minimalnego podatku CIT w odniesieniu do podatników, których aktywa składają się w przeważającej mierze z nieruchomości komercyjnych. Na potrzeby jej funkcjonowania wprowadzane jest wyłączenie w stosowaniu zwolnień podmiotowych określonych w pkt 10-10a art. 6, tj. odnoszących się do krajowych funduszy inwestycyjnych i instytucji wspólnego inwestowania z innych państw członkowskich UE/EOG.

pkt 6 [zmiany do art. 7 ustawy o CIT]

a) Istotą zmian dotyczących wprowadzanych w art. 7 ustawy o CIT jest wyodrębnienie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika. I tak, ust. 1 stanowi, iż przedmiotem opodatkowania jest suma dochodów uzyskanych z odrębnych źródeł przychodów, tj. dochodów z zysków kapitałowych oraz pozostałych dochodów podatnika. Z uwagi na dychotomiczny podział źródeł przychodów nie ma potrzeby „nazywania” drugiego z wymienionych źródeł. Obejmuje ono bowiem wszelkie przychody niemieszczące się w pierwszej z wymienionych kategorii.

Jak wynika z omówionego przepisu łączeniu podlegać mają wyłącznie dochody z poszczególnych źródeł przychodów. Oznacza to, że nie podlegają takiemu sumowaniu poniesione przez podatnika straty w danym źródle przychodów. Stanowi o tym wprost dodawany przepis ust. 3 pkt 2a. Jeżeli zatem - w następstwie prowadzonej działalności i przeprowadzanych operacji gospodarczych – podatnik uzyska dochód tylko z jednego z tych źródeł, a w drugim z tych źródeł poniesie stratę, to wówczas opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegać będzie uzyskany z jednego źródła dochód, bez pomniejszania go o stratę poniesioną w drugim źródle przychodów.

O wysokość takiej straty poniesionej w roku podatkowym w danym źródle dochodów (przychodów) podatnik będzie jednak mógł obniżyć swój dochód osiągnięty z tego źródła dochodów (przychodów) w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość takiego obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie będzie mogła przekroczyć 50% kwoty tej straty. (ust. 5) Analogiczne odliczenie straty tylko w danym źródle dochodów, poprzez obniżenie dochodu uzyskanego z tego źródła w kolejnych 5 latach podatkowych, będzie dotyczyć także sytuacji, w której – w roku podatkowym - podatnik poniesie stratę w obu źródłach przychodów, tj. stratę w źródle przychodów (dochodów) zdefiniowanym jako „zyski kapitałowe” i stratę „w źródle” jakim będą przychody uzyskiwane z pozostałych źródeł przychodów.

b) pozostałe zmiany wprowadzane do art. 7 związane są z regulacją wprowadzającą minimalny podatek CIT w odniesieniu do podatników, których aktywa składają się z nieruchomości komercyjnych i mają charakter dostosowawczy (dodanie zastrzeżeń do tych przepisów).

pkt 7 [zmiana do art. 7a ustawy o CIT; podatkowe grupy kapitałowe]

Zmiany zawarte w ust. 1 i 2 mają na celu dostosowanie przepisów określających przedmiot opodatkowania w podatkowych grupach kapitałowych do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT odrębne źródła przychodów. Zgodnie z przyjętym rozwiązaniem również PGK

ustalać będzie na swoim poziomie dochód/stratę osiągniętą na danym źródle przychodów. Dochód/stratę PGK z danego źródła stanowić będzie suma dochodów i strat z tego źródła poszczególnych spółek tworzących PGK, czyli - innymi słowy - nadwyżka dochodów bądź strat poszczególnych spółek nad odpowiednio ich stratami bądź dochodami. Po konsolidacji dochodów i strat poszczególnych spółek PGK ustalać będzie łączny dochód stanowiący przedmiot opodatkowania, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o CIT, z uwzględnieniem regulacji wprowadzanej w art. 7 ust. 3 pkt 2a (zakaz łączenia dochodu na danym źródle ze stratą poniesioną w innym źródle przychodów).

Ponadto w ust. 2 usunięto zbędne odesłanie do ust. 10 w art. 1a.

Metodologię ustalania dochodu PGK po zmianach wprowadzanych niniejszym projektem ilustruje poniższa tabela:

Podmiot	Dochód/strata na źródle nr 1 (w mln zł)	Dochód/strata na źródle nr 2 (w mln zł)	Dochód stanowiący podstawę opodatkowania w mln zł (art. 7 ust. 1)
Spółka 1	10	-5	
Spółka 2	0	3	
Spółka 3	5	5	
Spółka 4	-8	2	
Spółka 5	15	-10	
PGK	22	-5	22

pkt 8 [zmiana polegająca na dodaniu art. 7b; katalog przychodów z zysków kapitałowych]

Dodawany art. 7b określa katalog przychodów wchodzących do źródła zyski kapitałowe.

Katalog ten obejmuje różnego rodzaju kategorie przychodów, tj.:

a) przychody stanowiące dochód z udziału w zysku osoby prawnej lub spółki, której mowa w art. 1 ust 3 ustawy o CIT (art. 7b pkt 1); w katalogu tym mieszczą się przede wszystkim dywidendy oraz pozostałe przychody zawarte dotychczas w art. 10 ust. 1 ustawy o CIT, w tym przychody z działań restrukturyzacyjnych dotyczących osób prawnych, jak również spółek nieposiadających osobowości prawnej (przekształcenie, łączenie, podział)

b) przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 (art. 7b pkt 4) oraz ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niemającej osobowości prawnej (art. 7b pkt 3 i 4)

c) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wkładu niepieniężnego (art. 7b pkt 2),

d) przychody ze zbycia wierzytelności, przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych oraz z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych, w tym z ich najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, jak również przychody z ich zbycia (art. 7b pkt 5 i 6).

Należy podkreślić, iż przepis art. 7b ma zasadniczo na celu określenie rodzajów przychodów przypisywanych do źródła jakim są zyski kapitałowe. Funkcją tego przepisu jest przede wszystkim rozdzielenie osiąganych przez podatników przychodów poprzez przypisanie ich do właściwego źródła przychodów. Przepis ten nie przesądza o wysokości danego przychodu.

pkt 9 [zmiana do art. 9a ustawy o CIT]

Zmiana polega na dodaniu ust. 3e wyłączającego obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład PGK.

pkt 10 [zmiana do art. 10 ustawy o CIT]

Wprowadzenie podziału na źródła przychodów wpłynęło na systematykę ustawy o CIT. Treść regulacji zawartej w art. 10 (ust. 1) została ujęta w dodawanym art. 7b. Dalsze regulacje zawarte w art. 10 ustawy o CIT zostały przeniesione do innych jednostek redakcyjnych.(art. 12). Konsekwencją powyższego jest konieczność uchylania art. 10 ustawy o CIT.

pkt 11 [zmiana do art. 11 ustawy o CIT; dokumentacja cen transferowych]

Celem zamiany wprowadzanej w ust. 4 jest nietraktowanie jako powiązanych, podmiotów których udziałowcem bezpośrednio lub pośrednio jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego.

Zmiana proponowana w lit. b uchyla przepis na podstawie którego spółki tworzące PGK mogły ustalać między sobą warunki transakcji odbiegające od warunków, jakie stosowałyby podmioty niezależne.

pkt 12 [zmiana do art. 12 ustawy o CIT]

- uchylenie pkt 4a w ust. 1 art. 12 ustawy o CIT wynika z przeniesienia tego przychodu do kategorii przychodu z udziału w zyskach osób prawnych;

- zmiana w pkt 7 ma związek z poszerzeniem zakresu stosowania tzw. małej klauzuli unikania opodatkowania (dotychczasowe art. 10 ust. 4-6) na wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części; sama zmiana w pkt 7 (skreślenie zastrzeżenia odnoszącego się do ZCP) koresponduje ze zmianą dokonaną w art. 12 ust. 4 pkt 25 i ma charakter wyłącznie legislacyjny. Polega ona na przeniesieniu części normy z art. 12 ust. 1 pkt 7 do dodawanego art. 12 ust. 1 pkt 25 lit. b. Taka konstrukcja analogicznego zapisu już obecnie funkcjonuje w ustawie o POT. Celem tego zabiegu jest umożliwienie odesłania w przepisach dotyczących małej klauzuli wyłącznie do przypadku wniesienia aportu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

- uchylenie pkt 8 i 8a oraz dodanie 8b i 8c, a także ust. 4 pkt 3e i 3f – przepisy te modyfikują regulacje dotyczące ustalania przychodów w związku z działaniami restrukturyzacyjnymi polegającymi na łączeniu lub podziale spółek,

Obecnie przepisy art. 12 ust. 1 pkt 8 i 8a służą doprecyzowaniu, iż przysporzenia, o których w nich mowa stanowią przychód ustalany na zasadach ogólnych (jako, że art. 10 ust. 1b wyłącza je z kategorii dochodów z udziału w zyskach osób prawnych). Podział ten przestanie być aktualny po wprowadzeniu zmian wyodrębniających źródło przychodów w postaci zysków kapitałowych. Do źródła tego będą zgodnie z art. 7b zaliczane wszelkie przypadki uzyskania

przychodu z tytułu umorzenia udziałów, zmniejszania udziału kapitałowego oraz z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3. Z uwagi na powyższe przepisy pkt 8 i 8a staną się bezprzedmiotowe.

Dodawany przepis art. 12 ust. 1 pkt 8b stanowi (częściowo) odpowiednik normy zawartej obecnie w art. 10 ust. 1 pkt 6, z tym że nowelizacja dokonuje modyfikacji wartości uznawanej za przychód w sytuacji opisanej w tym przepisie. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8b przychodem udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej będzie, zdefiniowana w art. 4a pkt 16a wartość emisyjna otrzymanych przez niego udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej. Przepis ten odchodzi zatem od odnoszenia tego przychodu do wartości nominalnej otrzymanych udziałów (akcji), jako od wartości w pewnym sensie „sztucznej” (formalnej), nie odzwierciedlającej faktycznej wartości takich udziałów lub akcji.

Przepis art. 12 ust. 1 pkt 8c jest odpowiednikiem przepisu art. 10 ust. 2 pkt 1, a dokładniej normy wynikającej *a contrario* z tego przepisu w związku z obecnym art. 10 ust. 4. Przepis ten należy rozpatrywać w powiązaniu z dodawanym art. 12 ust. 4 pkt 3f.

- zmiana polegająca na dodaniu nowego pkt 11 w art. 12 ust. 1 ma na celu doprecyzowanie sposobu ustalania wysokości przychodów, w przypadku odpłatnego zbywania takiej wierzytelności, w tym poprzez jej wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego do spółki. W takiej sytuacji za przychód uznawać się będzie cenę uzyskaną z odpłatnego zbycia takiej wierzytelności (w tym jej wartość określoną w umowie na podstawie której wnoszona jest ona do spółki), a w przypadku gdy wierzytelność ta uprzednio w całości lub w części zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 25, 43 lub 44 ustawy CIT, została odpisana jako nieściągalna lub umorzona i zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, to w takim przypadku przychodem będzie ww. cena powiększona o wysokość tych kosztów uzyskania przychodów.

- zmiana dotycząca ust. 3 ma charakter dostosowawczy do regulacji wprowadzającej podział na źródła przychodów, stanowi ona, iż – co do zasady - również przychody z tego źródła powstawać będą na zasadzie memoriałowej (przychody należne). Wyjątek w tym zakresie dotyczyć ma przychodów o typowo kasowym charakterze tj. przychodów z udziału w zyskach osoby prawnej (określonych w art. 7b pkt 1 i 2).

- dodawane w ust. 4 art. 12 punkty 3e i 3f stanowią odpowiednik regulacji zawartej obecnie w art. 10 ust. 2. Zmiany dokonane w art. 12 ust. 1 pkt 12 mają charakter dostosowawczy (zmiana odesłań).

- dodawane w art. 12 ust. 13 – 16 stanowią przeniesienie regulacji zawartej dotychczas w art. 10; zmiana wynika z konieczności dostosowania systematyki ustawy do rozwiązania polegającej na wydzieleniu źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych. Przepisami tym objęto ponadto również sytuację określoną w art. 12 ust. 4 pkt 12 oraz wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

pkt 13 [zmiana do art. 14 ustawy o CIT]

Zmiana dokonana w ust. 1 polega na umożliwieniu stosowania przepisu art. 14 również do sytuacji nieodpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych. Zawarty obecnie w tych przepisach wymóg „odpłatności” powodował, iż ustawa o CIT traktowała w istotnie odmienny sposób przypadek, w którym zbycie rzeczy (prawa) następowało za „symboliczną” złotówkę od

sytuacji, w której ta sama rzecz (prawo) jest przekazywana bez wynagrodzenia. Dodatkowo przepis ten rozszerzono ma przychody z tytułu świadczenia usług.

Zmiana przewidziana w ust. 2 ma charakter dostosowawczy do zmiany wynikającej z ust. 1

Zmiana wprowadzana w ust. 6 wskazuje przypadki, w których istnienie powiązań nie wyłącza stosowania regulacji z art. 14.

W celu ograniczenia negatywnych konsekwencji zmiany wprowadzanej w ust. 1 proponuje się w ust. 7 wyłączenie stosowania reguły w nim określonej do sytuacji nieodpłatnego przekazania rzeczy, praw lub nieodpłatnego świadczenia usług na cele społecznie użyteczne.

pkt 14 [zmiana do art. 15; koszty uzyskania przychodów]

lit. a, f i g) zmiany wprowadzane w art. 15 ust. 1, 2 i 2b ustawy o CIT związane są z regulacją wprowadzającą podział dochodów na odrębne źródła.

lit. b) regulacja wynikająca z dodanych w art. 15 nowych ust. 1ib i 1ic ma na celu doprecyzowanie sposobu określania kosztów uzyskania przychodów w odpłatnego zbywania wierzytelności. Sposób określenia wysokości tych kosztów jest uzależniony od rodzaju czynności prawnej będącej źródłem powstania danej wierzytelności.

lit. c) zmiana polega na uzupełnieniu treści art. 15 ust. 1j regulującego sposób określenia kosztów uzyskania przychodów w przypadku wnoszenia do spółki wkładu niepieniężnego o sytuację w której przedmiotem takiego wkładu jest wierzytelność.

lit. d i e) zmiana dokonywana w ust. 1m ma charakter dostosowawczy do zmian wynikających z art. 12 ust. 1 pkt 8b; w przypadku wskazanym w tym ostatnim przepisie za koszt uzyskania przychodów ze zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej majątek spółki dzielonej lub spółki nowo zawiązanej uznawana będzie wartość stanowiąca uprzednio przychód udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej tj. wartość emisyjną otrzymanych udziałów (akcji).

Z kolei regulacja zawarta w dodawanym ust. 1ma stanowi częściowo odpowiednik dotychczasowego art. 10 ust. 1 pkt 6. Przepis ten określa wysokość kosztów uzyskania przychodów rozpoznawanych w związku z powstaniem u udziałowca (akcjonariusza) przychodu na dzień podziału spółki, w tym podziału przez wydzielenie. Dotyczy on również przypadku, gdy zastosowanie znajdzie klauzula przeciwdziałająca obejściu prawa określona w art. 12 ust. 13-16 (obecne art. 10 ust. 4 – 6). W stosunku do obecnej regulacji zmodyfikowano również sposób ustalenia proporcji w jakiej koszty objęcia lub nabycia udziałów (akcji) spółki dzielonej przypisywane są do udziałów (akcji) spółki dzielonej pozostających w posiadaniu udziałowca (akcjonariusza) po podziale. Omawiany przepis przewiduje w tym zakresie odstępianie od ustalania tych kosztów w oparciu o proporcję odnoszącą się do wartości nominalnej udziałów na rzecz wskaźnika opartego o wartość rynkową majątku; dotychczasowa regulacja była bowiem wykorzystywana w schematach optymalizacyjnych polegających na ustalaniu relacji wartości nominalnej udziałów (akcji) spółki dzielonej w sposób nieproporcjonalny do wartości wydzielanego z niej majątku w stosunku do całego majątku takiej spółki przed podziałem.

lit. h) Przyczyną zmiany przepisu art. 15 ust. 4e są istotne wątpliwości interpretacyjne (rozbieżne orzecznictwo) wynikające z jego obecnej treści. Celem tej zmiany jest jednoznaczne powiązanie momentu zaliczenia kosztu pośredniego do kosztu uzyskania przychodów z momentem jego księgowego rozliczenia tj. momentem, w jakim jest on uwzględniany dla potrzeb ustalenia wyniku finansowego. Zasada ta nie rozciąga się na składniki podlegające podatkowej amortyzacji.

pkt 15 [zmiana do art. 15c; ograniczenie w odliczaniu odsetek od pożyczek]

Projektowany ust. 1 przewiduje rozciągnięcie stosowania ograniczenia w zaliczaniu odsetek do kosztów uzyskania przychodów w stosunku do wszystkich podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT, a nie tylko do podatników otrzymujących pożyczkę od podmiotu powiązanego. Przyjęta konstrukcja wyłączenia określonej części nadwyżki kosztów finansowania dłużnego z kosztów uzyskania przychodów nie zmienia przyjętego w ustawie o CIT sposobu (momentu) rozliczania danego kosztu o charakterze odsetkowym. Norma z ust. 1 znajdzie zastosowanie do kosztów finansowania zewnętrznego wykazanych jako koszt uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, zgodnie z ich kwalifikacją podatkową.

Jednocześnie na mocy ust. 1 przepis art. 15c staje się przepisem o powszechnym zastosowaniu, a nie regulacją stosowaną opcjonalnie.

Przepis ten ustanawia limit kwoty kosztów finansowania zewnętrznego, jakie mogą podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Limit ten, odnoszący się do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, czyli różnicy między przychodami i kosztami o charakterze odsetkowym (w szerokim, użytym w projekcie rozumieniu) wynosi 30% kwoty wskazanej w ustępie 1. Kwota ta zasadniczo bazuje na tzw. wskaźniku EBITDA, czyli zysku (netto) przed opodatkowaniem, odsetkami i amortyzacją.

W projekcie nie posłużono się wprost odniesieniem do tego wskaźnika, jako że jest on kategorią niepodatkową. Zamiast tego, zgodnie z dyrektywą, wskazano – w oparciu o kategorię podatkową – sposób jego ustalenia. I tak, wartość tą ustala się przez dodanie do dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, wartości zaliczonych w danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz o powiększonego o (dodatnią) różnicę między przychodami i kosztami finansowania zewnętrznego.

W przeciwieństwie do zapisu dyrektywy przy obliczeniu tego wskaźnika nie uwzględnia się odpisów od wartości niematerialnych i prawnych (o odpisy te nie powiększa się dochodu stanowiącego bazę do wyliczenia tego wskaźnika). Wyłączenie takie podyktowane jest specyfiką praw o charakterze niematerialnym (ich „podatnością” na optymalizację). W świetle charakteru przepisów dyrektyw (minimalny standard) ograniczenie to należy uznać za dopuszczalne. Jego celem jest bowiem dalej idąca ochrona bazy podatkowej.

Ustęp drugi odzwierciedla zawartą w dyrektywie definicję „nadwyżki kosztów finansowania dłużnego (w dyrektywie „zewnętrznego”). Wprowadzenie tej definicji upraszcza konstrukcję dalszych przepisów art. 15c.

W przepisie ust. 3 skorzystano w przewidzianego dyrektywą odstępstwa przy wyliczaniu kwoty nadwyżki kosztów finansowania dłużnego dotyczącego długoterminowego projektu

z zakresu infrastruktury publicznej. Kolejne odstępstwo w tym zakresie przewidziane jest w ust. 4. Dotyczy ono pożyczek udzielanych między spółkami wchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej.

Kolejny przepis (ust. 5) określa zakres pojęcia „koszty finansowania dłużnego”. Kosztami tymi, dla potrzeb stosowania omawianej regulacji, są wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, a w szczególności odsetki (w tym skapitalizowane), opłaty, prowizje, premie, część odsetkowa raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia należności i zobowiązań (w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych) niezależnie na rzecz kogo poniesione.

Ustęp 6 wprowadza dwa, przewidziane dyrektywą, odstępstwa od normy ogólnej z ust. 1 art. 15c. Pierwsze z nich adresowane jest do wszystkich podatników. Przewiduje ono niestosowanie omawianej regulacji do podatników, u których nadwyżka kosztów finansowania dłużnego w danym roku podatkowym nie przekracza kwoty 120.000 złotych. Wysokość tego progu będzie zmienna (proporcjonalnie zmniejsza lub zwiększa) w zależności od długości roku podatkowego danego podatnika.

Drugie z ww. odstępstw ma charakter podmiotowy i dotyczy, ze względu na ich specyfikę, przedsiębiorstw finansowych. Katalog tych przedsiębiorstw, odpowiadający katalogowi z dyrektywy ATAD, określa ust. 7 art. 15c. Nie obejmuje on instytucji pożyczkowych w rozumieniu ustawy o kredycie konsumenckim (ust. 8).

Nierozliczone w danym roku podatkowym, w związku z omawianym ograniczaniem, koszty finansowania dłużnego, będą mogły być rozliczone - tak jak obecnie - w pięciu kolejnych latach podatkowych (ust. 9). Zasada ta nie znajdzie zastosowania w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału podatnika do podmiotów, które w związku z takim przekształceniem, łączeniem lub podziałem wstępują w prawa tych podatników, z wyjątkiem spółek powstałych z przekształcenia spółek, a także do spółek wchodzących uprzednio w skład podatkowej grupy kapitałowej - w odniesieniu do kosztów finansowania dłużnego wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów w czasie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej (ust. 10).

Zakres podmiotowy dyrektywy obejmuje również, położone w danym państwie członkowskim, stałe zakłady podatników z innych państw członkowskich oraz z państw trzecich. Odzwierciedleniem powyższego jest zapis ust. 11, zgodnie z którym poprzednie przepisy art. 15c należy stosować odpowiednio (czyli z koniecznymi modyfikacjami, uzasadnionymi specyfiką zakładu) do podatników będących nierezydentami, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

pkt 16 [dodawany art. 15e ustawy o CIT]

Celem dodawanego przepisu jest ograniczenie wysokości zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów kwot związanych z usługami o charakterze niematerialnym i prawnym.. Przepis ten przyjmuje rozwiązanie podobne do stosowanego w odniesieniu do limitowania kosztów finansowania zewnętrznego (art. 15c).

W projekcie przyjęto, iż limit kosztów dotyczących umów na świadczenie usług o charakterze niematerialnym wyniesie 5% kwoty, co do zasady, odpowiadającej wskaźnikowi EBITDA. Jednocześnie ustawa wskazuje sposób obliczania tego wskaźnika.

Nieodliczone w roku podatkowym ww. koszty nie będą mogły zostać rozliczone w latach następnych (ust. 3).

Jednocześnie, celem zachowania proporcjonalności regulacji, ustęp 4 wyłącza stosowanie ograniczenia odnoszącego się do procentowej wysokości zysku EBITDA w przypadku, gdy łączna kwota takich kosztów nie przekroczy 1.200.000 zł rocznie (zmniejszanej albo zwiększanej proporcjonalnie do długości roku podatkowego podatnika).

Omawiane ograniczenie nie znajdzie ponadto zastosowania w przypadku tych kategorii kosztów, które mają charakter kosztów bezpośrednio wpływających na koszt wytworzenia danego towaru lub usługi (ust. 5). Celem tego wyłączenia jest uwzględnienie sytuacji, gdy cena danego towaru lub usługi w istotnym zakresie determinowana jest wysokością kosztu nabycia wartości niematerialnej i prawnej. W takich przypadkach koszt nabycia określonego prawa może być (jest) zupełnie nieadekwatny do dochodu (marży) uzyskiwanego na danej działalności.

pkt 17 [zmiana do art. 16; wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów]

- Zmiana w zdaniu wstępnym ust. 1 pkt 8c ma charakter legislacyjny (zmiana zastrzeżenia - art. 12 ust. 1 pkt 8b ustawy o CIT zamiast uchylanego art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT).

- zmiana dotycząca lit. c polega na zmianie mierników branych pod uwagę przy wyliczaniu proporcji części kosztów nabycia lub objęcia udziałów (akcji) spółki dzielonej alokowanych do udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej. Zmiana ta koresponduje z dodawanym przepisem art. 15 ust. 1ma.

- dodawany przepis art. 16 ust. 1 pkt 13d wyłącza z kosztów uzyskania przychodów odsetki od pożyczki partycypacyjnej, uznane na mocy nowelizacji za kategorię dochodu (przychodu) z udziału w zyskach osoby prawnej.

- zmiana dokonana w ust. 1 pkt 14 polega na wykreśleniu, funkcjonującego w stosunku do darowizn udzielanych pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową, odstępstwa od zasady ograniczającej zaliczanie darowizn do kosztów uzyskania przychodów. Po zmianie PGK nie będą korzystały z odstępstwa pozwalającego zaliczyć darowizny do kosztów uzyskania przychodów. Możliwość taka była wykorzystywana przez PGK do optymalizacji wyniku na transakcji zbycia składnika aktywów.

- przepis ust. 1 pkt 15a wyraźnie wyłącza z kosztów uzyskania przychodów kwoty stanowiące podział wyniku finansowego netto, niezależnie od sposobu (celu) przeznaczenia takich kwot; wprowadzenie tego rozwiązania wymusiło orzecznictwo sądów administracyjnych, które na kanwie art. 16 ust. 1 pkt 40 dopuściło w pewnych przypadkach dopuszczalność ujęcia w kosztach podatkowych elementów zysków netto.

- zmiany dokonane w pkt 25, 39 i 44. Z uwagi na dotychczasowe brzmienie tych przepisów wątpliwości interpretacyjne budziło to, czy zaliczając do kosztów uzyskania przychodów daną wierzytelność - w przypadkach jej nieściągalności, jej zbycia ze stratą lub jej umorzenia

- podatnik uwzględnia w tych kosztach (wbrew art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy CIT) zawartą w kwocie wierzytelności kwotę podatku od towarów i usług, czy kwoty tego podatku nie uwzględnia. Zaproponowane przepisy jednoznacznie tę kwestię przesądzają, a jednocześnie pozostają w zgodzie z funkcją tych regulacji, polegającą na „skorygowaniu” przez podatnika wcześniej wykazanego w związku z daną wierzytelnością przychodu należnego, poprzez ujęcie wartości takiej wierzytelności w kosztach uzyskania przychodów, w przypadkach jej nieściągalności, jej zbycia ze stratą lub jej umorzenia.

- zmiana wprowadzana w pkt 39a ma charakter regulacji uszczelniającej normę wynikającą z pkt 39; opisany w dodawanym przepisie przypadek stanowi działanie prowadzące do uzyskania efektu podatkowego sprzecznego z normą wynikającą z pkt 39 tj. do utylizacji straty wygenerowanej na wierzytelności, innej niż wierzytelność uprzednio zarachowana do przychodów należnych.

- uchylene ust. 1 pkt 60 i 61 oraz art. 16 ust. 6, 7b, 7g i 7h ustawy o CIT ma związek z implementacją dyrektywy ATAD. Jak wyjaśniono w części ogólnej uzasadnienia regulacje te wykraczają poza dopuszczalny dyrektywą poziom ochrony krajowych baz podatkowych.

- zmiany zawarte w ust. 1 pkt 64a i 73 mają na celu ograniczenie wysokości zaliczanych przez podatników do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od niektórych wartości niematerialnych i prawnych oraz wydatków z tytułu korzystania z opłat i należności licencyjnych, w sytuacji gdy uprzednio te wartości niematerialne i prawne lub prawa były własnością podatnika - do wysokości przychodu uzyskanego z ich zbycia.

- zmiana proponowana w pkt 74 ma na celu wyraźne przesądzenie, że tzw. minimalny podatek ustalany zgodnie z projektowanym art. 24b ustawy o CIT. Mimo że jest to podatek dochodowy wyłączony z kosztów na mocy art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy o CIT, z uwagi na jego specyfikę właściwe wydaje się wprowadzenie odrębnej regulacji w tym zakresie.

- zmiana ust. 3g ma charakter redakcyjny (odesłania).

pkt 18 [zmiana w art. 16b ustawy o CIT; wartości niematerialne i prawne]

Zmiana ma na celu doprecyzowanie, iż pod pojęciem nabycia, o którym mowa w przepisie art. 16b ust. 1 rozumie się wyłącznie nabycie wtórne (od innego podmiotu), a nie nabycie pierwotne. Akceptacja przez orzecznictwo rozciągnięcie stosowania tej regulacji do nabycia pierwotnego doprowadziła do sytuacji, w której podatnicy zaliczają do wartości niematerialnych i prawnych i amortyzują od ich wartości początkowej równej wartości rynkowej, znaki towarowe „powstałe” w wyniku decyzji o objęciu takiego znaku prawem ochronnym.

pkt 19 [zmiana do art. 16d, 16e, 16f, 16g]

Zmiana polega na podwyższeniu – z obecnych 3.500 zł do 5.000 zł – wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej lub prawnej decydującej o możliwości jednorazowego ujęcia wydatku na ich nabycie w kosztach uzyskania przychodów (regulacja zawarta w art. 16d ustawy o CIT). Należało również dokonać stosowanych zmian w innych przepisach odsyłających do kwoty 3.500 zł.

pkt 20 i 21 [zmiany do art. 18 i 19 ustawy o CIT; podstawa opodatkowania oraz wysokość podatku]

Przepis wprowadza do art. 18 ust. 1 i art. 19 ust. 1 ustawy o CIT odstępstwa dotyczące minimalnego podatku CIT od podatników, którzy posiadają środki trwale kwalifikujące się do opodatkowania proponowanym minimalnym podatkiem.

pkt 21 [zmiana do art. 22 ustawy o CIT]

Zmiana w ust. 1 ma charakter redakcyjno-legislacyjny i polega na uwzględnieniu terminologii używanej w dodawanym art. 7b ust. 1, jak również na dodaniu samego odesłania do tego przepisu, w celu precyzyjnego określenia zakresu regulacji określonej w art. 22 ust. 1.

Skutkiem zmiany dokonywanej w ust. 4 art. 22 jest ograniczenie zakresu zwolnienia przewidzianego tym przepisem. Zwolnienie to ma swoje źródło w dyrektywie RADY 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. L 345, 29.12.2011, p.8, z późn. zm.). Dyrektywa ta stanowi o zwolnieniu z podatku potrącanego u źródła dochodu wyłącznie dywidend i innych zysków podzielonych. Pojęcie to jest węższe niż pojęcie dochodów (przychodów) z udziału w zyskach osób prawnych funkcjonujące na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z tego powodu zdecydowano się na ograniczenie zakresu zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 wyłącznie do kategorii przysporzeń, które mają *stricte* charakter wypłaty zysku. .

pkt 23 [zmiany w art. 24a ustawy o CIT; kontrolowana spółka zagraniczna]

W przepisach o kontrolowanej spółce zagranicznej uwzględniono zapis dyrektywy mówiący o posiadaniu przez podatnika udziałów CFC samodzielnie lub razem z przedsiębiorstwami (podmiotami) powiązanymi (zmiana w części wspólnej ust. 2 pkt 1 oraz w ust. 3 pkt 3 lit. a). W związku z powyższym podwyższono, z 25% do 50%, wysokość udziału podatnika w spółce zagranicznej stanowiący jeden z warunków kwalifikowania jej jako kontrolowanej spółki zagranicznej (w ust. 3 pkt 3 lit. a). Analogiczna zmiana została dokonana w definicji jednostki zależnej (art. 27a ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT)

Dla potrzeby stosowania przepisów o CFC w pkt 4 ust. 2 art. 24a zdefiniowano pojęcie podmiotu powiązanego. Posłużono się w tym zakresie wprost definicją użytą w dyrektywie.

Warunek określony w ust. 3 pkt 3 lit. b zmodyfikowano poprzez poszerzenie katalogu przychodów pasywnych o kategorie określone w dyrektywie. Jednocześnie obniżono z 50% do 33% próg uzyskiwanych tego rodzaju przychodów, określony w tym przepisie. Stosowanie tego warunku ma w dyrektywie charakter opcjonalny.

Dodatkowo zmianie podlega warunek określony w ust. 3 pkt 3 lit. c dotyczący poziomu opodatkowania w państwie siedziby CFC. Przepis ten odchodzi od porównywania tego poziomu ze stawką nominalną obowiązującą w Polsce. Preferencyjność wysokości opodatkowania wprost odnosić się będzie do faktycznego (efektywnego) opodatkowania danej CFC, uwzględniającego ewentualne szczególne rozwiązania stosowane przez niektóre państwa, a zmieniające do faktycznego zniwelowania obciążenia podatkowego. Efektywne

opodatkowanie w państwie siedziby CFC porównywane będzie z hipotetycznym efektywnym opodatkowaniem ustalonym według polskich regulacji. Omawiany warunek uznania spółki zależnej za CFC będzie spełniony, jeżeli wysokość opodatkowania w innym państwie stanowi mniej niż połowę (50%) hipotetycznego podatku, który byłby zapłacony w Polsce.

Regulacja dodawana w ust. 3a jest odzwierciedleniem normy wynikającej z art. 7 ust. 1 zdanie drugie dyrektywy ATAD. Jej celem jest zapewnienie porównywalności efektywnych stawek, branych pod uwagę przy ustalaniu warunku podlegania spółki zagranicznej niższemu opodatkowaniu tj. stawki faktycznej (w państwie siedziby spółki zależnej) oraz stawki hipotetycznej (ustalanej na podstawie przepisów państwa podatnika).

Zmiana wprowadzana w ust. 4 w pkt 1 i 2, stanowi implementację art. 8 ust. 5 dyrektywy ATAD.

Zmiany dokonane w przepisach ust. 13 -16 zmierzają do nałożenia obowiązku ujmowania przez podatników w rejestrze zagranicznych spółek również spółek utworzonych w innych państwach członkowskich UE lub EOG, nawet, gdy spółki te prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą, o ile spółki te posiadają status zagranicznej spółki kontrolowanej. Ponadto w ust. 16, zgodnie z dyrektywą, dodano zastrzeżenie przesądzające, że przewidziane w tym przepisie wyłączenie nie ma zastosowania w przypadkach prowadzenia działalności gospodarczej wyłącznie w minimalnym zakresie tj. w zakresie nieistotnym w punktu widzenia całokształtu działalności podmiotu.

Zmiana dokonana w ust. 15 ma charakter legislacyjny. Nie ma potrzeby precyzować jakie przepisy odnoszą się do udziałów pośrednich. Wynika to bowiem z ich treści.

Modyfikacja ust. 19 polegająca na dodaniu treści zawartej w pkt 2 ma na celu rozszerzenie zakresu stosowania przepisów o CFC na położone w Polsce stałe zakłady podatników zagranicznych. Taki zakres regulacji wynika a art. 1 dyrektywy.

pkt 24 [dodany art. 24b i 24c]

Dodawane przepisy dotyczą tzw. minimalnego podatku CIT dla podatników posiadających środki trwałe w postaci nieruchomości komercyjnych. Stanowią one, iż w przypadku takich podatników, ustalana będzie dodatkowa podstawa opodatkowania, którą będzie wartość początkowa wybranych środków trwałych, tj. wskazanych budynków handlowo-usługowych oraz budynków biurowych. Od tak ustalonej podstawy opodatkowania pobierany będzie miesięcznie podatek w wysokości 0,042%.

W proponowanych przepisach przewidziane są szczególne zasady dotyczące ustalania wartości początkowej środków trwałych stanowiącej podstawę opodatkowania w przypadku środków trwałych będących we współwłasności podmiotów powiązanych, stanowiących współwłasność podatników niepowiązanych oraz w przypadku spółki niebędącej osobą prawną:

1) w przypadku podmiotów powiązanych, które mają na współwłasność kwalifikowany do objęcia minimalnym podatkiem środek trwały, dla obliczenia wartości początkowej środka trwałego u danego podatnika i zakwalifikowaniu środka trwałego do objęcia minimalnym podatkiem, przyjmować się będzie całkowitą wartość początkową (a nie część wartości

przypadającą na podatnika). Z tym że obliczając podatek, podatnik będzie już uwzględniał przypadającą na niego wartość początkową.

2) w przypadku, gdy środek trwały stanowi współwłasność podatnika i innego podmiotu niepowiązanego, przy obliczaniu wartości początkowej przyjmować się będzie wartość wynikającą z ewidencji podatnika (rozwiązanie wynikające z art. 16g ust. 8 ustawy o CIT i art. 22g ust. 8 ustawy o PIT);

3) w przypadku spółki niebędącej osobą prawną, stosować się będzie rozwiązanie wskazane w pkt 1, a więc będzie brana pod uwagę „cała” wartość początkowa środka trwałego. następnie będzie się obliczać „przypadającą” na współnika część wartości początkowej (proporcjonalnie do posiadanego przez współnika prawa do udziału w zysku (udziału)).

Jednocześnie w celu zachowania neutralności proponowanego rozwiązania, zakłada się, iż podatek ten podlegałby odliczeniu od kwoty podatku obliczonego na zasadach ogólnych. Stosowne odliczenie byłoby dokonywane od zaliczek na podatek dochody obliczany wg zasad ogólnych. Ponadto podatnicy mieliby możliwość w zeznaniu składanym za rok podatkowy do odliczenia kwot uiszczonego i nieodliczonego w roku podatkowym minimalnego podatku.

Podatnicy obowiązani do zapłaty minimalnego podatku byłiby zobowiązani do składania i wykazania w zeznaniu rocznym środków trwałych, których wartość stanowi podstawę opodatkowania, kwotę należnego i uiszczonego podatku oraz kwotę dokonanych odliczeń

Proponowanym rozwiązaniem będą objęci również ci podatnicy, którzy nie są właścicielami (współwłaścicielami) nieruchomości, ale jej używają i na podstawie przepisów ustaw podatkowych dokonują odpisów amortyzacyjnych (np. korzystający w umowie leasingu finansowego).

Powyższy obowiązek dotyczyć będzie także tych podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy obecnie są zwolnieni z konieczności składania zeznania CIT-8 (podmioty zwolnione podmiotowo na podstawie art. 6 ust. 1 ustawy o CIT), a które na podstawie proponowanych regulacji będą zobowiązane do zapłaty podatku od wartości aktywów w postaci określonych środków trwałych.

Rozwiązaniem tym objęte będą także podatkowe grupy kapitałowe - przedmiotem opodatkowania będzie przychód odpowiadający sumie przychodów wszystkich spółek tworzących grupę.

pkt 25 [zmiana do art. 25a ust. 1 ustawy o CIT]

Zmiana w art. 25a ust. 1 ma charakter legislacyjny i polega na zmianie zawartego w nim odesłania do art. 10 ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT.

pkt 26 [zmiana do art. 26 ustawy o CIT]

Przepis dodawany w lit. a (art. 26 ust. 1m ustawy o CIT) rozszerza, w stosunku do podmiotów znajdujących się w tzw. rajach podatkowych (wykaz sporządzany przez ministra właściwego ds. finansów publicznych w drodze rozporządzenia) przypadki, w których pobór podatku od dokonywanych na ich rzecz wypłat będzie dokonywany przez płatnika. Przepis ma na celu zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa, z uwagi na to, iż faktyczna niemożność wyegzekwowania podatku od podmiotu mającego siedzibę lub zarząd w takim państwie lub

terytorium – w związku z brakiem wymiany informacji podatkowych z tzw. rajami podatkowymi.

Zmiany zawarte w lit. b i c oraz w pkt 27 wynikają z regulacji wydzielającej źródło przychodów w postaci kapitałów pieniężnych i mają charakter legislacyjny (zmiana/lub wykreślenie odesłań do innych przepisów).

pkt 27 [zmiana do art. 27 ustawy o CIT]

Zmiany wprowadzana lit. a i b mają charakter dostosowawczy do regulacji wprowadzającej minimalny CIT w stosunku do podatników, których wartość aktywów składa się w większości z nieruchomości komercyjnych. W ust. 1 obowiązek złożenia zeznania ujmującego ten podatek projekt rozciąga także na podmioty zwolnione określone w art. 6 ust. 1 pkt 10 i 10a. Z kolei ust. 1d nakazuje wykazywanie w zeznaniu środków trwałych stanowiących podstawę opodatkowania tą formą podatku dochodowego.

Zmiana dokonywana lit. c (w art. 27 ust. 2 ustawy o CIT) polega na wyraźnym wskazaniu, iż spółki tworzące PGK są obowiązane przekazywać do urzędu skarbowego swoje sprawozdania finansowe. Dodatkowo wskazuje się, że sprawozdania te mają być przekazywane za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Treść zmienianego przepisu uwzględnia zmianę ustawy o CIT dokonana ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089).

pkt 28 [zmiana załącznika nr 3 do ustawy o CIT]

Zmiana ma charakter redakcyjny – zmiana odesłań do przepisów w tytule załącznika.

▪ **przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 1)**

pkt 1 [zmiana dot. art. 3 ustawy o PIT; dochód uzyskany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej]

Zmiana ma na celu doprecyzowanie pojęcia dochodów uzyskanych na terytorium Polski z przeniesienia własności udziałów (akcji) w tzw. spółce nieruchomościowej_innych niż ich zbycie. Chodzi o zdarzenia takie jak umorzenie udziałów, wystąpienia ze spółki osobowej będącej podatnikiem, zmniejszenie udziału kapitałowego w takiej spółce lub likwidację osoby prawnej. Ekonomiczny skutek tych zdarzeń jest bowiem analogiczny do zbycia udziałów/akcji spółki nieruchomościowej.

Zmiana symetryczna do zmiany w ustawie o CIT zawartej w pkt 2.

pkt 2 [zmiana do art. 5a ustawy o PIT; definicja wartości emisyjnej udziałów (akcji)]

Zmiana symetryczna do zmiany w ustawie o CIT zawartej w pkt 3.

pkt 3 – zmiana zawarta w art. 10 ust. 4 ustawy o PIT wyłącza ze źródła przychodów kapitały pieniężne przychody uzyskane z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych rozliczanych pieniężnie w ramach programów motywacyjnych. Chodzi o przypadki, kiedy podatnik otrzymuje z przyznanych mu instrumentów finansowych inne świadczenia niż akcje. Zmiana została omówiona w pkt 13 części ogólnej.

pkt 4 – przepis dotyczy sposobu określenia przychodu uzyskanego ze zbycia wierzytelności. Przychód ze zbycia wierzytelności dotyczącej prowadzonej działalności gospodarczej został określony w wysokości jej wartości wyrażonej w cenie zawartej w umowie. Przepis reguluje również przypadki, kiedy zbywana wierzytelność wcześniej została w całości lub części zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Zmiana została omówiona również w części ogólnej w pkt 17.

pkt 5 [zwolnienia przedmiotowe - art. 21 ust. 1 ustawy o PIT]

lit. a – przepis wprowadza nowe zwolnienie przedmiotowe obejmującego świadczenia uzyskane z tytułu uczestnictwa w szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej i hospicyjnej (dodawany pkt 90b).

lit. b – przepis wprowadza nowe zwolnienie przedmiotowe dotyczące o umorzenia należności pieniężnych związanych z użytkowaniem lokalu mieszkalnego (dodawany pkt 97b).

pkt 6

- zmiana w ust. 1db dotyczy dookreślenia kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności; Przepis ust. 1db wskazuje zasady określenia kosztów uzyskania przychodów ze zbycia wierzytelności w przypadkach kiedy wierzytelność została nabyta od innego podmiotu, jeżeli powstała w następstwie udzielonej pożyczki, jeżeli została zarachowana do przychodów należnych oraz gdy powstała w następstwie niespełnienia świadczenia wynikającego z zawartej umowy dotyczącej zbycia rzeczy lub praw świadczenia usług. Zmiana jest symetryczna do zmian w ustawie o CIT.

- dodawany ust. 1 dc reguluje kwestię kosztów w przypadku zbycia akcji nabytych poprzez realizację praw majątkowych. Zmiana umożliwia zaliczenie do kosztów uzyskania, w przypadku zbycia akcji, nabytych w wyniku realizacji praw majątkowych albo instrumentów finansowych, wartości przychodu jaki był określony i podlegał opodatkowaniu przy nabyciu zbywanych akcji. Zmiana ta pozwoli uniknąć wątpliwości jakie pojawiały się w orzecznictwie sądowym w związku z określeniem kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu akcji nabywanych w wyniku realizacji praw majątkowych albo instrumentów finansowych, w przypadku określania przychodu przy ich nabyciu. Orzecznictwo stało stanowisku, że w takich przypadkach nie określa się przychodu i w konsekwencji nie ma kosztów uzyskania przy zbyciu akcji nabytych w wskazany powyżej sposób. Przychód do opodatkowania powstawał tylko przy zbyciu tych akcji. lit. b [określenie kosztu uzyskania przychodu w przypadku wniesienia wierzytelności w postaci wkładu niepieniężnego do spółki]

- zmiana w lit. b – dodawany pkt 6 określa co jest kosztem uzyskania przychodu w przypadku wniesienia wierzytelności aportem do spółki, określony jest również przypadek kiedy wnoszona wierzytelność wcześniej została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

- zmiana w lit. c dotyczy kosztów uzyskania przychodów z uwzględnieniem wartości emisyjnej udziałów (akcji) – ust. 1g. Ma charakter zmiany symetrycznej do zmiany w ustawie o CIT

- lit. d - zmiana określenia momentu ujęcia w kosztach przez podatników prowadzących księgi rachunkowe. Zmiana symetryczna do zmiany w ustawie o CIT zawartej w pkt 14 lit. h.

pkt 7 - Zmiana symetryczna do zmiany w ustawie CIT zawartej w pkt 18 dotyczącej amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych.

pkt 8 – Zmiana analogiczna do zmiany ustawy o CIT, zawartej w pkt 19. Dotyczy podwyższenia kwoty wydatków na nabycie środka trwałego z 3500 zł do 5000 zł pozwalającej na zaliczenie ich bezpośrednio do kosztów uzyskania.

pkt 9

lit. a - zmiana redakcyjna dotycząca nieuznania za koszty uzyskania przychodów wierzytelności zaliczonych do przychodów należnych – zmiana symetryczna do zmian w ustawie o CIT.

lit. b - zmiana redakcyjna związana z wprowadzeniem przepisów dotyczących określenia kosztów uzyskania przychodów ze zbycia wierzytelności – dodawany w art. 22 ust. 1 db – zmiana symetryczna do zmian w ustawie o CIT.

lit. c – zmiana symetryczna do zmiany w ustawie o CIT, zawartej w pkt 17 lit. a tiret siódme.

lit. d - zmiana redakcyjna symetryczna do zmian w ustawie o CIT w zakresie nie uznania za koszty wierzytelności umorzonych.

lit. e - wyłączenie możliwości uznania odpisów amortyzacyjnych za koszty uzyskania przychodów od środków trwałych otrzymanych pod tytułem darmym – zmian opisana w ad pkt 7 części ogólnej.

lit. f i g - ograniczenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów opłat i należności z tytułu nabycia prawa do korzystania z wartości niematerialnych i prawnych oraz odpisów amortyzacyjnych wartości niematerialnych i prawnych nabytych (wytworzonych) i zbytych a następnie powtórnie nabytych przez ten sam podmiot. Zmiana symetryczna do zmiany w ustawie o CIT zawartej w pkt 17 lit. a tiret dziesiąte i jedenaste (pkt 45c i 64).

- zmiana w pkt 65 ustawy o PIT jednoznacznie wyłącza podatek, o którym mowa w art. 30g z kosztów uzyskania przychodów.

- pkt 10

lit. a - zmiany symetryczne do zmian w ustawie o CIT wprowadzone w związku z wydzieleniem źródła zyski kapitałowe w ustawie CIT.

lit. b – zmiana związana z odejściem, przy określaniu proporcji związanej z ustaleniem kosztów uzyskania przychodu w przypadku połączenia lub podziału spółek, od wartości nominalnej uniestwianych udziałów (akcji) i odniesieniem tej proporcji do wartości majątku wydzielanej spółki do wartości majątku spółki bezpośrednio przed podziałem.

lit. c - f [opodatkowanie dochodów ze zbycia akcji nabytych w ramach programów motywacyjnych]

Zmiana brzmienia art. 24 ust. 11 oraz dodanie ust. 11a-11b mają na celu uregulowanie zasad opodatkowania dochodów uzyskiwanych ze zbycia akcji nabytych w ramach tzw. programów motywacyjnych. Przyjęto rozwiązanie zgodnie, z którym dochód do opodatkowania powstaje w momencie zbycia tych akcji. Zdefiniowano także pojęcie programu motywacyjnego oraz

spółki dominującej. Programem motywacyjnym jest utworzony na podstawie uchwały walnego zgromadzenia przez spółkę akcyjną, z którą podatnika łączy stosunek pracy lub stosunek cywilnoprawny albo spółkę akcyjną dominującą w stosunku do takiej spółki, w przypadku gdy spółka ta jest w grupie kapitałowej spółki, system wynagradzania zgodnie z określonymi zasadami, w wyniku którego osoby uprawnione do takich świadczeń bezpośrednio lub w wyniku realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych lub realizacji innych praw majątkowych nabywają prawo do faktycznego objęcia lub nabycia akcje spółki z którą łączy je stosunek pracy lub stosunek cywilnoprawny albo akcji spółki dominującej w stosunku do takiej spółki. Przez spółkę dominującą rozumie się spółkę akcyjną będącą jednostką dominującą w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 37 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 poz. 1047, późn. zm.) w stosunku do spółki z którą podatnika łączy stosunek pracy lub stosunek cywilnoprawny.

lit. g – dodawany ust. 19 wprowadza ograniczenie stosowania przepisów dotyczących łączenia lub podziału spółek (art. 24 ust. 8) oraz zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 109 (zwolnienie przychodu w związku z aportem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części) jeżeli dokonanie tych operacji nie wynika z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

pkt 11 - zmiana symetryczna do zmiany w ustawie o CIT zawartej w pkt 11 lit. a (wyłączenie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego z zakresu stosowania przepisów dotyczących powiązań pomiędzy podmiotami).

pkt 12 [odliczenia od dochodu – art. 26 ustawy o PIT]

lit.a – nadaje się nowe brzmienie lit. c w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT dotyczącym odliczania od dochodu darowizn przeznaczonych na cele krwiodawstwa. Zmiana polega na przywróceniu zasady stosowania wysokości tego odliczenia sprzed 1 stycznia 2017 r.

lit.b i c – zaproponowano zmiany w ust. 7a w art. 26 ustawy zawierającym katalog wydatków ponoszonych na cele rehabilitacyjne oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych.

Zmiana dotyczy pkt 8 w art. 26 w ust. 7a, na podstawie którego osoby niepełnosprawne będące osobami niewidomymi lub niedowidzącymi zaliczonymi do I lub II grupy inwalidztwa oraz osoby z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczone do I grupy inwalidztwa mogą odliczyć od dochodu wydatki na utrzymanie psa asystującego do wysokości 2 280 zł. Propozycja poszerza krąg osób, które będą mogły odliczyć tego typu wydatki.

Kolejna zmiana dotyczy pkt 14 w art. 26 w ust. 7a. Proponuje się rozszerzenie stosowania odliczenia wydatków związanych z koniecznym przewozem na niezbędne zabiegi leczniczo-rehabilitacyjne poprzez likwidację ograniczenia dotyczącego zabiegów rehabilitacyjnych oraz rozszerzenie prawa do odliczenia do wszystkich osób niepełnosprawnych bez względu na posiadaną grupę inwalidzką.

Konsekwencją tej zmiany jest skreślenie w ust. 7c pkt 3, który stanowił, iż w przypadku żądania organu podatkowego podatnik jest obowiązany okazać dokument potwierdzający zlecenie i odbycie niezbędnych zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych (lit.c).

Proponuje się aby zamiany te miały zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

lit.d – zmianą objęto również brzmienie ust. 7e w art. 26 ustawy.

Proponuje się podniesienie do 10 080 zł kwoty wydatków na cele rehabilitacyjne osób niepełnosprawnych, jaką podatnik mający na utrzymaniu te osoby może odliczyć od swojego dochodu. Obecnie podatnik mający na utrzymaniu osoby niepełnosprawnej może odliczyć od swojego dochodu wydatki poniesione na cele rehabilitacyjne tych osób, jeżeli w roku podatkowych dochody tych osób nie przekroczą kwoty 9 120 zł.

Dodatkowo odwołanie się w przepisie do wartości renty socjalnej spowoduje, iż w przypadku jej waloryzacji ulegnie także zmianie wysokość kwoty uprawniającej podatnika do odliczenia wydatków poniesionych na rehabilitację osoby niepełnosprawnej pozostającej na jego utrzymaniu.

Ponadto proponuje się, aby do dochodów osoby niepełnosprawnej pozostającej na utrzymaniu podatnika nie wliczać alimentów na rzecz dzieci, o których mowa w art. 6 ust. 4 ustawy, tj. dzieci: małoletnich (1), bez względu na ich wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną (2), do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkołach, o których mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie (3). Wyłączenie tego rodzaju dochodu z limitu nie będzie już ograniczać możliwości stosowania przez rodzica ulgi rehabilitacyjnej z tytułu wydatków poniesionych na rzecz niepełnosprawnego dziecka.

Proponuje się aby zamiana ta miała zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.

pkt 13 - zmiany dotyczące spółek CFC, symetryczna do zmian w ustawie o CIT zawartych w pkt 23.

pkt 14 - zmiana symetryczna do zmian w ustawie o CIT, zawartych w pkt 24, dotyczących wprowadzenia minimalnego podatku 0,042% od wartości początkowej określonych środków trwałych.

▪ **Zmiany wprowadzane do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (art. 3)**

Zmiany w ww. ustawie polegają na wprowadzeniu limitu kwotowego warunkującego możliwość stosowania ryczału określonego w art. 6 ust. 1a tej ustawy – opisane w ad. 12 części ogólnej.

▪ **Przepisy przejściowe i końcowe.**

Art. 4. Przepis umożliwia stosowanie korzystnych dla podatników rozwiązań do dochodów uzyskanych także w roku 2017. Dotyczy to:

- zwolnienia z opodatkowania świadczeń związanych z uczestniczeniem w nieodpłatnych szkoleniach z zakresu opieki paliatywnej lub hospicyjnej organizowanych przez organizacje pozarządowe lub organy samorządu zawodowego lekarzy lub pielęgniarek i położnych,

- odliczenia dokonywanego z tytułu honorowego dawstwa krwi,
- odliczeń przysługujących podatnikom z tytułu ulgi rehabilitacyjnej

. przepisów określonych art. 25 ust. 4 ustawy o PIT i art. 11 ust. 4 ustawy o CIT. W tym przypadku stosowanie tych przepisów[■] zostanie skorelowane z wejściem w życie znowelizowanych ustawą z dnia 9 października 2015 r. przepisów o cenach transferowych i spowodowałoby ten skutek, iż podatnicy powiązani z innymi podmiotami jedynie osobą wspólnika w postaci Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, nie byłyby zobowiązane ani do sporządzania dokumentacji wzajemnych transakcji (innych zdarzeń), ani do składania w 2018 r. (oraz w latach późniejszych) oświadczeń o sporządzeniu dokumentacji podatkowej i sprawozdań dotyczących transakcji z podmiotami powiązаныmi (lub dotyczących innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi). Uproszczone tym samym byłyby obowiązki związane z rozliczeniem przez takie podmioty roku podatkowego rozpoczynającego się od 1 stycznia 2017 r. lub z późniejszą datą.

Art. 5. Celem przepisu jest wskazanie sposobu rozliczania strat podatników podatku CIT poniesionych przed dniem wejścia w życie ustawy – po zmianach wynikających z wyodrębnienia źródła przychodu w postaci zysków kapitałowych.

Art. 6. Przepis nakazuje stosowanie dotychczasowej regulacji dotyczącej cienkiej kapitalizacji do umów pożyczek (kredytów), w przypadku których kwota pożyczki (kredytu) została podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie ustawy, nie dłużej jednak niż do końca 2018 r..

Art. 7. Celem przepisu jest powiązanie – w zakresie intertemporalnym - przychodu i kosztu uzyskania przychodu związanych z transakcjami restrukturyzacyjnymi, tak aby do obu tych kategorii stosowane były regulacje obowiązujące w tym samym czasie.

Art. 8. Przepis ma na celu jednoznaczne przesądzenie, że – wprowadzane niniejszą ustawą – wyodrębnienie źródeł przychodów w CIT stosuje się także do kosztów poniesionych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Tym samym koszty takie, nierozliczone podatkowo do dnia 1 stycznia 2018 r. będą mogły podlegać zaliczeniu do źródła zyski kapitałowe, o ile dotyczą kategorii przychodu wskazanej w dodawanych art. 7b ustawy o CIT.

Art. 9. Przepis nakazuje, przy stosowaniu limitu określonego w dodawanych przepisach art. 16 ust. 1 pkt 64a i 73 ustawy o CIT, uwzględniać kwoty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów przed dniem 1 stycznia 2018 r. tj. przed dniem wejścia w życie omawianej ustawy. Jego celem jest wyeliminowanie możliwości uzyskania nadmiernej - w stosunku do normy wynikającej z ww. przepisów - korzyści przez podatników stosujących schemat optymalizacyjny, któremu te przepisy mają przeciwdziałać.

Art. 10 Zgodnie z brzmieniem tego przepisu przejściowego podwyższona kwota 5000 zł stosowana dla celów amortyzacji będzie dotyczyć składników majątku przyjętych do używania po dniu 31 grudnia 2017 r.

Art. 11. Przepis ten adresowany jest do podatników podatku CIT, których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Podatnicy ci rozwiązania zawarte w ustawie stosować mają od początku ich roku podatkowego rozpoczętego po dniu wejścia w życie ustawy.

Art. 12. Przepis określa wejście w życie ustawy na dzień 1 stycznia 2018 r., z wyjątkiem rozwiązania przewidzianego w art. 3, które wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. oraz zmienianych przepisów art. 25 ust. 4 ustawy o PIT i art. 11 ust. 4 ustawy o CIT, które mają wejść z mocą wsteczną od 1 stycznia 2017 r. .

III. Wpływ regulacji na mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców

Projektowana ustawa będzie mieć pozytywny wpływ na warunki funkcjonowania i rozwoju mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców. Korzystny wpływ na ich działalność będzie miało przede wszystkim ograniczenie agresywnej optymalizacji podatkowej, która jest stosowana przede wszystkim przez „dużych” podatników. Skutkiem tego rodzaju działań jest uzyskiwanie przez podmioty je stosujące nieuzasadnionej przewagi konkurencyjnej, co zaburza równą konkurencję na danym rynku.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Projekt nie podlega notyfikacji w rozumieniu przepisów technicznych dotyczących krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Zgodnie z wymogiem art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa, projekt ustawy zostanie zamieszczony na stronie podmiotowej BIP Rządowego Centrum Legislacji w zakładce „Rządowy proces legislacyjny”.

<p>Nazwa projektu</p> <p>Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne</p> <p>Ministerstwo wiodące</p> <p>Ministerstwo Finansów</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu</p> <p>Pan Paweł Gruza Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu</p> <p>Pan Maciej Żukowski Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, tel.: (22) 694-33-26, e-mail: maciej.zukowski@mf.gov.pl</p>	<p>Data sporządzenia</p> <p>6 lipca 2017 roku</p> <p>Źródło:</p> <p>Expose</p> <p>Nr w wykazie prac</p> <p>UA 31</p>
--	---

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Zasadniczym celem projektowanej ustawy jest uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe podatku, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu. Projektowana ustawa stanowić ma kolejny krok w kierunku odbudowania dochodów podatkowych z podatku CIT. Kierunek zmian przyjęty w projekcie wpisuje się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r.

Zmiany zawarte w projekcie zmierzają również do pełniejszej realizacji - wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP - zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wymienione zasady konstytucyjne doznają uszczerbku we wszystkich sytuacjach, kiedy dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest fakt, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji, czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego.

Projekt ustawy w istotnym zakresie stanowi implementację (częściową) *dyrektywy RADY (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (zwanej dalej: „dyrektywą ATAD”)*, będącej przełożeniem na grunt UE efektów prac podejmowanych w ostatnich latach na forum międzynarodowym, w szczególności przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w ramach projektu dotyczącego przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysku (BEPS). Regulacja przewidziana dyrektywą wpisuje się w obecne ogólnoświatowe (w tym Polski) priorytety polityczne dotyczące międzynarodowego opodatkowania, wskazujące na konieczność przywrócenia zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów i umożliwienie rządów rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej. Charakter przepisów zawartych w ww. dyrektywie stanowi wyraz dążenia na forum UE do zapewnienia, poprzez zwiększenie skuteczności krajowych systemów opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw korporacyjnych, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość. Cel ten ma zaś zostać osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE do swoich ustawodawstw podatkowych najbardziej powszechnych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej. Termin implementacji przepisów dyrektywy ATAD przypada, co do zasady, na dzień 1 stycznia 2019 r.

Zmiany proponowane projektowaną ustawą stanowią reakcję na konkretne zachowania podatników skutkujące niezasadnym obniżaniem ich bazy podatkowej, do których należą przede wszystkim:

- kompensowanie, sztucznie kreowanych strat na operacjach finansowych, z dochodem z prowadzonej działalności gospodarczej (z działalności operacyjnej),
- nadmierne finansowania podatnika długiem,
- transferowanie dochodu podatnika do podmiotów położonych w państwach stosujących preferencyjne reżimy

opodatkowania,

- przeszacowywanie, bez wykazywania przychodów, wartości aktywów, w tym w szczególności wartości niematerialnych i prawnych (np. znaków towarowych),
- wykorzystywanie podatkowej grupy kapitałowej jako instytucji służącej optymalizacji podatkowej.

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

Projektowana ustawa w ramach działań uszczelniających system podatków dochodowych przewiduje m.in.:

- wyodrębnienie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika;
- w ramach implementacji dyrektywy ATAD:
 - modyfikację przepisów dotyczących tzw. niestatecznej kapitalizacji (*thin cap*) tj. przepisów przeciwdziałających nadmiernemu finansowaniu podatników długiem skutkującym erozją bazy podatkowej w państwie siedziby spółki zależnej oraz
 - modyfikację przepisów dotyczących unikania opodatkowania poprzez tworzenie kontrolowanych spółek zagranicznych (Controlled Foreign Company – CFC) w państwach stosującej preferencyjne reżimy opodatkowania, w tym w tzw. rajach podatkowych;
- modyfikację przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych (PGK);
- wprowadzenie przepisów limitujących, powyżej progu kwotowego uwzględniającego potrzeby wynikające z działalności operacyjnej przedsiębiorstwa, wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z zawieraniem przez podatników podatku CIT umowami na określone usługi niematerialne;
- wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do podatników posiadających nieruchomości komercyjne o znacznej wartości (np. galerie handlowe).

Przedmiotowy projekt wprowadza także zmiany o charakterze upraszczającym i precyzującym obecnie funkcjonujące regulacje mogące odnieść pozytywny wpływ na prowadzenie działalności gospodarczej, do których należy m.in.:

- podwyższenie z obecnych 3.500 zł do 5.000 zł, limitu wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych umożliwiające jednorazowe zaliczenie wydatków na nabycie tych środków lub wartości do kosztów uzyskania przychodów.

Projekt przewiduje również zmiany korzystne dla podatników podatku dochodowym od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (np. wprowadzenie stałego zwolnienia od podatku przychodu z tytułu umorzenia należności pieniężnych związanych z użytkowaniem lokalu mieszkalnego, poszerzenie zakresu stosowania tzw. ulgi rehabilitacyjnej).

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

W kontekście implementacji przepisów dyrektywy ATAD Polska, jako członek OECD, zobowiązana jest do wdrożenia wniosków płynących ze sprawozdań końcowych OECD dotyczących 15 działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (podanych do wiadomości publicznej w dniu 5 października 2015 r.). Podjęte inicjatywy zmierzają do wypracowania środków zapobiegających sytuacjom, w których zasady opodatkowania zezwalają na alokację zysków do jurysdykcji podatkowych, w których zyski te nie podlegają opodatkowaniu. W konkluzjach Rady UE z dnia 8 grudnia 2015 r. stwierdzono m.in., że dyrektywy UE powinny być preferowanym narzędziem wdrażania na szczeblu UE wyników prac OECD dotyczących BEPS.

Poszczególne państwa stosują różne rozwiązania dotyczące opodatkowania zysków kapitałowych (capital gains) w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. M.in. w Holandii zarówno zyski, jak i straty kapitałowe z uczestnictwa w innych spółkach nie podlegają łączeniu z dochodem z działalności operacyjnej z uwagi na funkcjonujące w tym państwie zwolnienie odnoszące się do tej kategorii przychodów. W przypadku zatem wystąpienia straty na kapitale (np. z posiadanych udziałów lub akcji) nie jest możliwe jej odliczenie od podstawy opodatkowania z zysku operacyjnego.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzący działalność gospodarczą opodatkowaną	1,7 mln podatników	Dane MF	Uszczelnienie systemu podatkowego, zmiany upraszczające i precyzujące funkcjonujące regulacje

na ogólnych zasadach			
Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych	0,4 mln podatników	Dane MF	Uszczelnienie systemu podatkowego poprzez ograniczenie możliwości dokonywania optymalizacji podatkowych
Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych według skali podatkowej	25 mln podatników	Dane MF	Złagodzenie warunków umożliwiających korzystanie z ulg odliczanych od dochodu/przychodu;

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

W odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie tzw. pre-konsultacje publiczne.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej 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:

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. Rada Dialogu Społecznego
8. Związek Banków Polskich
9. Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa
10. Krajowa Izba Radców Prawnych
11. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
12. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
13. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
14. Związek Rzemiosła Polskiego
15. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych (OPZZ)
16. Komisja Krajowa Niezależnego Samorządnego Związku Zawodowego „Solidarność”
17. Forum Związków Zawodowych
18. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej
19. Prezes Zarządu Polskiej Izby Biur Rachunkowych
20. Giełda Papierów Wartościowych
21. Izba Domów Maklerskich
22. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami
23. Konferencja Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce
24. Polska Izba Ubezpieczeń
25. Krajowa Izba Doradców Restrukturyzacyjnych
26. Polska Organizacja Niebankowych Instytucji Płatności - Związek Pracodawców
27. Polskie Stowarzyszenie Inwestorów Kapitałowych
28. Stowarzyszenie Inwestorów Indywidualnych
29. Związek Polskiego Leasingu
30. Polska Izba Handlu
31. Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe.....)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]																													
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0-10)																		
Dochody ogółem	1 681	1 822	1 964	2 109	2 258	2 455	2 652	2 848	3 045	3 241	3 437	27 512																		
budżet państwa	1 300	1 408	1 517	1 628	1 742	1 894	2 047	2 197	2 349	2 501	2 652	21 235																		
JST	381	414	447	481	516	561	605	651	696	740	785	6 277																		
pozostałe jednostki (oddzielnie)																														
Wydatki ogółem																														
budżet państwa																														
JST																														
pozostałe jednostki (oddzielnie)																														
Saldo ogółem	1 681	1 822	1 964	2 109	2 258	2 455	2 652	2 848	3 045	3 241	3 437	27 512																		
budżet państwa	1 300	1 408	1 517	1 628	1 742	1 894	2 047	2 197	2 349	2 501	2 652	21 235																		
JST	381	414	447	481	516	561	605	651	696	740	785	6 277																		
pozostałe jednostki (oddzielnie)																														
Źródła finansowania																														
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	<p>Spodziewany pozytywny skutek w postaci zwiększonych wpływów podatkowych umożliwi sfinansowanie m.in. nowych rozwiązań systemowych wspierających działania innowacyjne, badania naukowe i prace rozwojowe podejmowane przy współpracy jednostek naukowych.</p> <p>Skutki finansowe dotyczące kolejnych lat uwzględniają wytyczne dotyczące założeń makroekonomicznych (http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002167/2016+10+wytyczne)</p> <p>Źródła danych i przyjęte do obliczeń założenia:</p> <p>1) <u>wyodrębnienie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika.</u></p> <p>W celu dokonania oceny rozwiązań podatkowych w tym zakresie przeprowadzono analizę danych wynikających z rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2015 r. (http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5758903/Informacja)</p> <p>Wykorzystano również dane prezentowane przez GUS w informacjach pn. <i>Wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych</i>. Badane przez GUS przedsiębiorstwa¹ odnotowały w 2016 r. wyższe wyniki finansowe niż przed rokiem. Wynik finansowy ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów wyniósł 127,1 mld zł i był wyższy o 14,9% niż rok wcześniej. Wynik na pozostałej działalności operacyjnej ukształtował się na poziomie 6,6 mld zł i był wyższy o 1,0 mld zł niż przed rokiem. Zanotowano zmianę wyniku na operacjach finansowych (z minus 8,1 mld zł przed rokiem do minus 2,3 mld zł). Wobec powyższego wynik finansowy brutto wyniósł 131,4 mld zł (w 2015 r. - 108,2 mld zł), a jego obciążenia ukształtowały się na poziomie 20,4 mld zł (w 2015 r. - 16,7 mld zł).</p> <table border="1" data-bbox="363 1825 1508 2018"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Wyszczególnienie</th> <th>2014</th> <th>2015</th> <th>2016</th> <th rowspan="2">2015=100</th> </tr> <tr> <th colspan="3">[w mln zł]</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Wynik na sprzedaży produktów, towarów i materiałów</td> <td>105 462,7</td> <td>110 688,3</td> <td>127 135,2</td> <td>114,9</td> </tr> <tr> <td>Wynik na pozostałej działalności operacyjnej</td> <td>6 615,6</td> <td>5 614,3</td> <td>6 628,5</td> <td>118,1</td> </tr> </tbody> </table>												Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2015=100	[w mln zł]			Wynik na sprzedaży produktów, towarów i materiałów	105 462,7	110 688,3	127 135,2	114,9	Wynik na pozostałej działalności operacyjnej	6 615,6	5 614,3	6 628,5	118,1
Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2015=100																										
	[w mln zł]																													
Wynik na sprzedaży produktów, towarów i materiałów	105 462,7	110 688,3	127 135,2	114,9																										
Wynik na pozostałej działalności operacyjnej	6 615,6	5 614,3	6 628,5	118,1																										

¹ Badanie za 2016 r. dotyczyło 17 481 podmiotów gospodarczych prowadzących księgi rachunkowe, w których liczba pracujących wynosi 50 i więcej osób; nie obejmują natomiast rolnictwa, leśnictwa, łowiectwa i rybactwa, działalności finansowej i ubezpieczeniowej.

Wynik na operacjach finansowych	-6 539,2	-8 125,4	-2 346,0	x
Wynik finansowy brutto	105 539,1	108 215,2	131 417,7	121,4
Wynik finansowy netto	105 685,9	91 541,1	111 063,1	121,3

W analizowanym okresie 2014 - 2016 wynik na operacjach finansowych był ujemny i wpływał na obniżenie wyniku finansowego brutto (netto) badanych przedsiębiorstw, tj. o ok. 5% (wynik średni w badanym okresie).

Przyjmując za podstawę powyższe wielkości, skutek finansowy w pierwszym roku obowiązywania regulacji wyniósłby ca' „plus” 1,9 mld zł.

- 2) podwyższenie, z 3 500 zł do 5 000 zł, limitu wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uprawniającego do jednorazowego zaliczenia wydatków na ich nabycie do kosztów uzyskania przychodów.

Szacuje się, że wprowadzenie tego rozwiązania wpłynie na obniżenie dochodów jednostek sektora finansów publicznych w pierwszym roku obowiązywania w wysokości 0,2 mld zł. Do oszacowania skutków przyjęto dane GUS dotyczące nakładów inwestycyjnych w gospodarce narodowej na maszyny, urządzenia techniczne i narzędzia oraz nakłady inwestycyjne według form prawnych w 2015 r. Wielkość nakładów inwestycyjnych poniesionych na tego rodzaju inwestycje wyniosła 91 mld zł (*Środki trwałe w gospodarce narodowej w 2015 roku*; GUS). W celu dokonania oceny projektowanych rozwiązań dokonano analizy danych GUS dotyczących nakładów inwestycyjnych wydatkowanych przez podmioty wg wybranych form prawnych (pozwoliło to na przypisywanie wydatkowanych środków do podatników podatku dochodowego od osób prawnych i podatników podatku dochodowego od osób fizycznych).

Ponadto dokonując podziału na poszczególne jednostki sektora finansów publicznych, uwzględniono udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych (w 2017 r. udziały tych jednostek wynoszą odpowiednio 49,74% i 22,86%).

Z pozostałych rozwiązań przewidzianych w projekcie można wyodrębnić rozwiązania, w przypadku których można spodziewać się wzrostu dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego, lecz skutki finansowe tych rozwiązań są trudne do oszacowania z uwagi na brak danych pozwalających na dokonanie ich oceny.

Do nich zaliczyć należy np.:

- 1) modyfikację przepisów ograniczających wysokość odliczanych odsetek (kosztów finansowania dłużnego),
- 2) wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do podatników posiadających nieruchomości komercyjne o znacznej wartości (np. galerie handlowe). Zmiana, co do zasady, neutralna podatkowo. Podatek może jednak wystąpić w przypadku podatników, którzy nie będą mogli dokonać jego odliczenia (np. podatnicy zwolnieni podmiotowo z opodatkowania),
- 3) modyfikację przepisów dotyczących CFC,
- 4) modyfikację przepisów regulujących funkcjonowanie podatkowych grup kapitałowych (PGK).

W zakresie wpływu na dochody sektora finansów publicznych rozwiązań dotyczących podatników nieprowadzących działalności gospodarczej należy wskazać, iż proponowane rozwiązania nie wpłyną na dodatkowe uszczuplenie dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Rozwiązania w tym zakresie stanowią bowiem kontynuację już obowiązujących unormowań, polegających na zaniechaniu poboru podatku od świadczeń otrzymywanych przez niektórych podatników. Skutki finansowe w tym zakresie zostały uwzględnione w Ocenie Skutków Regulacji przedmiotowych aktów prawnych.

Projektowane rozwiązania nie wpłyną natomiast na poziom wydatków sektora finansów publicznych, w tym wydatków budżetu państwa oraz wydatków jednostek samorządu terytorialnego.

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

Czas w latach od wejścia w życie zmian	0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł)							
duże przedsiębiorstwa	-1 775	-1 898	-2 023	-2 148	„-2 474	-3 464	-27 936
sektor mikro-, małych i średnich	94	76	59	39	19	27	424

	przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
	(dodaj/usuń)							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Ograniczenie działań optymalizacyjnych, które z racji posiadanych środków stosują przede wszystkim duże podmioty gospodarcze, powinno wpłynąć pozytywnie na zwiększenie konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw i tym samym wzmocnienie ich pozycji na rynku.						
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
	(dodaj/usuń)							
Niemierzalne	wzrost gospodarczy	Zwiększone wpływy z tytułu podatku dochodowego umożliwią pełniejszą realizację prowadzonej przez państwo polityki gospodarczej. Dotyczy to w szczególności wszelkich działań mających na celu pobudzenie wzrostu gospodarczego i konkurencyjności podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.						
	przedsiębiorcy	Może zaistnieć potrzeba jednorazowej aktualizacji przez przedsiębiorców programów komputerowych do ewidencji środków trwałych						
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Skutek finansowy dla poszczególnych grup podatników został oszacowany m.in. na podstawie analizy danych podatkowych wynikających z zeznań za 2015 r. Przyjęte założenia zostały omówione w części 6.							

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).	<input type="checkbox"/> tak <input checked="" 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 type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów <input checked="" type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur <input type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektroniczności.	<input checked="" type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy

Projekt przewiduje wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do podatników posiadających nieruchomości komercyjne o znacznej wartości (np. galerie handlowe), oznaczać będzie konieczność dokonywania miesięcznych wpłat podatku z tego tytułu. Ponadto tacy podatnicy będą obowiązani do wykazania w zeznaniu rocznym środków trwałych, których wartość stanowi podstawę opodatkowania, kwotę należnego i uiszczanego podatku oraz kwotę dokonanych odliczeń.

9. Wpływ na rynek pracy

Jakkolwiek nie można jednoznacznie określić charakteru wpływu zmienianych przepisów na rynek pracy w Polsce, wydaje się, że będzie on neutralny.

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	Projekt ustawy nie wpływa na wymienione obszary	

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego	
Wejście w życie 1 stycznia 2018 r.	
12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?	
Trzy lata po wejściu w życie regulacji. Ewaluacja punktowa na wewnętrzne potrzeby Ministra Rozwoju i Finansów. Miernik – wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych i ich relacja do PKB.	
13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)	
Dyrektywa RADY (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego	

I

(Akty ustawodawcze)

DYREKTYWY

DYREKTYWA RADY (UE) 2016/1164

z dnia 12 lipca 2016 r.

ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego

RADA UNII EUROPEJSKIEJ,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 115,

uwzględniając wniosek Komisji Europejskiej,

po przekazaniu projektu aktu ustawodawczego parlamentom narodowym,

uwzględniając opinię Parlamentu Europejskiego ⁽¹⁾,

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego ⁽²⁾,

stanowiąc zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Obecne priorytety polityczne dotyczące międzynarodowego opodatkowania wskazują na konieczność zapewnienia, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość. Konieczne jest zatem przywrócenie zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów i umożliwienie rządów rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej. Te nowe cele polityczne zostały przełożone na zalecenia dotyczące konkretnych działań w ramach inicjatywy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczącej przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Rada Europejska z zadowoleniem przyjęła te prace w swoich konkluzjach z dnia 13–14 marca 2013 r. i 19–20 grudnia 2013 r. Wychodząc naprzeciw potrzebie zapewnienia sprawiedliwszego opodatkowania, Komisja opublikowała w dniu 17 czerwca 2015 r. komunikat, w którym przedstawiła plan działania na rzecz sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej.
- (2) Sprawozdania końcowe OECD dotyczące 15 działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, zostały podane do wiadomości publicznej w dniu 5 października 2015 r. Rada z zadowoleniem przyjęła wyniki przedstawione w tych dokumentach w swoich konkluzjach z dnia 8 grudnia 2015 r. W konkluzjach Rady zaakcentowano konieczność znalezienia na szczeblu UE wspólnych, lecz elastycznych rozwiązań, które byłyby spójne z wnioskami OECD dotyczącymi erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Ponadto w konkluzjach poparto skuteczne, szybkie i skoordynowane wdrożenie na szczeblu UE środków służących przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, i stwierdzono, że dyrektywy UE powinny, w stosownych przypadkach, być preferowanym narzędziem wdrażania na szczeblu UE wniosków OECD dotyczących przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków. W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest co najmniej, aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków oraz – w szerszym zakresie – podjęły działania zniechęcające do praktyk unikania opodatkowania oraz zapewniające sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie w Unii, w wystarczająco jednolity i skoordynowany sposób. W przypadku rynku, który tworzą ściśle powiązane ze sobą gospodarki, konieczne jest przyjęcie wspólnego podejścia strategicznego i skoordynowanie działań, aby poprawić funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zmaksymalizować pozytywne efekty inicjatywy przeciwdziałającej erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Co więcej, tylko wspólne ramy mogą zapobiec fragmentacji rynku oraz zlikwidować istniejące obecnie niedopasowania i zakłócenia na rynkach. Ponadto

⁽¹⁾ Dz.U. C z, s..

⁽²⁾ Dz.U. C z, s..

krajowe środki wykonawcze zgodne ze wspólną dla całej Unii strategią dałyby podatnikom pewność prawa w kwestii zgodności tych środków z przepisami unijnymi.

- (3) Konieczne jest ustanowienie przepisów, aby podnieść przeciętny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Ponieważ przepisy te będą musiały pasować do 28 odrębnych systemów podatku od osób prawnych, powinny one ograniczać się do przepisów ogólnych i pozostawiać kwestie ich wdrożenia w gestii państw członkowskich, które są w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych. Ten cel można osiągnąć poprzez ustanowienie minimalnego poziomu ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w całej Unii. Konieczne jest zatem skoordynowanie działań państw członkowskich w zakresie wdrożenia wyników prac dotyczących 15 działań OECD służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, tak aby rynek wewnętrzny jako całość był w stanie skutecznie przeciwdziałać praktykom unikania opodatkowania. W związku z tym niezbędne jest określenie wspólnego minimalnego poziomu ochrony rynku wewnętrznego w określonych dziedzinach.
- (4) Należy ustanowić przepisy mające zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim. Z uwagi na to, że wiązałoby się to z koniecznością włączenia do zakresu dyrektywy szerszej gamy podatków krajowych, nie jest wskazane rozszerzanie zakresu zastosowania niniejszej dyrektywy na podmioty niepodlegające podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim, tj. w szczególności na podmioty transparentne podatkowo. Przepisy te powinny mieć również zastosowanie do stałych zakładów podatników będących osobami prawnymi, które mogą znajdować się w innym państwie członkowskim lub w innych państwach członkowskich. Podatnicy będący osobami prawnymi mogą być rezydentami do celów podatkowych w państwie członkowskim lub mogli zostać utworzeni na podstawie prawa państwa członkowskiego. Stałe zakłady podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w państwie trzecim również powinny być objęte tymi przepisami, jeżeli znajdują się w co najmniej jednym państwie członkowskim.
- (5) Konieczne jest ustanowienie przepisów przeciwdziałających erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Aby pomóc w osiągnięciu tego celu, wymagane jest wprowadzenie przepisów w następujących dziedzinach: ograniczenie możliwości odliczania odsetek; opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*); przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania; zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych; oraz zasady przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych. W przypadku gdy stosowanie tych przepisów prowadzi do podwójnego opodatkowania, podatnicy powinni mieć prawo do odliczeń z tytułu podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, w zależności od przypadku. Przepisy nie powinny mieć zatem za wyłączny cel przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, ale powinny również zapobiegać tworzeniu nowych przeszkód dla rynku, takich jak podwójne opodatkowanie.
- (6) Dążąc do zmniejszenia swoich globalnych zobowiązań podatkowych, grupy przedsiębiorstw coraz częściej przyczyniają się do erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków w drodze nadmiernych płatności z tytułu odsetek. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek jest niezbędne, aby zniechęcić do takich praktyk poprzez ograniczenie prawa podatników do odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego. Konieczne jest zatem określenie wskaźnika odliczeń, który będzie uwzględniał podlegający opodatkowaniu wynik finansowy podatnika przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją (EBITDA). Państwa członkowskie mogłyby obniżyć ten wskaźnik lub nakładać ograniczenia czasowe lub kwotowe na nierozliczone koszty finansowania zewnętrznego, które można przenieść na przyszłe lub poprzednie okresy rozliczeniowe, aby zapewnić wyższy poziom ochrony. Z racji tego, że celem jest ustanowienie minimalnych standardów, państwa członkowskie mogłyby przyjąć środek alternatywny odnoszący się do wyniku finansowego podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) i ustalony w sposób równoważny ze wskaźnikiem opartym na EBITDA. Oprócz przewidzianego niniejszą dyrektywą ograniczenia możliwości odliczania odsetek, państwa członkowskie mogłyby również stosować ukierunkowane przepisy przeciwdziałające wewnątrzgrupowemu finansowaniu dłużnemu, w szczególności dotyczące niedostatecznej kapitalizacji. Przychody zwolnione z podatku nie powinny być kompensowane kosztami finansowania zewnętrznego podlegającymi odliczeniu. Wynika to z faktu, że przy określaniu maksymalnej wysokości odsetek, które mogą być odliczone, należy uwzględnić wyłącznie dochód podlegający opodatkowaniu.
- (7) Jeżeli podatnik wchodzi w skład grupy składającej wymagane ustawowo skonsolidowane sprawozdania finansowe, zadłużenie całej grupy na poziomie ogólnosiwiatowym może być wzięte pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o przyznaniu podatnikom prawa do odliczenia wyższych kwot nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego. Właściwe może być również ustanowienie przepisów dotyczących zasady wystarczającego kapitału własnego, na podstawie których ograniczenie możliwości odliczania odsetek nie ma zastosowania, jeżeli przedsiębiorstwo może wykazać, że wskaźnik jego kapitału własnego w stosunku do aktywów ogółem jest zasadniczo równy lub wyższy niż odnośny wskaźnik dla grupy. Ograniczenie możliwości odliczania odsetek powinno mieć zastosowanie do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego podatnika, niezależnie od tego, czy źródłem tych kosztów jest dług zaciągnięty w kraju, w innym państwie członkowskim Unii lub w państwie trzecim, czy też źródłem tych kosztów są strony trzecie, przedsiębiorstwa powiązane lub inne podmioty wewnątrz grupy. W przypadku gdy w skład grupy wchodzi więcej niż jeden podmiot w państwie członkowskim, to państwo członkowskie może wziąć pod uwagę ogólną pozycję wszystkich podmiotów wchodzących w skład grupy w tym samym państwie, łącznie z systemem opodatkowania odrębnych podmiotów, aby umożliwić

transfer zysków lub wartości odsetek między podmiotami w ramach grupy, przy stosowaniu zasad ograniczających możliwość odliczania odsetek.

- (8) Aby zmniejszyć obciążenie administracyjne i związane z przestrzeganiem przepisów, nie zmniejszając przy tym ich skutku podatkowego, właściwe może być ustanowienie zasady „bezpiecznej przystani”, tak aby odsetki netto zawsze podlegały odliczeniu do określonej kwoty, gdy prowadzi to do wyższego odliczenia niż w przypadku zastosowania wskaźnika opartego na EBITDA. Państwa członkowskie mogłyby obniżyć ustalony próg pieniężny w celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony swojej krajowej bazy podatkowej. Z uwagi na to, że erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków odbywają się głównie w drodze nadmiernych płatności odsetek pomiędzy podmiotami będącymi przedsiębiorstwami powiązаныmi, trzeba umożliwić wyłączenie podmiotów niezależnych z zakresu stosowania ograniczenia możliwości odliczania odsetek biorąc pod uwagę ryzyka unikania opodatkowania są ograniczone. Aby ułatwić przejście do nowego ograniczenia możliwości odliczania odsetek, państwa członkowskie mogłyby wprowadzić zasadę praw nabytych, która obejmowałaby istniejące pożyczki, o ile ich warunki nie zostaną później zmodyfikowane, tzn. w przypadku późniejszej modyfikacji zasada praw nabytych nie miałaby zastosowania do zwiększenia kwoty pożyczki lub przedłużenia terminu jej spłaty, tylko była ograniczona do pierwotnych warunków pożyczki. Bez uszczerbku dla zasad pomocy państwa, państwa członkowskie mogłyby również wyłączać nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych z tytułu pożyczek wykorzystywanych do finansowania długoterminowych projektów z zakresu infrastruktury publicznej, mając na uwadze fakt, że takie uzgodnienia dotyczące finansowania niosą ze sobą niewielkie lub zerowe ryzyka w zakresie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków. W tym kontekście państwa członkowskie powinny odpowiednio wykazać, że uzgodnienia finansowe na potrzeby projektów z zakresu infrastruktury publicznej posiadają szczególne cechy uzasadniające takie podejście, w odróżnieniu od innych uzgodnień w zakresie finansowania podlegających ograniczeniu.
- (9) Ogólnie przyjmuje się, że przedsiębiorstwa finansowe, tj. instytucje finansowe i zakłady ubezpieczeń, powinny również podlegać ograniczeniom dotyczącym możliwości odliczania odsetek, jednak równie powszechne jest stanowisko, że te dwa sektory wymagają bardziej indywidualnego podejścia z uwagi na ich szczególną charakterystykę. Jako że dyskusje na ten temat prowadzone w kontekście międzynarodowym i unijnym nie przyniosły jeszcze zadowalających rozstrzygnięć, nie jest w tej chwili możliwe ustanowienie szczegółowych przepisów dla sektorów finansowego i ubezpieczeniowego, w związku z czym państwa członkowskie powinny mieć możliwość wyłączenia ich z zakresu stosowania przepisów dotyczących ograniczenia możliwości odliczania odsetek.
- (10) Podatki od niezrealizowanych zysków kapitałowych mają na celu zapewnienie, aby w przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa, państwo to mogło opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej. Konieczne jest zatem określenie, w jakich przypadkach podatnicy podlegają przepisom dotyczącym takiego opodatkowania, a przenoszone przez nich aktywa są opodatkowywane z tytułu uzyskanych, ale jeszcze niezrealizowanych zysków kapitałowych. Pomocne jest także sprecyzowanie, że przeniesienie aktywów, w tym gotówki, pomiędzy jednostką dominującą a jednostkami zależnymi wykracza poza zakres przewidywanej zasady dotyczącej opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Aby obliczyć te kwoty, niezbędne jest ustalenie wartości rynkowej przenoszonych aktywów w momencie dokonania zmiany jurysdykcji przez te aktywa w oparciu o zasadę ceny rynkowej. Aby zapewnić zgodność tej zasady ze stosowaniem metody zaliczenia, wskazane jest umożliwienie państwu członkowskim odniesienia się do momentu, w którym prawo do opodatkowania przenoszonych aktywów zostaje utracone. Prawo do opodatkowania powinno być określane na szczeblu krajowym. Trzeba także zapewnić państwu przyjmującemu możliwość zakwestionowania wartości przenoszonych aktywów ustalonej przez państwo opuszczane, gdy wartość ta nie odzwierciedla takiej wartości rynkowej.

Państwa członkowskie mogłyby w tym celu korzystać z istniejących mechanizmów rozstrzygania sporów. Wewnątrz Unii konieczne jest uregulowanie kwestii związanych ze stosowaniem opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu i przedstawienie warunków, które muszą być przestrzegane, aby zapewnić zgodność z prawem unijnym. W takich sytuacjach podatnicy powinni mieć prawo niezwłocznie zapłacić wskazaną kwotę podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych albo odroczyć płatność kwoty podatku, płacąc ją w ratach przez okres kilku lat, ewentualnie z naliczeniem odsetek i po przedstawieniu gwarancji. Państwa członkowskie mogłyby w tym celu żądać od zainteresowanych podatników umieszczenia niezbędnych informacji w deklaracji. Podatek od niezrealizowanych zysków kapitałowych nie powinien być pobierany, w przypadku gdy: operacja przeniesienia aktywów ma charakter tymczasowy, a dane aktywa mają powrócić do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego; gdy przeniesienie jest dokonywane w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych lub na potrzeby zarządzania płynnością; lub w przypadku transakcji finansowanych z użyciem papierów wartościowych lub aktywów przekazywanych jako zabezpieczenie.

- (11) Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania służą zatem wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom. W Unii przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; w wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Ważne

jest również zapewnienie jednolitego stosowania przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania w sytuacjach wewnątrz krajowych, w obrębie Unii i w relacjach z państwami trzecimi, tak aby ich zakres i wyniki stosowania były takie same zarówno w przypadku sytuacji wewnętrznych, jak i transgranicznych. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania kar, w przypadku gdy zastosowanie mają przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie należy uznać za nierzeczywiste, powinno być możliwe rozważenie przez państwa członkowskie wszystkich ważnych względów ekonomicznych, w tym działalności finansowej.

- (12) W wyniku stosowania zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych dochody kontrolowanej jednostki zależnej, która jest nisko opodatkowana, są przypisywane z powrotem jej jednostce dominującej. Jednostka dominująca podlega wówczas opodatkowaniu z tytułu takiego przypisanego dochodu w państwie, w którym jest rezydentem do celów podatkowych. W zależności od priorytetów politycznych zainteresowanego państwa zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych mogą być ukierunkowane na całą nisko opodatkowaną jednostkę zależną, konkretne kategorie dochodów lub też mogą się ograniczać tylko do dochodu, który został w sposób sztuczny skierowany do tej jednostki zależnej. W szczególności, w celu zapewnienia, że zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych stanowią proporcjonalną odpowiedź na problem erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków, niezwykle ważne jest, by państwa członkowskie ograniczające swoje regulacje w tym zakresie do dochodu, który został sztucznie przekierowany do jednostki zależnej, precyzyjnie ukierunkowały przepisy tak, by miały zastosowanie do sytuacji, w których większość funkcji decyzyjnych, które wygenerowały przekierowany dochód na poziomie kontrolowanej jednostki zależnej, jest wykonywana w państwie członkowskim podatnika. Aby ograniczyć obciążenia administracyjne i koszty przestrzegania przepisów, należy również dopuścić, by te państwa członkowskie zwolniły niektóre podmioty o niskich zyskach lub niskiej marży zysku, z którymi wiąże się mniejsze ryzyko unikania opodatkowania. W związku z tym zasadami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych należy również objąć zyski stałych zakładów, jeżeli zyski te nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z podatku w państwie członkowskim podatnika. Nie ma jednak potrzeby opodatkowania, zgodnie z zasadami dotyczącymi kontrolowanych spółek zagranicznych, zysków stałych zakładów, którym na podstawie przepisów krajowych nie przysługuje zwolnienie z podatku, ponieważ zakłady te są traktowane tak jakby były kontrolowanymi spółkami zagranicznymi. Aby zapewnić wyższy poziom ochrony, państwa członkowskie mogłyby obniżyć próg kontroli lub zastosować wyższy próg do celów porównania faktycznie zapłaconego podatku od osób prawnych z podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany w państwie członkowskim podatnika. Dokonując transpozycji zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych do prawa krajowego, państwa członkowskie mogłyby stosować wystarczająco wysoki próg obejmujący część stawki podatku.

Pożądaną jest objęcie tymi zasadami zarówno sytuacji dotyczących państw trzecich, jak i sytuacji wewnątrz Unii. Aby zapewnić przestrzeganie podstawowych wolności, określenie kategorii dochodu powinno być powiązane z ustanowieniem wyłączenia, odnoszącego się do ekonomicznej istoty transakcji, mającego na celu ograniczenie – w obrębie Unii – skutków stosowania tych zasad do przypadków, w których kontrolowana spółka zagraniczna nie prowadzi istotnej działalności gospodarczej. Ważne jest, by administracje podatkowe i podatnicy współpracowali ze sobą w celu zgromadzenia informacji o stosownych faktach i okolicznościach pozwalających ustalić, czy zastosowanie ma wyłączenie odnoszące się do ekonomicznej istoty transakcji. Należy dopuścić, by przy transponowaniu do prawa krajowego zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych państwa członkowskie mogły stosować białe, szare lub czarne listy państw trzecich, które byłyby sporządzane na podstawie określonych kryteriów przewidzianych w niniejszej dyrektywie, mogących obejmować poziom stawki podatku od osób prawnych, lub by mogły stosować białe listy państw członkowskich opracowane na tej podstawie.

- (13) Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wynikają z odmiennej klasyfikacji prawnej płatności (instrumentów finansowych) lub podmiotów, a różnice te ujawniają się w przypadku interakcji pomiędzy systemami prawnymi dwóch różnych jurysdykcji. Takie rozbieżności prowadzą często do podwójnych odliczeń (tzn. odliczeń w obu państwach) lub do odliczenia dochodu w jednym państwie bez włączenia go do podstawy opodatkowania w drugim państwie. Aby zneutralizować skutki takich rozbieżności, konieczne jest ustanowienie przepisów stanowiących, że jedna z dwóch jurysdykcji, których dotyczą rozbieżności, powinna odmówić odliczenia płatności prowadzącej do takiego wyniku. W tym kontekście warto doprecyzować, że środki służące przeciwdziałaniu rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych w niniejszej dyrektywie mają na celu rozwiązanie sytuacji, w których rozbieżność wynika z różnic w kwalifikacji prawnej danego instrumentu finansowego lub podmiotu, i że nie mają one wywrzeć wpływu na ogólne cechy systemu podatkowego danego państwa członkowskiego. Pomimo faktu, że państwa członkowskie uzgodniły na forum Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej) wytyczne dotyczące sposobu traktowania do celów podatkowych podmiotów hybrydowych i stałych zakładów hybrydowych wewnątrz Unii oraz sposobu traktowania do celów podatkowych podmiotów hybrydowych w relacjach z państwami trzecimi, nadal istnieje konieczność uchwalenia wiążących przepisów. Zasadnicze znaczenie ma dalsze prowadzenie prac nad rozbieżnościami w kwalifikacji struktur hybrydowych między państwami członkowskimi a państwami trzecimi, a także nad innymi rozbieżnościami tego typu, np. z udziałem stałych zakładów.
- (14) Należy doprecyzować, że wdrożenie przepisów mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania zawartych w niniejszej dyrektywie nie powinno mieć wpływu na obowiązek przestrzegania przez podatnika zasady ceny rynkowej ani na prawo państwa członkowskiego do skorygowania w górę zobowiązania podatkowego zgodnie z zasadą ceny rynkowej, w stosownych przypadkach.

- (15) Zgodnie z art. 28 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady ⁽¹⁾ skonsultowano się z Europejskim Inspektorem Ochrony Danych. Do przetwarzania danych osobowych prowadzonego w ramach niniejszej dyrektywy stosuje się prawo do ochrony danych osobowych zgodnie z art. 8 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej oraz dyrektywą 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady ⁽²⁾.
- (16) Z uwagi na fakt, że jednym z kluczowych celów niniejszej dyrektywy jest zwiększenie odporności całego rynku wewnętrznego na transgraniczne praktyki unikania opodatkowania, celu tego nie można w wystarczającym stopniu osiągnąć w drodze samodzielnych działań podejmowanych przez państwa członkowskie. Krajowe systemy podatku od osób prawnych nie są jednolite, w związku z czym działania podejmowane niezależnie przez państwa członkowskie doprowadziłyby tylko do powielenia obecnej fragmentacji rynku wewnętrznego w zakresie podatków bezpośrednich. Sprzyjałoby to zatem utrwaleniu obecnych niewydolności i zakłóceń w przypadku interakcji pomiędzy różnymi środkami krajowymi. Doprowadziłoby to do braku koordynacji działań. Natomiast ze względu na fakt, że duża część niewydolności na rynku wewnętrznym prowadzi zasadniczo do problemów o charakterze transgranicznym, środki naprawcze należy przyjąć na poziomie Unii. Decydujące znaczenie ma w związku z tym przyjęcie rozwiązań, które są efektywne w przypadku całego rynku wewnętrznego, a cel ten można skuteczniej osiągnąć na poziomie Unii. W związku z powyższym Unia może przyjąć środki zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w tym artykule niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Ustanawiając minimalny poziom ochrony rynku wewnętrznego, niniejsza dyrektywa ma na celu jedynie zapewnienie – w minimalnym niezbędnym zakresie – koordynacji działań wewnątrz Unii, aby umożliwić realizację jej celów.
- (17) Komisja powinna ocenić wdrożenie niniejszej dyrektywy cztery lata po jej wejściu w życie i przedstawić Radzie stosowne sprawozdanie. Państwa członkowskie powinny przekazać Komisji wszelkie informacje, które są niezbędne do tej oceny,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DYREKTYWĘ:

ROZDZIAŁ I

PRZEPISY OGÓLNE

Artykuł 1

Zakres stosowania

Niniejszą dyrektywę stosuje się do wszystkich podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w co najmniej jednym państwie członkowskim, w tym do znajdujących się w co najmniej jednym państwie członkowskim stałych zakładów podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w państwie trzecim.

Artykuł 2

Definicje

Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

- 1) „koszty finansowania zewnętrznego” oznaczają wydatki z tytułu odsetek od wszystkich form zadłużenia, inne koszty ekonomicznie równoważne odsetkom i wydatki poniesione w związku z pozyskiwaniem finansowania, zgodnie z definicją w prawie krajowym, w tym – choć nie tylko – płatności w ramach pożyczek partycypacyjnych, odsetki kalkulacyjne z tytułu takich instrumentów jak obligacje zamienne i obligacje zerokuponowe, kwoty w ramach alternatywnych uzgodnień dotyczących finansowania, takich jak finansowanie typu islamskiego, element odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego, odsetki skapitalizowane ujęte w wartości bilansowej danego składnika aktywów, lub amortyzacja skapitalizowanych odsetek, kwoty określane przez odniesienie do zwrotu z finansowania w ramach zasad dotyczących ustalania cen transferowych, w stosownych

⁽¹⁾ Rozporządzenie (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2000 r. o ochronie osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych przez instytucje i organy wspólnotowe i o swobodnym przepływie takich danych (Dz.U. L 8 z 12.1.2001, s. 1).

⁽²⁾ Dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych (Dz.U. L 281 z 23.11.1995, s. 31).

przypadkach, kwoty odsetek nominalnych w ramach instrumentów pochodnych lub uzgodnień dotyczących zabezpieczenia związanych z finansowaniem zewnętrznym, z którego korzysta dany podmiot, określone zyski i straty z tytułu różnic kursowych wynikające z zaciągniętych pożyczek i instrumentów związanych z pozyskiwaniem finansowania, opłaty gwarancyjne związane z uzgodnieniami dotyczącymi finansowania, opłaty związane z uzgodnieniami i podobne koszty związane z zaciągnięciem pożyczek;

- 2) „nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego” oznacza kwotę, o którą podlegające odliczeniu koszty finansowania zewnętrznego ponoszone przez podatnika przewyższają podlegające opodatkowaniu przychody z odsetek i inne równoważne ekonomicznie, podlegające opodatkowaniu przychody, które podatnik otrzymuje zgodnie z prawem krajowym;
- 3) „okres rozliczeniowy” oznacza rok podatkowy, rok kalendarzowy lub dowolny inny odpowiedni okres do celów podatkowych;
- 4) „przedsiębiorstwo powiązane” oznacza:
 - a) podmiot, w którym podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział w postaci praw głosu lub własności kapitału w wysokości co najmniej 25 %, lub od którego ma prawo otrzymać co najmniej 25 % jego zysków;
 - b) osobę fizyczną lub podmiot, którzy w podatniku posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, udział w postaci praw głosu lub własności kapitału w wysokości co najmniej 25 %, lub którzy posiadają prawo do co najmniej 25 % udziału w zysku podatnika.

Jeżeli osoba fizyczna lub podmiot posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, udział w wysokości co najmniej 25 % w podatniku lub co najmniej jednym podmiocie, wszystkie odnośne podmioty, w tym podatnika, również uznaje się za przedsiębiorstwa powiązane.

Na użytek art. 9 i w przypadku gdy rozbieżność dotyczy podmiotu hybrydowego, niniejsza definicja zostaje zmieniona w taki sposób, że wymóg 25 % zastępuje się wymogiem 50 %;

- 5) „przedsiębiorstwo finansowe” oznacza każdy z poniższych podmiotów:
 - a) instytucję kredytową lub przedsiębiorstwo inwestycyjne zdefiniowane w art. 4 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/39/WE⁽¹⁾ lub zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (ZAFI), zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE⁽²⁾, lub przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS), zdefiniowane w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE⁽³⁾;
 - b) zakład ubezpieczeń zdefiniowany w art. 13 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE⁽⁴⁾;
 - c) zakład reasekuracji zdefiniowany w art. 13 pkt 4 dyrektywy 2009/138/WE;
 - d) instytucję pracowniczych programów emerytalnych objętą zakresem stosowania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2003/41/WE⁽⁵⁾, chyba że państwo członkowskie podjęło decyzję o niestosowaniu tej dyrektywy w całości lub w części w odniesieniu do tej instytucji zgodnie z art. 5 tej dyrektywy, lub osobę mianowaną przez instytucję pracowniczych programów emerytalnych zgodnie z art. 19 ust. 1 tej dyrektywy;
 - e) instytucje emerytalne obsługujące programy emerytalne, które uznaje się za systemy zabezpieczenia społecznego objęte rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004⁽⁶⁾ i rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009⁽⁷⁾, jak również wszelkie podmioty prawne utworzone w celu inwestowania w ramach takich programów;

⁽¹⁾ Dyrektywa 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniająca dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/22/EWG (Dz.U. L 145 z 30.4.2004, s. 1).

⁽²⁾ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE z dnia 8 czerwca 2011 r. w sprawie zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i zmiany dyrektyw 2003/41/WE i 2009/65/WE oraz rozporządzeń (WE) nr 1060/2009 i (UE) nr 1095/2010 (Dz.U. L 174 z 1.7.2011, s. 1).

⁽³⁾ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) (Dz.U. L 302 z 17.11.2009, s. 32).

⁽⁴⁾ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Wyłącalność II) (Dz.U. L 335 z 17.12.2009, s. 1).

⁽⁵⁾ Dyrektywa 2003/41/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie działalności instytucji pracowniczych programów emerytalnych oraz nadzoru nad takimi instytucjami (Dz.U. L 235 z 23.9.2003, s. 10).

⁽⁶⁾ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. L 166 z 30.4.2004, s. 1).

⁽⁷⁾ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. L 284 z 30.10.2009, s. 1).

- f) alternatywny fundusz inwestycyjny (AFI) zarządzany przez ZAFI zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/61/UE lub AFI nadzorowany na mocy mających zastosowanie przepisów krajowych;
 - g) UCITS w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2009/65/WE;
 - h) kontrahenta centralnego zdefiniowanego w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 ⁽¹⁾;
 - i) centralny depozyt papierów wartościowych zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014 ⁽²⁾;
- 6) „przeniesienie aktywów” oznacza operację, w wyniku której państwo członkowskie traci prawo do opodatkowania przeniesionych aktywów, przy czym aktywa te pozostają własnością prawną lub ekonomiczną tego samego podatnika;
- 7) „przeniesienie rezydencji podatkowej” oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje być rezydentem do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim i uzyskuje rezydencję podatkową w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim;
- 8) „przeniesienie działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład” oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje prowadzić podlegającą opodatkowaniu działalność gospodarczą w jednym państwie członkowskim, a zaczyna taką działalność prowadzić w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, nie stając się przy tym rezydentem do celów podatkowych w tym państwie członkowskim lub państwie trzecim;
- 9) „rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych” oznacza sytuację między podatnikiem jednego państwa członkowskiego a przedsiębiorstwem powiązanim w innym państwie członkowskim lub uzgodnienia strukturalne między stronami w państwach członkowskich, w której różnice w klasyfikacji prawnej instrumentu finansowego lub podmiotu prowadzą do poniższego rezultatu:
- a) odliczenie tej samej płatności, wydatków lub strat ma miejsce zarówno w państwie członkowskim, w którym płatność ma swoje źródło, poniesiono koszty lub odnotowano straty, jak i w innym państwie członkowskim („podwójne odliczenie”); lub
 - b) ma miejsce odliczenie płatności w państwie członkowskim, w którym płatność ma swoje źródło, bez odpowiadającego mu ujęcia do celów podatkowych tej samej płatności w drugim państwie członkowskim („odliczenie bez rozpoznania przychodu”).

Artykuł 3

Minimalny poziom ochrony

Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.

ROZDZIAŁ II

ŚRODKI PRZECIWDZIAŁAJĄCE UNIKANIU OPODATKOWANIA

Artykuł 4

Ograniczenie możliwości odliczania odsetek

1. Nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w okresie rozliczeniowym, w którym koszty te zostały poniesione, jedynie do wysokości 30 % wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA).

⁽¹⁾ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji (Dz.U. L 201 z 27.7.2012, s. 1).

⁽²⁾ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie usprawnienia rozrachunku papierów wartościowych w Unii Europejskiej i w sprawie centralnych depozytów papierów wartościowych, zmieniające dyrektywy 98/26/WE i 2014/65/UE oraz rozporządzenie (UE) nr 236/2012 (Dz.U. L 257 z 28.8.2014, s. 1).

Na użytek niniejszego artykułu państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika:

- a) podmiot, któremu zezwolono na stosowanie przepisów w imieniu grupy, zgodnie z definicją na mocy krajowego prawa podatkowego, lub na którego nałożono wymóg stosowania takich przepisów;
- b) podmiot należący do grupy, zgodnie z definicją na mocy krajowego prawa podatkowego, która nie konsoliduje wyników swoich członków do celów podatkowych.

W takiej sytuacji nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego i wskaźnik EBITDA mogą być obliczane na poziomie grupy, z uwzględnieniem wyników wszystkich członków tej grupy.

2. EBITDA jest obliczany przez dodanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w państwie członkowskim podatnika skorygowanych o podatek kwot z tytułu nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, a także skorygowanych o podatek kwot z tytułu deprecjacji i amortyzacji. Dochodu zwolnionego z podatku nie uwzględnia się w EBITDA podatnika.

3. W drodze odstępstwa od ust. 1 podatek może zostać uprawniony do:

- a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do maksymalnej kwoty 3 000 000 EUR;
- b) pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, jeżeli dany podatek jest podmiotem niezależnym.

Na użytek ust. 1 akapit drugi kwota 3 000 000 EUR odnosi się do całej grupy.

Na użytek akapitu pierwszego lit. b) podmiot niezależny oznacza podatnika, który nie wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej i nie posiada przedsiębiorstw powiązanych ani stałych zakładów.

4. Państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania ust. 1 nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych na:

- a) pożyczki, w przypadku gdy dotyczące ich umowy zostały zawarte przed dniem 17 czerwca 2016 r., jednak wyłączenie to nie obejmuje późniejszych zmian w umowach dotyczących takich pożyczek;
- b) pożyczki wykorzystywane do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, w przypadku gdy wykonawca projektu, koszty finansowania zewnętrznego, aktywa oraz dochody znajdują się w całości w Unii.

Na użytek akapitu pierwszego lit. b) długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, który to projekt dane państwo członkowskie uważa za będący w ogólnym interesie publicznym.

W przypadku gdy zastosowanie ma akapit pierwszy lit. b), ewentualny dochód wynikający z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej wyłącza się z EBITDA podatnika, a wszelkie wyłączone nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego nie są wliczane do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego grupy względem stron trzecich, o których mowa w ust. 5 lit. b).

5. W przypadku gdy podatek wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, może on zostać uprawniony do:

- a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w pełnej wysokości, jeśli jest w stanie wykazać, że wskaźnik kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem jest co najmniej równy równoważnemu wskaźnikowi dla całej grupy i z zastrzeżeniem następujących warunków:
 - (i) wskaźnik kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem uznaje się za równy równoważnemu wskaźnikowi dla całej grupy, jeżeli wskaźnik udziału kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem jest niższy o nie więcej niż dwa punkty procentowe; oraz
 - (ii) wszystkie aktywa i pasywa są wyceniane przy użyciu tej samej metody, która została zastosowana w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego, o którym mowa w ust. 8;

albo

- b) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w kwocie przekraczającej kwotę, do odliczenia której byłby uprawniony na podstawie ust. 1. Ten wyższy limit możliwości odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego odnosi się do skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, w skład której to grupy wchodzi dany podatnik; limit ten jest obliczany w dwóch etapach:
- (i) najpierw, wskaźnik dla całej grupy jest określany jako iloczyn nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego ponoszonych przez grupę wobec stron trzecich i EBITDA grupy; oraz
 - (ii) następnie, wskaźnik dla całej grupy mnoży się przez EBITDA podatnika obliczany zgodnie z ust. 2.
6. Państwo członkowskie podatnika może przewidzieć przepisy dotyczące:
- a) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5;
 - b) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, i przeniesienia na poprzednie okresy – na okres nieprzekraczający trzech lat – nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5; lub
 - c) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego i, na okres nieprzekraczający pięciu lat – niewykorzystanej wartości odsetek, które nie mogą zostać odliczone w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5.
7. Państwa członkowskie mogą wyłączyć przedsiębiorstwa finansowe z zakresu stosowania ust. 1–6, w tym w przypadku gdy takie przedsiębiorstwa finansowe wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej.
8. Na użytek niniejszego artykułu skonsolidowana grupa do celów rachunkowości finansowej obejmuje wszystkie podmioty, które są w pełni uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej lub krajowym systemem sprawozdawczości finansowej danego państwa członkowskiego. Podatnik może zostać uprawniony do stosowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z innymi standardami rachunkowości.

Artykuł 5

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu

1. Podatnik podlega podatkowi w kwocie równej wartości rynkowej przenoszonych aktywów (w chwili ich przeniesienia), pomniejszonej o ich wartość do celów podatkowych, w każdej z następujących sytuacji:
- a) podatnik przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, o ile państwo członkowskie siedziby głównej nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie;
 - b) podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do swojej siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie;
 - c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, z wyłączeniem aktywów, które pozostają faktycznie powiązane ze stałym zakładem w pierwszym państwie członkowskim;
 - d) podatnik przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego lub do państwa trzeciego, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie.
2. Podatnik może otrzymać prawo do odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, o którym mowa w ust. 1, rozkładając płatności na raty na okres co najmniej pięciu lat, w każdej z następujących sytuacji:
- a) podatnik przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (Porozumienie EOG);

- b) podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną Porozumienia EOG;
- c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG;
- d) podatnik przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG.

Niniejszy ustęp ma zastosowanie do państw trzecich będących stronami Porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z państwem członkowskim podatnika lub z Unią w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE ⁽¹⁾.

3. Jeżeli podatnik odroczy płatność zgodnie z ust. 2, mogą być naliczane odsetki zgodnie z przepisami państwa członkowskiego podatnika lub stałego zakładu, w zależności od przypadku.

Jeżeli istnieje dające się wykazać i realne ryzyko nieodzyskania należności podatkowych, odroczenie płatności na podstawie ust. 2 można dodatkowo uzależnić od przedstawienia gwarancji przez podatnika.

Akapit drugi nie ma zastosowania, gdy przepisy obowiązujące w państwie członkowskim podatnika lub stałego zakładu przewidują możliwość odzyskania należności podatkowej za pośrednictwem innego podatnika wchodzącego w skład tej samej grupy i będącego rezydentem do celów podatkowych w danym państwie członkowskim.

4. W przypadku gdy zastosowanie ma ust. 2, pozwolenie na odroczenie płatności na podstawie ust. 2 przestaje obowiązywać ze skutkiem natychmiastowym, a należność podatkowa podlega odzyskaniu w następujących przypadkach:

- a) przeniesione aktywa lub działalność gospodarcza prowadzona przez stały zakład podatnika są sprzedawane lub w inny sposób zbywane;
- b) przeniesione aktywa zostają następnie przeniesione do państwa trzeciego;
- c) rezydencja podatkowa podatnika lub działalność gospodarcza prowadzona przez jego stały zakład zostają następnie przeniesione do państwa trzeciego;
- d) następuje upadłość lub likwidacja podatnika;
- e) podatnik nie wypełnił swoich obowiązków związanych z płatnością rat i nie uregulował swojej sytuacji w rozsądnym terminie, który nie przekracza okresu 12 miesięcy.

Lit. b) i c) nie mają zastosowania do państw trzecich będących stronami Porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z państwem członkowskim podatnika lub z Unią w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE.

5. W przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład do innego państwa członkowskiego, państwo to przyjmuje wartość ustaloną przez państwo członkowskie podatnika lub stałego zakładu jako wartość początkową aktywów do celów podatkowych, chyba że wartość ta nie odzwierciedla wartości rynkowej.

6. Na użytek ust. 1–5 „wartość rynkowa” oznacza kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby być wymieniony lub wzajemne zobowiązania uregulowane w drodze bezpośredniej transakcji zawieranej dobrowolnie pomiędzy kupującymi a sprzedającymi, którzy nie są ze sobą powiązani.

7. Pod warunkiem że aktywa mają powrócić do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego w terminie 12 miesięcy, niniejszy artykuł nie ma zastosowania do przenoszenia aktywów w związku z finansowaniem dotyczącym papierów wartościowych, do aktywów przekazywanych jako zabezpieczenie ani w przypadku gdy przeniesienie aktywów jest dokonywane w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych lub na potrzeby zarządzania płynnością.

⁽¹⁾ Dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.U. L 84 z 31.3.2010, s. 1).

Artykuł 6

Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania

1. Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.
2. Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.
3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym.

Artykuł 7

Zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych

1. Państwo członkowskie podatnika traktuje podmiot lub stały zakład, którego zyski nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z podatku w tym państwie członkowskim, jako kontrolowaną spółkę zagraniczną, gdy spełnione są następujące warunki:
 - a) w przypadku podmiotu – podatnik, samodzielnie lub razem ze swoimi przedsiębiorstwami powiązanymi, posiada bezpośredni lub pośredni udział wynoszący ponad 50 % praw głosu lub jest właścicielem – bezpośrednio lub pośrednio – ponad 50 % kapitału lub ma prawo do ponad 50 % zysków tego podmiotu; oraz
 - b) podatek od osób prawnych z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłacony przez podmiot lub stały zakład jest niższy niż różnica między podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany od podmiotu lub stałego zakładu w ramach systemu podatku od osób prawnych mającego zastosowanie w państwie członkowskim podatnika a podatkiem od osób prawnych z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłaconym przez podmiot lub stały zakład.

Na użytek akapitu pierwszego lit. b) nie uwzględnia się stałego zakładu kontrolowanej spółki zagranicznej, który nie podlega opodatkowaniu, lub jest zwolniony z podatku w jurysdykcji kontrolowanej spółki zagranicznej. Ponadto podatek od osób prawnych, który zostałby pobrany w państwie członkowskim podatnika, oznacza podatek naliczony według przepisów państwa członkowskiego podatnika.

2. W przypadku gdy podmiot lub stały zakład są traktowane jako kontrolowana spółka zagraniczna na mocy ust. 1, państwo członkowskie podatnika uwzględnia w podstawie opodatkowania:
 - a) niepodzielony dochód podmiotu lub dochód stałego zakładu pochodzący z następujących kategorii:
 - (i) odsetki lub inne dochody generowane przez aktywa finansowe;
 - (ii) opłaty licencyjne lub inne dochody wygenerowane przez własność intelektualną;
 - (iii) dywidendy i dochody ze zbycia udziałów (akcji);
 - (iv) dochody z leasingu finansowego;
 - (v) dochody z działalności ubezpieczeniowej, bankowej oraz innej działalności finansowej;
 - (vi) dochody od przedsiębiorstw, które czerpią zyski z transakcji zakupu i sprzedaży towarów i usług dokonywanych z przedsiębiorstwami powiązanymi i które nie wytwarzają wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Niniejsza litera nie ma zastosowania, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna prowadzi istotną działalność gospodarczą wspomaganą personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności.

W przypadku gdy kontrolowana spółka zagraniczna jest rezydentem lub znajduje się w państwie trzecim, który nie jest stroną Porozumienia EOG, państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o niestosowaniu poprzedniego akapitu;

lub

- b) niepodzielony dochód podmiotu lub stałego zakładu pochodzący z nieruchomości uzgodnień, które wprowadzono głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej.

Na użytek niniejszej litery jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nieruchomości w zakresie, w jakim dany podmiot lub stały zakład nie byłyby właścicielem aktywów lub nie podejmowałyby ryzyk, które generują całość lub część ich dochodów, gdyby nie były kontrolowane przez spółkę, która wykonuje związane z tymi aktywami i ryzykami funkcje decyzyjne i zarządcze oraz odgrywające zasadniczą rolę w generowaniu dochodów kontrolowanej spółki.

3. W przypadku gdy, na mocy przepisów państwa członkowskiego, podstawa opodatkowania podatnika obliczana jest zgodnie z ust. 2 lit. a), dane państwo członkowskie może postanowić, że nie będzie traktować podmiotu lub stałego zakładu jako kontrolowanej spółki zagranicznej zgodnie z ust. 1, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu uzyskanego przez ten podmiot lub stały zakład jest objęta zakresem kategorii ujętych w ust. 2 lit. a).

W przypadku gdy, na mocy przepisów państwa członkowskiego, podstawa opodatkowania podatnika obliczana jest zgodnie z ust. 2 lit. a), dane państwo członkowskie może postanowić, że nie będzie traktować przedsiębiorstw finansowych jako kontrolowanych spółek zagranicznych, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu tego podmiotu z tytułu kategorii ujętych w ust. 2 lit. a) pochodzi z transakcji z danym podatnikiem lub jego przedsiębiorstwami powiązanymi.

4. Państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania ust. 2 lit. b) podmiot lub stały zakład:

- a) którego wynik finansowy brutto nie przekracza 750 000 EUR, a dochód inny niż dochód ze sprzedaży towarów i świadczenia usług nie przekracza 75 000 EUR; lub
- b) którego wynik finansowy brutto nie przekracza 10 % ich kosztów operacyjnych za dany okres rozliczeniowy.

Na użytek akapitu pierwszego lit. b), koszty operacyjne nie mogą obejmować kosztów towarów sprzedawanych poza państwem, w którym dany podmiot jest rezydentem, lub w którym znajduje się stały zakład, do celów podatkowych, ani płatności na rzecz przedsiębiorstw powiązanych.

Artykuł 8

Obliczanie dochodu kontrolowanych spółek zagranicznych

1. W przypadku gdy zastosowanie ma art. 7 ust. 2 lit. a), dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania podatnika, oblicza się zgodnie z przepisami prawa w zakresie podatku od osób prawnych obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym podatnik jest rezydentem do celów podatkowych lub w którym się znajduje. W podstawie opodatkowania nie uwzględnia się strat podmiotu lub stałego zakładu; mogą one zostać jednak przeniesione na przyszłe okresy, zgodnie z prawem krajowym, i uwzględnione w kolejnych okresach rozliczeniowych.

2. W przypadku gdy zastosowanie ma art. 7 ust. 2 lit. b), dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania podatnika, ogranicza się do kwot generowanych za pośrednictwem aktywów i ryzyk powiązanych z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi wykonywanymi przez spółkę kontrolującą. Dochód kontrolowanej spółki zagranicznej przypisuje się na podstawie obliczeń dokonanych zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

3. Dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania, oblicza się proporcjonalnie do udziału posiadanego przez podatnika w podmiocie zdefiniowanym w art. 7 ust. 1 lit. a).

4. Dochód uwzględnia się w okresie rozliczeniowym podatnika, w którym przypada koniec roku podatkowego danego podmiotu.

5. W przypadku gdy podmiot dokonuje podziału zysków na rzecz podatnika, a te podzielone zyski zostają włączone do dochodu podatnika podlegającego opodatkowaniu, kwoty dochodu uprzednio uwzględnionego w podstawie opodatkowania zgodnie z art. 7 odlicza się od podstawy opodatkowania przy obliczaniu kwoty podatku należnego z tytułu tych podzielonych zysków, aby zapewnić brak podwójnego opodatkowania.
6. W przypadku zbycia przez podatnika udziału w danym podmiocie lub działalności prowadzonej przez stały zakład, oraz gdy część przychodów z tego zbycia była uprzednio uwzględniona w podstawie opodatkowania zgodnie z art. 7, kwotę tę odlicza się od podstawy opodatkowania przy obliczaniu kwoty podatku należnego z tytułu tych przychodów, aby zapewnić brak podwójnego opodatkowania.
7. Państwo członkowskie podatnika zezwala na odliczenie podatku zapłaconego przez podmiot lub stały zakład od zobowiązania podatkowego podatnika w państwie, w którym podatnik ten jest rezydentem do celów podatkowych lub w którym się znajduje. Kwotę odliczenia oblicza się zgodnie z przepisami krajowymi.

Artykuł 9

Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych

1. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do podwójnego odliczenia, odliczenie przyznawane jest wyłącznie w państwie członkowskim, w którym płatność taka ma swoje źródło.
2. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do odliczenia bez rozpoznania przychodu, państwo członkowskie płatnika odmawia odliczenia takiej płatności.

ROZDZIAŁ III

PRZEPISY KOŃCOWE

Artykuł 10

Przeгляд

1. Komisja oceni wdrożenie niniejszej dyrektywy, w szczególności skutki art. 4, do dnia 9 sierpień 2020 r. i przedstawi Radzie stosowne sprawozdanie. W stosownych przypadkach sprawozdaniu Komisji towarzyszy wniosek ustawodawczy.
2. Państwa członkowskie przekazują Komisji wszelkie informacje, które są niezbędne do oceny wdrożenia niniejszej dyrektywy.
3. Państwa członkowskie, o których mowa w art. 11 ust. 6, przekazują Komisji przed dniem 1 lipca 2017 r. wszystkie informacje niezbędne do oceny skuteczności krajowych zasad ukierunkowanych na zapobieganie ryzykom erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków.

Artykuł 11

Transpozycja

1. Do dnia 31 grudnia 2018 r. państwa członkowskie przyjmują i publikują przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2019 r.

Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.

2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.

3. Tam, gdzie w niniejszej dyrektywie stosowane jest odniesienie do kwoty pieniężnej w euro (EUR), państwa członkowskie, których walutą nie jest euro, mogą podjąć decyzję o określeniu odpowiedniej kwoty w walucie krajowej w dniu 12 lipca 2016 r.

4. W drodze odstępstwa od art. 5 ust. 2, Estonia może, tak długo jak nie opodatkowuje niepodzielonych zysków, uznawać przeniesienie aktywów w formie pieniężnej lub niepieniężnej, w tym środków pieniężnych, ze stałego zakładu znajdującego się w Estonii do siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną Porozumienia EOG za podział zysku i naliczać podatek dochodowy, bez przyznania podatnikom prawa do odroczenia płatności takiego podatku.

5. W drodze odstępstwa od ust. 1 państwa członkowskie do dnia 31 grudnia 2019 r., przyjmują i publikują przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 5. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2020 r.

Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.

6. W drodze odstępstwa od art. 4 państwa członkowskie, które w dniu 8 sierpień 2016 r. posiadają krajowe przepisy ukierunkowane na zapobieganie ryzykom erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, będące równie skuteczne jak ograniczenie możliwości odliczania odsetek określone w niniejszej dyrektywie, mogą stosować te ukierunkowane przepisy do końca pierwszego pełnego roku podatkowego następującego po dacie opublikowania na urzędowej stronie internetowej porozumienia między członkami OECD w sprawie standardu minimalnego w odniesieniu do działania 4 dotyczącego przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, ale najpóźniej do dnia 1 stycznia 2024 r.

Artykuł 12

Wejście w życie

Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie dwudziestego dnia po jej opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Artykuł 13

Adresaci

Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.

Sporządzono w dnia 12 lipca 2016 r.

W imieniu Rady

P. KAŽIMÍR

Przewodniczący

TABELA ZGODNOŚCI

TYTUŁ PROJEKTU:		Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne			
TYTUŁ WDRAŻANEGO AKTU PRAWNEGO / WDRAŻANYCH AKTÓW PRAWNYCH ¹⁾:		Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2017 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE L 193 z 19.07.2016 str. 1)			
PRZEPISY UNII EUROPEJSKIEJ ²⁾					
Jedn. red.	Treść przepisu UE ³⁾	Koniecz- ność wdroże- nia	Jedn. red. (*)	Treść przepisu/ów projektu (*)	Uzasadnienie uwzględnienia w projekcie przepisów wykraczających poza minimalne wymogi prawa UE (**)
	ROZDZIAŁ I PRZEPISY OGÓLNE	T / N			
Art. 1	Zakres stosowania Niniejszą dyrektywę stosuje się do wszystkich podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w co najmniej jednym państwie członkowskim, w tym do znajdujących się w co najmniej jednym państwie członkowskim stałych zakładów podmiotów będących rezydentami do celów podatkowych w państwie trzecim.	T	Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 1 i 11) i pkt 23 lit l) (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie dodawanego ust. 20) w zw. z art. 3 ust. 1 ustawy CIT;	Art. 15c. 1. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów poniesione w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa kwotę odpowiadającą 30% dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, powiększonego o wartość zaliczonych w tym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz o dodatnią różnicę między przychodami i kosztami finansowania zewnętrznego. 11. Przepisy ust. 1 – 10 stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2,	

			art. 24a ust.1, 19 w zw. z art. 3 ust. 1 ustawy CIT	<p>prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w tym do transakcji wewnętrznych takiego podatnika dotyczących jego zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.</p> <p>Art. 3.1. Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.</p> <p>Art. 24a.1. Podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.</p> <p>19. Przepisy ust. 1–18 oraz art. 27 ust. 2a stosuje się odpowiednio do:</p> <p>1) podatnika prowadzącego działalność gospodarczą przez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18;</p> <p>2) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.</p>	
Art. 2	<p>Definicje</p> <p>Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p>	T			
pkt 1)	„koszty finansowania zewnętrznego” oznaczają wydatki z tytułu odsetek od wszystkich form zadłużenia, inne koszty ekonomicznie równoważne odsetkom i wydatki poniesione w związku z pozyskiwaniem finansowania, zgodnie z definicją w		Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 5)	Art. 15c 5. Przez koszty finansowania dłużnego, o których mowa w niniejszym artykule, rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, a w szczególności odsetki (w tym	

	<p>prawie krajowym, w tym – choć nie tylko – płatności w ramach pożyczek partycypacyjnych, odsetki kalkulacyjne z tytułu takich instrumentów jak obligacje zamienne i obligacje zerokuponowe, kwoty w ramach alternatywnych uzgodnień dotyczących finansowania, takich jak finansowanie typu islamskiego, element odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego, odsetki skapitalizowane ujęte w wartości bilansowej danego składnika aktywów, lub amortyzacja skapitalizowanych odsetek, kwoty określone przez odniesienie do zwrotu z finansowania w ramach zasad dotyczących ustalania cen transferowych, w stosownych przypadkach, kwoty odsetek nominalnych w ramach instrumentów pochodnych lub uzgodnień dotyczących zabezpieczenia związanych z finansowaniem zewnętrznym, z którego korzysta dany podmiot, określone zyski i straty z tytułu różnic kursowych wynikające z zaciągniętych pożyczek i instrumentów związanych z pozyskiwaniem finansowania, opłaty gwarancyjne związane z uzgodnieniami dotyczącymi finansowania, opłaty związane z uzgodnieniami i podobne koszty związane z zaciąganiem pożyczek;</p>			<p>skapitalizowane), opłaty, prowizje, premie, część odsetkowa raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia należności i zobowiązań (w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych) niezależnie na rzecz kogo zastały one poniesione.</p>	
pkt 2)	„nadwyżka kosztów finansowania		Art. 2 pkt 15	Art. 15c	

	zewnętrznego” oznacza kwotę, o którą podlegające odliczeniu koszty finansowania zewnętrznego ponoszone przez podatnika przewyższają podlegające opodatkowaniu przychody z odsetek i inne równoważne ekonomicznie, podlegające opodatkowaniu przychody, które podatnik otrzymuje zgodnie z prawem krajowym;		(zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 2)	2. Przez nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego rozumie się kwotę, o jaką poniesione przez podatnika koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w danym roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu przychody o charakterze odsetkowym.	
pkt 3)	„okres rozliczeniowy” oznacza rok podatkowy, rok kalendarzowy lub dowolny inny odpowiedni okres do celów podatkowych;	N	Art. 8 ust. 1-3 ustawy CIT	<p>Kwestia roku podatkowego uregulowana jest w art. 8 ust. 1-3 ustawy CIT i w tym zakresie przepisy dyrektywy nie wymagają implementacji.</p> <p>Art. 8. 1. Rokiem podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 2, 2a, 3 i 6, jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego; wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.</p> <p>2. W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności, pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych.</p> <p>2a. W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego i wybrania roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym, pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność.</p> <p>3. W razie zmiany roku podatkowego, za pierwszy po zmianie rok podatkowy uważa się okres od</p>	

				pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca roku podatkowego nowo przyjętego. Okres ten nie może być krótszy niż dwanaście i dłuższy niż dwadzieścia trzy kolejne miesiące kalendarzowe.	
pkt 4)	<p>„przedsiębiorstwo powiązane” oznacza:</p> <p>a) podmiot, w którym podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział w postaci praw głosu lub własności kapitału w wysokości co najmniej 25 %, lub od którego ma prawo otrzymać co najmniej 25 % jego zysków;</p> <p>b) osobę fizyczną lub podmiot, którzy w podatniku posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, udział w postaci praw głosu lub własności kapitału w wysokości co najmniej 25 %, lub którzy posiadają prawo do co najmniej 25 % udziału w zysku podatnika.</p> <p>Jeżeli osoba fizyczna lub podmiot posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, udział w wysokości co najmniej 25 % w podatniku lub co najmniej jednym podmiocie, wszystkie odnośne podmioty, w tym podatnika, również uznaje się za przedsiębiorstwa powiązane.</p> <p>Na użytek art. 9 i w przypadku gdy rozbieżność dotyczy podmiotu hybrydowego, niniejsza definicja zostaje zmieniona w taki sposób, że</p>	T	Art. 2 pkt 23 lit a) tiret trzecie (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 2 poprzez dodanie pkt 4)	<p>Art. 24a</p> <p>2. Użyte w niniejszym artykule określenie:</p> <p>4) podmiot powiązany – oznacza:</p> <p>a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziału,</p> <p>b) osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, posiadającą w podatniku, co najmniej 25% udziału,</p> <p>c) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podmiot wskazany w lit. b posiada co najmniej 25% udziału.</p> <p>Zgodnie z art. 11 ust. 5a dyrektywy – dodanym dyrektywą Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych</p>	

	wymóg 25 % zastępuje się wymogiem 50 %;			dotyczących państw trzecich – termin transpozycji przepisów niezbędnych do wykonania art. 9 upływa z dniem 31 grudnia 2019 r. – implementacja dyrektywy w tym zakresie nastąpi odrębnym projektem ustawy.	
pkt 5)	<p>„przedsiębiorstwo finansowe” oznacza każdy z poniższych podmiotów:</p> <p>a) instytucję kredytową lub przedsiębiorstwo inwestycyjne zdefiniowane w art. 4 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/39/WE (5) lub zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (ZAFI), zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE (6), lub przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS), zdefiniowane w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE (7);</p> <p>b) zakład ubezpieczeń zdefiniowany w art. 13 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE (8);</p> <p>c) zakład reasekuracji zdefiniowany w art. 13 pkt 4 dyrektywy 2009/138/WE;</p> <p>d) instytucję pracowniczych programów emerytalnych</p>	T	Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 7 i 8)	<p>Art. 15c</p> <p>7. Przez przedsiębiorstwo finansowe rozumie się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) instytucję kredytową lub przedsiębiorstwo inwestycyjne zdefiniowane w art. 4 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/39/WE lub zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (ZAFI), zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE, lub przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS), zdefiniowane w art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/65/WE; 2) zakład ubezpieczeń zdefiniowany w art. 13 pkt 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/138/WE; 3) zakład reasekuracji zdefiniowany w art. 13 pkt 4 dyrektywy 2009/138/WE; 4) instytucję pracowniczych programów emerytalnych objętą zakresem stosowania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2003/41/WE, chyba że państwo członkowskie podjęło decyzję o niestosowaniu tej dyrektywy w całości lub w części w odniesieniu do tej instytucji zgodnie z art. 5 tej dyrektywy, lub osobę mianowaną przez instytucję pracowniczych programów emerytalnych zgodnie z art. 19 ust. 1 tej dyrektywy; 5) instytucje emerytalne obsługujące programy emerytalne, które uznaje się za systemy 	

	<p>objętą zakresem stosowania dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2003/41/WE (9), chyba że państwo członkowskie podjęło decyzję o niestosowaniu tej dyrektywy w całości lub w części w odniesieniu do tej instytucji zgodnie z art. 5 tej dyrektywy, lub osobę mianowaną przez instytucję pracowniczych programów emerytalnych zgodnie z art. 19 ust. 1 tej dyrektywy;</p> <p>e) instytucje emerytalne obsługujące programy emerytalne, które uznaje się za systemy zabezpieczenia społecznego objęte rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 (10) i rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 (11), jak również wszelkie podmioty prawne utworzone w celu inwestowania w ramach takich programów;</p> <p>f) alternatywny fundusz inwestycyjny (AFI) zarządzany przez ZAFI zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/61/UE lub AFI nadzorowany na mocy mających zastosowanie</p>			<p>zabezpieczenia społecznego objęte rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 i rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009, jak również wszelkie podmioty prawne utworzone w celu inwestowania w ramach takich programów;</p> <p>6) alternatywny fundusz inwestycyjny (AFI) zarządzany przez ZAFI zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/61/UE lub AFI nadzorowany na mocy mających zastosowanie przepisów krajowych;</p> <p>7) UCITS w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2009/65/WE;</p> <p>8) kontrahenta centralnego zdefiniowanego w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012;</p> <p>9) centralny depozyt papierów wartościowych zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014.</p> <p>8. Za przedsiębiorstwo finansowe nie uważa się instytucji pożyczkowych, o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (Dz. U. z 2011 r. poz. 715, z 2016 r. poz. 1528 oraz z 2017 r. poz. 819).</p>	
--	--	--	--	---	--

	<p>przepisów krajowych;</p> <p>g) UCITS w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2009/65/WE;</p> <p>h) kontrahenta centralnego zdefiniowanego w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 (12);</p> <p>i) centralny depozyt papierów wartościowych zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 909/2014;</p>				
pkt 6)	„przeniesienie aktywów” oznacza operację, w wyniku której państwo członkowskie traci prawo do opodatkowania przeniesionych aktywów, przy czym aktywa te pozostają własnością prawną lub ekonomiczną tego samego podatnika;	T		Zgodnie z art. 11 ust. 5 dyrektywy termin transpozycji przepisów niezbędnych do wykonania art. 5 upływa z dniem 31 grudnia 2019 r. – implementacja dyrektywy w tym zakresie nastąpi odrębnym projektem ustawy.	
pkt 7)	„przeniesienie rezydencji podatkowej” oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje być rezydentem do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim i uzyskuje rezydencję podatkową w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim;	T		Zgodnie z art. 11 ust. 5 dyrektywy termin transpozycji przepisów niezbędnych do wykonania art. 5 upływa z dniem 31 grudnia 2019 r. – implementacja dyrektywy w tym zakresie nastąpi odrębnym projektem ustawy.	
pkt 8)	„przeniesienie działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład” oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje prowadzić podlegającą opodatkowaniu działalność gospodarczą w jednym państwie	T		Zgodnie z art. 11 ust. 5 dyrektywy termin transpozycji przepisów niezbędnych do wykonania art. 5 upływa z dniem 31 grudnia 2019 r. – implementacja dyrektywy w tym zakresie nastąpi odrębnym projektem ustawy.	

	członkowskim, a zaczyna taką działalność prowadzić w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, nie stając się przy tym rezydentem do celów podatkowych w tym państwie członkowskim lub państwie trzecim;				
pkt 9)	<p>„rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych” oznacza sytuację między podatnikiem jednego państwa członkowskiego a przedsiębiorstwem powiązanim w innym państwie członkowskim lub uzgodnienia strukturalne między stronami w państwach członkowskich, w której różnice w klasyfikacji prawnej instrumentu finansowego lub podmiotu prowadzą do poniższego rezultatu:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) odliczenie tej samej płatności, wydatków lub strat ma miejsce zarówno w państwie członkowskim, w którym płatność ma swoje źródło, poniesiono koszty lub odnotowano straty, jak i w innym państwie członkowskim („podwójne odliczenie”); lub b) ma miejsce odliczenie płatności w państwie członkowskim, w którym płatność ma swoje źródło, bez odpowiadającego mu ujęcia do celów podatkowych tej samej płatności w drugim państwie członkowskim 	T		Zgodnie z art. 11 ust. 5a dyrektywy – dodanym dyrektywą Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich – termin transpozycji przepisów niezbędnych do wykonania art. 9 upływa z dniem 31 grudnia 2019 r. – implementacja dyrektywy w tym zakresie nastąpi odrębnym projektem ustawy.	

	(„odliczenie bez rozpoznania przychodu”).				
Art. 3	Minimalny poziom ochrony Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.	N		Nie wymaga implementacji.	
	ROZDZIAŁ II ŚRODKI PRZECIWDZIAŁAJĄCE UNIKANIU OPODATKOWANIA				
Art. 4	Ograniczenie możliwości odliczania odsetek	T	Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT)		
Ust. 1	1. Nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego podlega odliczeniu w okresie rozliczeniowym, w którym koszty te zostały poniesione, jedynie do wysokości 30 % wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA). Na użytek niniejszego artykułu państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika: a) podmiot, któremu zezwolono na stosowanie przepisów w imieniu grupy, zgodnie z definicją na mocy krajowego	T N (opcja)	Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 1 i 4)	Art. 15c. 1. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów poniesione w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa kwotę odpowiadającą 30% dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, powiększonego o wartość zaliczonych w tym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz o dodatnią różnicę między przychodami i kosztami finansowania zewnętrznego. 4. W przypadku spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze	W projekcie nie posłużono się wprost odniesieniem do wskaźnika EBITDA, jako że jest on kategorią niepodatkową. Zamiast tego, zgodnie z dyrektywą, wskazano – w oparciu o kategorie podatkową – sposób jego

	<p>prawa podatkowego, lub na którego nałożono wymóg stosowania takich przepisów;</p> <p>b) podmiot należący do grupy, zgodnie z definicją na mocy krajowego prawa podatkowego, która nie konsoliduje wyników swoich członków do celów podatkowych.</p> <p>W takiej sytuacji nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego i wskaźnik EBITDA mogą być obliczane na poziomie grupy, z uwzględnieniem wyników wszystkich członków tej grupy.</p>			<p>się pod uwagę także kosztów finansowania dłużnego i przychodów o charakterze odsetkowym wynikających z umów, których stroną są wyłącznie spółki wchodzące w skład takiej grupy.</p>	<p>ustalenia.</p>
Ust. 2	<p>2. EBITDA jest obliczany przez dodanie do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w państwie członkowskim podatnika skorygowanych o podatek kwot z tytułu nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, a także skorygowanych o podatek kwot z tytułu deprecjacji i amortyzacji. Dochodu zwolnionego z podatku nie uwzględnia się w EBITDA podatnika.</p>		<p>Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 1)</p>	<p>Art. 15c. 1. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów poniesione w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa kwotę odpowiadającą 30% dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, powiększonego o wartość zaliczonych w tym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz o dodatnią różnicę między przychodami i kosztami finansowania zewnętrznego.</p>	<p>W projekcie nie posłużono się wprost odniesieniem do wskaźnika EBITDA, jako że jest on kategorią niepodatkową. Zamiast tego, zgodnie z dyrektywą, wskazano – w oparciu o kategorię podatkową – sposób jego ustalenia.</p>
Ust. 3	<p>3. W drodze odstępstwa od ust. 1 podatnik może zostać uprawniony do:</p>	<p>N (opcja)</p>	<p>Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w</p>	<p>Art. 15c 6. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do: 1) podatnika, u którego nadwyżka kosztów</p>	<p>Polska korzysta z opcji w zakresie art. 4 ust. 3 lit a)</p>

	<p>a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do maksymalnej kwoty 3 000 000 EUR;</p> <p>b) pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, jeżeli dany podatnik jest podmiotem niezależnym.</p> <p>Na użytek ust. 1 akapit drugi kwota 3 000 000 EUR odnosi się do całej grupy.</p> <p>Na użytek akapitu pierwszego lit. b) podmiot niezależny oznacza podatnika, który nie wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej i nie posiada przedsiębiorstw powiązanych ani stałych zakładów.</p>		ustawie CIT – w zakresie ust. 6 pkt 1)	finansowania dłużnego w danym roku podatkowym nie przekracza kwoty 120 000 złotych; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę limitu zaliczenia odsetek od pożyczek do kosztów uzyskania przychodów, o którym mowa w ust. 2, oblicza się mnożąc 1/12 wartości tego limitu przez liczbę pełnych miesięcy danego roku podatkowego, przy czym za pełny miesiąc roku podatkowego uważa się każdy rozpoczęty miesiąc;	dyrektywy. Zgodnie z regułą <i>de minimis</i> państwa członkowskie mogą ustanowić niższy limit pełnego odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony swojej krajowej bazy podatkowej.
Ust. 4	<p>4. Państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania ust. 1 nadwyżkę kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych na:</p> <p>a) pożyczki, w przypadku gdy dotyczące ich umowy zostały zawarte przed dniem 17 czerwca 2016 r., jednak wyłączenie to nie obejmuje późniejszych zmian w umowach dotyczących takich pożyczek;</p> <p>b) pożyczki wykorzystywane do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury</p>	N (opcja)	Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 3)	Art. 15c 3. Przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę kosztów finansowania dłużnego wynikających z pożyczek wykorzystywanych do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, jeżeli wykonawca projektu, koszty finansowania zewnętrznego, aktywa oraz dochody znajdują się, są ponoszone i osiągnane w całości w Unii. Długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, będący w ogólnym interesie publicznym. Dochodu wynikającego z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej nie uwzględnia się przy	Polska korzysta z opcji w zakresie art. 4 ust. 4 lit b) dyrektywy.

	<p>publicznej, w przypadku gdy wykonawca projektu, koszty finansowania zewnętrznego, aktywa oraz dochody znajdują się w całości w Unii.</p> <p>Na użytek akapitu pierwszego lit. b) długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, który to projekt dane państwo członkowskie uważa za będący w ogólnym interesie publicznym.</p> <p>W przypadku gdy zastosowanie ma akapit pierwszy lit. b), ewentualny dochód wynikający z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej wyłącza się z EBITDA podatnika, a wszelkie wyłączone nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego nie są wliczane do nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego grupy względem stron trzecich, o których mowa w ust. 5 lit. b).</p>			obliczaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1.	
Ust. 5	<p>5. W przypadku gdy podatnik wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, może on zostać uprawniony do:</p> <p>a) odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w</p>	N (opcja)		Nie wymaga implementacji.	

	<p>pełnej wysokości, jeśli jest w stanie wykazać, że wskaźnik kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem jest co najmniej równy równoważnemu wskaźnikowi dla całej grupy i z zastrzeżeniem następujących warunków:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. wskaźnik kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem uznaje się za równy równoważnemu wskaźnikowi dla całej grupy, jeżeli wskaźnik udziału kapitału własnego podatnika do jego aktywów ogółem jest niższy o nie więcej niż dwa punkty procentowe; oraz ii. wszystkie aktywa i pasywa są wyceniane przy użyciu tej samej metody, która została zastosowana w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego, o którym mowa w ust. 8; <p>albo</p> <p>b) odliczenia nadwyżki kosztów</p>				
--	--	--	--	--	--

	<p>finansowania zewnętrznego w kwocie przekraczającej kwotę, do odliczenia której byłby uprawniony na podstawie ust. 1. Ten wyższy limit możliwości odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego odnosi się do skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, w skład której to grupy wchodzi dany podatnik; limit ten jest obliczany w dwóch etapach:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. najpierw, wskaźnik dla całej grupy jest określany jako iloczyn nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego ponoszonych przez grupę wobec stron trzecich i EBITDA grupy; oraz ii. następnie, wskaźnik dla całej grupy mnoży się przez EBITDA podatnika obliczany zgodnie z ust. 2. 				
Ust. 6	<p>6. Państwo członkowskie podatnika może przewidzieć przepisy dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania 	N (opcja)	Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 9 i 10)	Art. 15c 9. Koszty finansowania dłużnego wyłączone w danym roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów w związku z treścią ust. 1 podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych latach podatkowych, zgodnie z zasadami i w ramach limitu, określonych w ust. 1.	Polska korzysta z opcji w zakresie art. 4 ust. 6 lit a) dyrektywy.

	<p>zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5;</p> <p>b) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, i przeniesienia na poprzednie okresy – na okres nieprzekraczający trzech lat – nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego, której nie można odliczyć w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5; lub</p> <p>c) przeniesienia na przyszłe okresy, bez ograniczeń czasowych, nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego i, na okres nieprzekraczający pięciu lat – niewykorzystanej wartości odsetek, które nie mogą zostać odliczone w bieżącym okresie rozliczeniowym zgodnie z ust. 1–5.</p>			<p>10. Przepisu ust. 9 nie stosuje się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) do podmiotów, które w związku z przekształceniem, łączeniem lub podziałem podmiotów wstępują w prawa podatków przekształconych, łączonych lub dzielonych, z wyjątkiem spółek powstałych z przekształcenia spółek; 2) do spółek wchodzących uprzednio w skład podatkowej grupy kapitałowej – w odniesieniu do kosztów finansowania dłużnego wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów w czasie funkcjonowania tej podatkowej grupy kapitałowej, bez względu na przyczynę jej rozwiązania lub przyczynę utraty przez grupę statusu podatnika. 	
Ust. 7	7. Państwa członkowskie mogą wyłączyć przedsiębiorstwa finansowe z zakresu stosowania ust. 1–6, w tym w przypadku gdy takie przedsiębiorstwa finansowe wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej.	N (opcja)	Art. 2 pkt 15 (zmieniający art. 15c w ustawie CIT – w zakresie ust. 6 pkt 2 i ust. 8)	Art. 15c 6. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do: 2) przedsiębiorstw finansowych. 8. Za przedsiębiorstwo finansowe nie uważa się instytucji pożyczkowych, o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (Dz. U. z 2011 r. poz. 715, z 2016 r. poz. 1528 oraz z 2017 r. poz. 819).	Polska korzysta z opcji w zakresie art. 4 ust. 7 dyrektywy - odstępstwo od normy ogólnej dotyczące przedsiębiorstw finansowych ze względu na ich specyfikę.

Ust. 8	8. Na użytek niniejszego artykułu skonsolidowana grupa do celów rachunkowości finansowej obejmuje wszystkie podmioty, które są w pełni uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej lub krajowym systemem sprawozdawczości finansowej danego państwa członkowskiego. Podatnik może zostać uprawniony do stosowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z innymi standardami rachunkowości.	N (dot. opcji z ust. 5)		Nie wymaga implementacji.	
Art. 5	Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu	T		Zgodnie z art. 11 ust. 5 dyrektywy termin transpozycji art. 5 upływa z dniem 31 grudnia 2019 r. – implementacja dyrektywy w tym zakresie nastąpi odrębnym projektem ustawy.	
Ust. 1	1. Podatnik podlega podatkowi w kwocie równej wartości rynkowej przenoszonych aktywów (w chwili ich przeniesienia), pomniejszonej o ich wartość do celów podatkowych, w każdej z następujących sytuacji: a) podatnik przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, o ile państwo członkowskie siedziby głównej nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze				

	<p>względu na przeniesienie;</p> <p>b) podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do swojej siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie;</p> <p>c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, z wyłączeniem aktywów, które pozostają faktycznie powiązane ze stałym zakładem w pierwszym państwie członkowskim;</p> <p>d) podatnik przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego lub do państwa trzeciego, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie.</p>				
Ust. 2	2. Podatnik może otrzymać prawo do				

	<p>odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, o którym mowa w ust. 1, rozkładając płatności na raty na okres co najmniej pięciu lat, w każdej z następujących sytuacji:</p> <ul style="list-style-type: none">a) podatnik przenosi aktywa ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (Porozumienie EOG);b) podatnik przenosi aktywa ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną Porozumienia EOG;c) podatnik przenosi swoją rezydencję podatkową do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG;d) podatnik przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego będącego stroną Porozumienia EOG.				
--	--	--	--	--	--

	<p>Niniejszy ustęp ma zastosowanie do państw trzecich będących stronami Porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z państwem członkowskim podatnika lub z Unią w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE.</p>				
Ust. 3	<p>3. Jeżeli podatnik odroczy płatność zgodnie z ust. 2, mogą być naliczane odsetki zgodnie z przepisami państwa członkowskiego podatnika lub stałego zakładu, w zależności od przypadku.</p> <p>Jeżeli istnieje dające się wykazać i realne ryzyko nieodzyskania należności podatkowych, odroczenie płatności na podstawie ust. 2 można dodatkowo uzależnić od przedstawienia gwarancji przez podatnika.</p> <p>Akapit drugi nie ma zastosowania, gdy przepisy obowiązujące w państwie członkowskim podatnika lub stałego zakładu przewidują możliwość odzyskania należności podatkowej za pośrednictwem innego podatnika wchodzącego w skład tej samej grupy i będącego rezydentem do celów podatkowych w danym państwie członkowskim.</p>				
Ust. 4	<p>4. W przypadku gdy zastosowanie ma ust. 2, pozwolenie na odroczenie</p>				

	<p>płatności na podstawie ust. 2 przestaje obowiązywać ze skutkiem natychmiastowym, a należność podatkowa podlega odzyskaniu w następujących przypadkach:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) przeniesione aktywa lub działalność gospodarcza prowadzona przez stały zakład podatnika są sprzedawane lub w inny sposób zbywane; b) przeniesione aktywa zostają następnie przeniesione do państwa trzeciego; c) rezydencja podatkowa podatnika lub działalność gospodarcza prowadzona przez jego stały zakład zostają następnie przeniesione do państwa trzeciego; d) następuje upadłość lub likwidacja podatnika; e) podatnik nie wypełnił swoich obowiązków związanych z płatnością rat i nie uregulował swojej sytuacji w rozsądnym terminie, który nie przekracza okresu 12 miesięcy. <p>Lit. b) i c) nie mają zastosowania do państw trzecich będących stronami Porozumienia EOG, jeżeli zawarły one umowę z państwem członkowskim podatnika lub z Unią w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej</p>				
--	---	--	--	--	--

	wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE.				
Ust. 5	5. W przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład do innego państwa członkowskiego, państwo to przyjmuje wartość ustaloną przez państwo członkowskie podatnika lub stałego zakładu jako wartość początkową aktywów do celów podatkowych, chyba że wartość ta nie odzwierciedla wartości rynkowej.				
Ust. 6	6. Na użytek ust. 1–5 „wartość rynkowa” oznacza kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby być wymieniony lub wzajemne zobowiązania uregulowane w drodze bezpośredniej transakcji zawieranej dobrowolnie pomiędzy kupującymi a sprzedającymi, którzy nie są ze sobą powiązani.				
Ust. 7	7. Pod warunkiem że aktywa mają powrócić do państwa członkowskiego podmiotu przenoszącego w terminie 12 miesięcy, niniejszy artykuł nie ma zastosowania do przenoszenia aktywów w związku z finansowaniem dotyczącym papierów wartościowych, do aktywów przekazywanych jako zabezpieczenie ani w przypadku gdy przeniesienie aktywów jest dokonywane w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych lub na				

	potrzeby zarządzania płynnością.				
Art. 6 Ust. 1	Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania 1. Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wzięwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.	N		Kwestię przeciwdziałania unikaniu opodatkowania reguluje obowiązujący Dział IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.) – implementacja dyrektywy w tym zakresie nastąpi odrębnym projektem ustawy.	
Ust. 2	2. Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.				
Ust. 3	3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym.				
Art. 7	Zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych	T	Art. 24a ustawy CIT z uwzględnieniem zmian wprowadzonych		

			niniejszym projektem ustawy		
Ust. 1	<p>1. Państwo członkowskie podatnika traktuje podmiot lub stały zakład, którego zyski nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z podatku w tym państwie członkowskim, jako kontrolowaną spółkę zagraniczną, gdy spełnione są następujące warunki:</p> <p>a) w przypadku podmiotu – podatnik, samodzielnie lub razem ze swoimi przedsiębiorstwami powiązanymi, posiada bezpośredni lub pośredni udział wynoszący ponad 50 % praw głosu lub jest właścicielem – bezpośrednio lub pośrednio – ponad 50 % kapitału lub ma prawo do ponad 50 % zysków tego podmiotu; oraz</p> <p>b) podatek od osób prawnych z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłacony przez podmiot lub stały zakład jest niższy niż różnica między podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany od podmiotu lub stałego zakładu w ramach systemu podatku od osób prawnych mającego zastosowanie w państwie członkowskim podatnika a podatkiem od osób prawnych</p>	T	<p>Art. 24a ust. 2; ust. 3 pkt 3 lit a i c oraz ust. 19 ustawy CIT w zw. z art. 2 pkt 23 lit a tiret pierwsze (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 2 pkt 1), lit b (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 3 pkt 3 lit a i c) oraz lit c (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie dodawanego ust. 3a)</p>	<p>Art. 24a</p> <p>2. Użyte w niniejszym artykule określenie:</p> <p>1) zagraniczna spółka – oznacza:</p> <p>a) osobę prawną,</p> <p>b) spółkę kapitałową w organizacji,</p> <p>c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,</p> <p>d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2</p> <p>– nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku;</p> <p>3. Zagraniczną spółką kontrolowaną jest:</p> <p>1) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 albo</p> <p>2) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym:</p> <p>a) Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo</p> <p>b) Unia Europejska nie zawarła umowy międzynarodowej</p> <p>- stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych,</p>	<p>Motyw 12 akapit 2 dopuszcza przy transponowaniu do prawa krajowego zasad dot. CFC państwa członkowskie mogły stosować białe, szare lub czarne listy państw trzecich.</p>

	<p>z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłaconym przez podmiot lub stały zakład.</p> <p>Na użytek akapitu pierwszego lit. b) nie uwzględnia się stałego zakładu kontrolowanej spółki zagranicznej, który nie podlega opodatkowaniu, lub jest zwolniony z podatku w jurysdykcji kontrolowanej spółki zagranicznej. Ponadto podatek od osób prawnych, który zostałby pobrany w państwie członkowskim podatnika, oznacza podatek naliczony według przepisów państwa członkowskiego podatnika.</p>			<p>albo</p> <p>3) zagraniczna spółka spełniająca łącznie następujące warunki:</p> <p>a) w spółce tej podatek, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązаныmi, posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,</p> <p>c) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę jest niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny zgodnie z przepisami ustawy w przypadku, gdyby spółka ta była podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby lub zarządu; przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie.</p> <p>3a. Przy wyliczaniu różnicy, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, nie uwzględnia się stałego zakładu zagranicznej spółki kontrolowanej, który nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniony z podatku w państwie siedziby zagranicznej spółki kontrolowanej.</p> <p>19. Przepisy ust. 1–18 oraz art. 27 ust. 2a stosuje się odpowiednio do:</p> <p>1) podatnika prowadzącego działalność gospodarczą przez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego</p>	
--	--	--	--	--	--

				zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18; 2) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.	
Ust. 2	<p>2. W przypadku gdy podmiot lub stały zakład są traktowane jako kontrolowana spółka zagraniczna na mocy ust. 1, państwo członkowskie podatnika uwzględnia w podstawie opodatkowania:</p> <p>a) niepodzielony dochód podmiotu lub dochód stałego zakładu pochodzący z następujących kategorii:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. odsetki lub inne dochody generowane przez aktywa finansowe; ii. opłaty licencyjne lub inne dochody wygenerowane przez własność intelektualną; iii. dywidendy i dochody ze zbycia udziałów (akcji); iv. dochody z leasingu finansowego; v. dochody z działalności ubezpieczeniowej, bankowej oraz innej działalności finansowej; vi. dochody od przedsiębiorstw, które 	T	Art. 24a ust. 4 i 6 ustawy CIT w zw. z art. 2 pkt 23 lit d (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 4 pkt 1 i 2)	<p>Art. 24a</p> <p>4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a, albo na okres, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania. <p>6. Dochodem, o którym mowa w ust. 4, jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej. Jeżeli zagraniczna spółka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej spółki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich.</p>	

	<p>czerpią zyski z transakcji zakupu i sprzedaży towarów i usług dokonywanych z przedsiębiorstwami powiązanymi i które nie wytwarzają wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.</p> <p>Niniejsza litera nie ma zastosowania, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna prowadzi istotną działalność gospodarczą wspomaganą personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności.</p> <p>W przypadku gdy kontrolowana spółka zagraniczna jest rezydentem lub znajduje się w państwie trzecim, który nie jest stroną Porozumienia EOG, państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o niestosowaniu poprzedniego akapitu;</p> <p>lub</p> <p>b) niepodzielony dochód podmiotu lub stałego zakładu pochodzący z nierzeczywistych uzgodnień, które wprowadzono głównie</p>				
--	---	--	--	--	--

	<p>w celu uzyskania korzyści podatkowej.</p> <p>Na użytek niniejszej litery jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim dany podmiot lub stały zakład nie byłyby właścicielem aktywów lub nie podejmowałyby ryzyk, które generują całość lub część ich dochodów, gdyby nie były kontrolowane przez spółkę, która wykonuje związane z tymi aktywami i ryzykami funkcje decyzyjne i zarządcze oraz odgrywające zasadniczą rolę w generowaniu dochodów kontrolowanej spółki.</p>				
Ust. 3	<p>3. W przypadku gdy, na mocy przepisów państwa członkowskiego, podstawa opodatkowania podatnika obliczana jest zgodnie z ust. 2 lit. a), dane państwo członkowskie może postanowić, że nie będzie traktować podmiotu lub stałego zakładu jako kontrolowanej spółki zagranicznej zgodnie z ust. 1, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu uzyskanego przez ten podmiot lub stały zakład jest objęta zakresem kategorii ujętych w ust. 2 lit. a).</p> <p>W przypadku gdy, na mocy przepisów państwa członkowskiego, podstawa opodatkowania podatnika obliczana jest zgodnie z ust. 2 lit. a), dane państwo członkowskie może postanowić, że nie będzie traktować</p>	N (opcja)	Art. 24a ust. 3 pkt 3 lit b ustawy CIT w zw. z art. 2 pkt 23 lit b (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 3 pkt 3 lit b)	Art. 24a 3. Zagraniczną spółką kontrolowaną jest: b) co najmniej 33% przychodów tej spółki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 6, pochodzi: – z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, – ze zbycia udziałów (akcji), – z wierzytelności, – z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, – z części odsetkowej przy leasingu finansowym, – z poręczeń i gwarancji, – z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, – ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,	

	<p>przedsiębiorstw finansowych jako kontrolowanych spółek zagranicznych, jeżeli jedna trzecia lub mniejsza część dochodu tego podmiotu z tytułu kategorii ujętych w ust. 2 lit. a) pochodzi z transakcji z danym podatnikiem lub jego przedsiębiorstwami powiązanymi.</p>			<ul style="list-style-type: none"> – z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej lub – z transakcji z podmiotami powiązanymi w przypadku, gdy spółka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, 	
Ust. 4	<p>4. Państwa członkowskie mogą wyłączyć z zakresu stosowania ust. 2 lit. b) podmiot lub stały zakład:</p> <p>a) którego wynik finansowy brutto nie przekracza 750 000 EUR, a dochód inny niż dochód ze sprzedaży towarów i świadczenia usług nie przekracza 75 000 EUR; lub</p> <p>b) którego wynik finansowy brutto nie przekracza 10 % ich kosztów operacyjnych za dany okres rozliczeniowy.</p> <p>Na użytek akapitu pierwszego lit. b), koszty operacyjne nie mogą obejmować kosztów towarów sprzedawanych poza państwem, w którym dany podmiot jest rezydentem, lub w którym znajduje się stały zakład, do celów podatkowych, ani płatności na rzecz przedsiębiorstw powiązanych.</p>	N		<p>Nie wymaga implementacji – przepis dotyczy opcji przewidzianej w art. 7 ust. 2 lit b dyrektywy – Polska wybrała opcje przewidzianą w art. 7 ust. 2 lit a dyrektywy.</p>	
Art. 8	<p>Obliczanie dochodu kontrolowanych spółek zagranicznych</p>	T	<p>Art. 24a ustawy CIT z uwzględnieniem zmian wprowadzonych niniejszym projektem</p>		

Ust. 1	1. W przypadku gdy zastosowanie ma art. 7 ust. 2 lit. a), dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania podatnika, oblicza się zgodnie z przepisami prawa w zakresie podatku od osób prawnych obowiązującymi w państwie członkowskim, w którym podatnik jest rezydentem do celów podatkowych lub w którym się znajduje. W podstawie opodatkowania nie uwzględnia się strat podmiotu lub stałego zakładu; mogą one zostać jednak przeniesione na przyszłe okresy, zgodnie z prawem krajowym, i uwzględnione w kolejnych okresach rozliczeniowych.	T	ustawy Art. 24a ust. 4, 5 i 6 ustawy CIT w zw. z art. 2 pkt 23 lit d (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 4 pkt 1 i 2)	Art. 24a 4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a, albo na okres, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot: 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania. 5. Kwoty nieodliczone zgodnie z ust. 4 w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych. 6. Dochodem, o którym mowa w ust. 4, jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej. Jeżeli zagraniczna spółka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej spółki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich.	
Ust. 2	2. W przypadku gdy zastosowanie ma art. 7 ust. 2 lit. b), dochód, który	N		Nie wymaga implementacji – przepis dotyczy opcji przewidzianej w art. 7 ust. 2 lit b dyrektywy – Polska	

	należy uwzględnić w podstawie opodatkowania podatnika, ogranicza się do kwot generowanych za pośrednictwem aktywów i ryzyk powiązanych z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi wykonywanymi przez spółkę kontrolującą. Dochód kontrolowanej spółki zagranicznej przypisuje się na podstawie obliczeń dokonanych zgodnie z zasadą ceny rynkowej.			wybrała opcje przewidzianą w art. . 7 ust. 2 lit a dyrektywy.	
Ust. 3	3. Dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania, oblicza się proporcjonalnie do udziału posiadanego przez podatnika w podmiocie zdefiniowanym w art. 7 ust. 1 lit. a).	T	Art. 24a ust. 4, 7, 9,11 i 15 ustawy CIT w zw. z art. 2 pkt 23 lit d (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 4 pkt 1 i 2); lit e (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 11 pkt 1) i lit i (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 15) oraz w zw. z art. 11 ust. 5b ustawy CIT	Art. 24a 4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a, albo na okres, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot: 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania. 7. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie udziału podatnika związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej albo nastąpiło wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się najwyższy, określony procentowo, udział podatnika w kapitale, prawie głosu w organach kontrolnych albo prawie głosu w organach	

				<p>stanowiących tej spółki.</p> <p>8. W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi lub podatnikom, o których mowa w art. 3 ust. 1, przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej spółki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1, związane z prawem do uczestnictwa w zyskach są równe.</p> <p>9. Przepisy ust. 8 stosuje się odpowiednio do ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 2, chyba że podatnik wykaze, iż faktycznie przysługujący podatnikowi udział w zagranicznej spółce kontrolowanej lub okres jego posiadania jest inny.</p> <p>11. Udział podatnika w zagranicznej spółce kontrolowanej, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. a, pomniejsza się o udział jego jednostki zależnej, związany z prawem do udziału w zyskach tej zagranicznej spółki kontrolowanej, przysługujący przez ten sam okres, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostka zależna posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej spółce kontrolowanej; 2) jednostka zależna uwzględnia w podstawie opodatkowania dochody tej zagranicznej spółki kontrolowanej, na podstawie przepisów dotyczących zagranicznej spółki kontrolowanej obowiązujących w 	
--	--	--	--	---	--

				<p>państwie, w którym podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów;</p> <p>3) jednostka zależna jest podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo istnieje podstawa prawna, wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym jednostka zależna będąca zagraniczną spółką podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów.</p> <p>15. W celu obliczenia udziału pośredniego, przepis art. 11 ust. 5b stosuje się odpowiednio.</p> <p>Art. 11 5b. Określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości; jeżeli wartości te są różne, za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą.</p>	
Ust. 4	4. Dochód uwzględnia się w okresie rozliczeniowym podatnika, w którym przypada koniec roku podatkowego danego podmiotu.	N	Art. 24a ust. 6 w zw. z art. 27 ust. 2a ustawy CIT	<p>Kwestię tę reguluje art. 24a ust. 6 ustawy CIT i w tym zakresie dyrektywa nie wymaga implementacji.</p> <p>Art. 24a 6. Dochodem, o którym mowa w ust. 4, jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej.</p>	

				<p>Jeżeli zagraniczna spółka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej spółki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich.</p> <p>Art. 27 2a. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, osiągający dochody z działalności prowadzonej przez zagraniczne spółki kontrolowane, na zasadach określonych w art. 24a, są obowiązani składać urzędowi skarbowym odrębne zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, o którym mowa w art. 24a ust. 6, do końca dziewiątego miesiąca następnego roku podatkowego i w tym terminie wpłacić podatek należny. Jeżeli podatnik osiąga dochody z więcej niż jednej zagranicznej spółki kontrolowanej, składa odrębne zeznanie o dochodach z każdej z tych spółek.</p>	
Ust. 5	5. W przypadku gdy podmiot dokonuje podziału zysków na rzecz podatnika, a te podzielone zyski zostają włączone do dochodu podatnika podlegającego opodatkowaniu, kwoty dochodu uprzednio uwzględnionego w podstawie opodatkowania zgodnie z art. 7 odlicza się od podstawy opodatkowania przy obliczaniu kwoty podatku należnego z tytułu tych podzielonych zysków, aby zapewnić brak podwójnego opodatkowania.	T	Art. 24a ust. 4 pkt 1 ustawy CIT w zw. z art. 2 pkt 23 lit d (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 4 pkt 1)	<p>Art. 24a 4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a, albo na okres, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej, w 	

				części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.	
Ust. 6	6. W przypadku zbycia przez podatnika udziału w danym podmiocie lub działalności prowadzonej przez stały zakład, oraz gdy część przychodów z tego zbycia była uprzednio uwzględniona w podstawie opodatkowania zgodnie z art. 7, kwotę tę odlicza się od podstawy opodatkowania przy obliczaniu kwoty podatku należnego z tytułu tych przychodów, aby zapewnić brak podwójnego opodatkowania.	T	Art. 24a ust. 4 pkt 2 ustawy CIT w zw. z art. 2 pkt 23 lit d (zmieniający art. 24a w ustawie CIT – w zakresie ust. 4 pkt 2)	Art. 24a 4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a, albo na okres, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot: 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.	
Ust. 7	7. Państwo członkowskie podatnika zezwala na odliczenie podatku zapłaconego przez podmiot lub stały zakład od zobowiązania podatkowego podatnika w państwie, w którym podatek ten jest rezydentem do celów podatkowych lub w którym się znajduje. Kwotę odliczenia oblicza się zgodnie z przepisami krajowymi.	N	Art. 24a ust. 12 w zw. z art. 20 ust. 8 i art. 22 b ustawy CIT	Kwestia odliczenia uregulowana jest w art. 24a ust. 12 ustawy CIT i w tym zakresie przepisy dyrektywy nie wymagają implementacji. Art. 24a 12. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną spółkę kontrolowaną w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 4 do dochodu tej spółki ustalonego zgodnie z ust. 6. Przepisy art. 20 ust. 8 i art. 22b stosuje się odpowiednio.	

Art. 9 Ust. 1	Rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych 1. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do podwójnego odliczenia, odliczenie przyznawane jest wyłącznie w państwie członkowskim, w którym płatność taka ma swoje źródło.	T		Zgodnie z art. 11 ust. 5a dyrektywy – dodanym dyrektywą Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich – termin transpozycji art. 9 upływa z dniem 31 grudnia 2019 r. – implementacja dyrektywy w tym zakresie nastąpi odrębnym projektem ustawy.	
Ust. 2	2. W zakresie, w jakim rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do odliczenia bez rozpoznania przychodu, państwo członkowskie płatnika odmawia odliczenia takiej płatności.				
	ROZDZIAŁ III PRZEPISY KOŃCOWE				
Art. 10	Przeгляд	N		Nie wymaga implementacji.	
Ust. 1	1. Komisja oceni wdrożenie niniejszej dyrektywy, w szczególności skutki art. 4, do dnia 9 sierpień 2020 r. i przedstawi Radzie stosowne sprawozdanie. W stosownych przypadkach sprawozdaniu Komisji towarzyszy wniosek ustawodawczy.				
Ust. 2	2. Państwa członkowskie przekazują Komisji wszelkie informacje, które są niezbędne do oceny wdrożenia niniejszej dyrektywy.				
Ust. 3	3. Państwa członkowskie, o których mowa w art. 11 ust. 6, przekazują Komisji przed dniem 1 lipca 2017 r. wszystkie informacje niezbędne do oceny skuteczności krajowych zasad				

	ukierunkowanych na zapobieganie ryzykom erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków.				
Art. 11	Transpozycja	T	Art. 12		
Ust. 1	<p>1. Do dnia 31 grudnia 2018 r. państwa członkowskie przyjmują i publikują przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.</p> <p>Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2019 r.</p> <p>Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.</p>			<p>Art. 12. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r., z wyjątkiem:</p> <p>1) art. 1 pkt 11 oraz art. 2 pkt 11 lit. a, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.;</p> <p>2) art. 3, który wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.</p>	
Ust. 2	2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.				
Ust. 3	3. Tam, gdzie w niniejszej dyrektywie stosowane jest odniesienie do kwoty pieniężnej w euro (EUR), państwa członkowskie, których walutą nie jest euro, mogą podjąć decyzję o określeniu odpowiedniej kwoty w walucie krajowej w dniu 12 lipca 2016 r.				

Ust. 4	4. W drodze odstępstwa od art. 5 ust. 2, Estonia może, tak długo jak nie opodatkowuje niepodzielonych zysków, uznawać przeniesienie aktywów w formie pieniężnej lub niepieniężnej, w tym środków pieniężnych, ze stałego zakładu znajdującego się w Estonii do siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym stroną Porozumienia EOG za podział zysku i naliczać podatek dochodowy, bez przyznania podatnikom prawa do odroczenia płatności takiego podatku.	N		Nie wymaga implementacji – przepis nie dotyczy Polski.	
Ust. 5	5. W drodze odstępstwa od ust. 1 państwa członkowskie do dnia 31 grudnia 2019 r., przyjmują i publikują przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 5. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów. Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2020 r. Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.				
Ust. 6	6. W drodze odstępstwa od art. 4	N		Nie wymaga implementacji – przepis fakultatywny.	

	państwa członkowskie, które w dniu 8 sierpień 2016 r. posiadają krajowe przepisy ukierunkowane na zapobieganie ryzykom erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, będące równie skuteczne jak ograniczenie możliwości odliczania odsetek określone w niniejszej dyrektywie, mogą stosować te ukierunkowane przepisy do końca pierwszego pełnego roku podatkowego następującego po dacie opublikowania na urzędowej stronie internetowej porozumienia między członkami OECD w sprawie standardu minimalnego w odniesieniu do działania 4 dotyczącego przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, ale najpóźniej do dnia 1 stycznia 2024 r.				
Art. 12	Wejście w życie Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie dwudziestego dnia po jej opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.	N		Nie wymaga implementacji.	
Art.13	Adresaci Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.	N		Nie wymaga implementacji.	
POZOSTAŁE PRZEPISY PROJEKTU⁴⁾					
Jedn. red.	Treść przepisu projektu krajowego			Uzasadnienie wprowadzenia przepisu	
Pozostałe przepisy projektu nie stanowią przepisów dostosowawczych i ze względu na dużą liczbę tych zmian pominięto ich wyszczególnienie.					

- ¹⁾ w wypadku projektu usuwającego naruszenie Komisji należy wpisać nr naruszenia, zaś w wypadku wykonywania orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości (czy to w trybie prejudycjalnym czy skargowym) należy podać datę wyroku i sygnaturę sprawy
- ²⁾ tabelę zbieżności dla przepisów Unii Europejskiej można wygenerować przy pomocy systemu e-step (www.e-step.pl/urzednik). W wypadku konieczności dodania uzasadnienia dla przekroczenia minimum europejskiego należy dodać odpowiednią kolumnę
- ³⁾ w tej części należy wskazać przepisy dyrektywy, decyzji ramowej, przepisy prawa UE, których naruszenie wskazała Komisja lub których wykładni dokonał Trybunał Sprawiedliwości
- ⁴⁾ w tej części należy wskazać wszystkie przepisy projektu aktu prawnego, które nie zostały wymienione w pierwszej części tabeli. Ze względu na konieczność ograniczenia projektów implementujących prawo UE do przepisów wyłącznie i ściśle dostosowawczych przepisy wykraczające poza ten zakres powinny mieć charakter wyjątkowy i być opatrzone uzasadnieniem konieczności ich wprowadzenia .
- (*) jeżeli do wdrożenia danego przepisu UE potrzebne jest oprócz przepisu przenoszącego treść, także wprowadzenie przepisów zapewniających stosowanie (np. przepisy proceduralne, przepisy karne itp.), w tabeli powinny znaleźć się wszystkie te przepisy wraz z oznaczeniem ich jednostek redakcyjnych
- (**) w wypadku wprowadzenia przepisów, które przekraczają minimum ustanowione przepisami UE (o ile jest to dopuszczalne) konieczne jest uzasadnienie zastosowania takiej normy